

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GABRIELA MOLINA FRISANCHO

**LEGITIMIDADE PERCEBIDA SOBRE A REFORMA CONTÁBIL EM GOVERNOS
LOCAIS DA AMÉRICA LATINA: A PERSPECTIVA DOS CONTADORES**

UBERLÂNDIA-MG

2022

GABRIELA MOLINA FRISANCHO

**LEGITIMIDADE PERCEBIDA SOBRE A REFORMA CONTÁBIL EM GOVERNOS
LOCAIS DA AMÉRICA LATINA: A PERSPECTIVA DOS CONTADORES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *strictu sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo

Co-orientadora: Prof^a. Dr^a. Angélica Arroyo Morales

UBERLÂNDIA-MG

2022



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis			
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 104 - PPGCC			
Data:	25 de fevereiro de 2022	Hora de início: 9:00	Hora de encerramento:	11:20
Matrícula do Discente:	12012CCT006			
Nome do Discente:	Gabriela Molina Frisancho			
Título do Trabalho:	Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores			
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria			
Linha de pesquisa:	Controladoria			
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC01: Contabilidade e Gestão Aplicada ao Setor Público			

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade (UFU), Patrícia Siqueira Varela (USP), Susana Margarida Faustino Jorge (Universidade de Coimbra) e Ricardo Rocha de Azevedo (UFU), orientador da candidata.

Iniciando os trabalhos a presidente da mesa, Ricardo Rocha de Azevedo apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu à discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando a candidata:

APROVADA

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo**, **Professor(a) do Magistério Superior**, em 25/02/2022, às 11:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade, Professor(a) do Magistério Superior**, em 25/02/2022, às 11:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Susana Margarida Faustino Jorge, Usuário Externo**, em 26/02/2022, às 18:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Patricia Siqueira Varela, Usuário Externo**, em 28/02/2022, às 12:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3327484** e o código CRC **27DE9F4C**.

GABRIELA MOLINA FRISANCHO

**LEGITIMIDADE PERCEBIDA SOBRE A REFORMA CONTÁBIL EM GOVERNOS
LOCAIS DA AMÉRICA LATINA: A PERSPECTIVA DOS CONTADORES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *strictu sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo
Co-orientadora: Prof.^a Dr.^a Angélica Arroyo Morales

Uberlândia, 25 de fevereiro de 2022

Banca Examinadora

Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo (Orientador)
Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Prof^a. Dr^a. Susana Margarida Faustino Jorge
Universidade de Coimbra – UC

Prof^a. Dr^a. Patricia Siqueira Varela
Universidade de São Paulo – USP

Prof^a. Dr^a. Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade
Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

F917	Frisancho, Gabriela Molina, 1997-
2022	Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores [recurso eletrônico] / Gabriela Molina Frisancho. - 2022.
<p>Orientador: Ricardo Rocha de Azevedo. Coorientadora: Angélica Arroyo Morales. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Pós-graduação em Ciências Contábeis. Modo de acesso: Internet. Disponível em: http://doi.org/10.14393/ufu.di.2022.224 Inclui bibliografia. Inclui ilustrações.</p>	
<p>1. Contabilidade. I. Azevedo, Ricardo Rocha de, 1975-, (Orient.). II. Morales, Angélica Arroyo, 1952-, (Coorient.). III. Universidade Federal de Uberlândia. Pós-graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.</p>	
CDU: 657	

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:

Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091

Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

Aos meus avós, Paulina e Jorge (in memoriam), os seus ensinamentos prevalecem no tempo.

AGRADECIMENTOS

A Deus e a Nossa Senhora do Rosário, por ter me dado a oportunidade de cumprir um sonho.

À minha mãe, Dora, por ser a minha inspiração de mulher na vida, obrigada por todo o cuidado e o apoio ao longo da minha vida, sem você nada seria possível. À minha irmãzinha, Carmen Lucia, por ser meu motivo de luta, por todas as brigas e risadas que fazem meus dias mais leves.

À toda minha família que sempre confiaram em mim e me apoiaram mesmo na distância.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo, por ter me ensinado o maravilhoso mundo da pesquisa. À minha co-orientadora, Profa. Dra. Angélica Arroyo Morales por ter me dado coragem para sempre ir mais longe do já conhecido.

Às Profas. Dra. Susana Jorge, Dra. Patricia Varela, Dra. Maria Elisabeth, membros da banca, por todos os comentários, críticas e sugestões que contribuíram na minha pesquisa.

Agradeço aos membros da *Asociación Interamericana de Contabilidad* (AIC) e do grupo FOCAL pela abertura para o desenvolvimento desta pesquisa.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia e à Organização de Estados Americanos por essa grande oportunidade.

Agradeço aos meus colegas do mestrado, de forma especial à Tiemi e ao Guilherme, por todo o apoio acadêmico e emocional nesse período.

À Tatiana e ao Billy, por ter sido a minha família no Brasil, por sempre estar presente e ter compartilhado comigo a inesquecível experiência de uma nova vida num novo país. À Heloisa pela amizade incondicional e sempre ter torcido por mim mesmo estando longe.

À Ivi e à Melanie, minhas melhores amigas, por sempre confiar em mim e ter segurado a minha mão nos momentos mais difíceis. A todos meus amigos que fizeram mais leve essa jornada, Josimar, David, Carlos.

Ainda, agradeço a mim, pela luta constante no dia-a-dia, por toda a coragem e persistência que foram necessários para não desistir. Todo esforço vale a pena.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), à qual agradeço a concessão da bolsa de estudos durante o curso do mestrado.

RESUMO

A pesquisa analisou a percepção de legitimidade normativa dos contadores de governos locais sobre a adoção das IPSAS na América Latina. A reforma contábil tem trazido mudanças no setor público contábil que compreenderam às IPSAS. Nesse processo de convergência, os países têm desenvolvido diversas estratégias com vista à adoção dos novos padrões internacionais. A literatura tem apontado fatores influentes no processo de adoção e tem sugerido a existência de fatores adicionais ainda não pesquisados. Uma crescente cultura de adoção retórica vem sendo replicada nos países latino-americanos e esforços constantes estão sendo feitos pelos órgãos nacionais condutores da reforma. Sob a lente teórica da legitimidade normativa (*normativity*) foi realizada uma análise comparativa entre sete países da América Latina. Os resultados sugerem que para uma reforma acontecer não basta a simples mudança da normativa contábil. Primeiro, o ambiente contábil pode afetar o desenvolvimento do contador quando mudanças acontecerem. Fatores como práticas contábeis padronizadas, planos de contas, *software* único ou terceirizado, composição da equipe contábil, entre outros, devem-se tomar em consideração no processo da adoção de reformas (*declaração, implementação, aplicação*). Segundo, o posicionamento do contador frente à reforma importa, e a legitimidade percebida da norma pelo contador tem forte influência sobre o seu sucesso. Terceiro, o apoio do alto escalão local, percepção de monitoramento e presença de recursos (humanos, softwares) são elementos relevantes para que a reforma ocorra, mas são efetivos apenas na presença de legitimidade percebida da norma pelo contador. Mesmo com a presença desses fatores, se o contador não perceber a norma como legítima, a adoção será simbólica, pois o contador realizará o mínimo para sua implementação e para "parecer" adequado às regras. A pesquisa sugere mudar o formato de difusão das modificações ou novas políticas contábeis. O formato atual é focado na orientação de *como fazer* deixando de lado a difusão da importância, ou seja, o *porquê fazer*. Então, um processo de teorização se faz necessário. É preciso maior foco na difusão da mensagem da importância da mudança e não apenas na divulgação de diretrizes a serem seguidas. Adicionalmente, o processo teria que envolver tanto contadores quanto funcionários e especialmente ao alto escalão, garantindo o apoio e participação ativa no processo de adoção das IPSAS.

Palavras-Chave: IPSAS, reformas contábeis, governos locais, legitimidade normativa, América Latina.

ABSTRACT

The research analyzed the perception of normative legitimacy of local government accountants regarding the adoption of IPSAS in Latin America. The accounting reform has brought about changes in the public accounting sector that have comprised the IPSAS. In this process of convergence, countries have developed different strategies with a view to adopting new international standards. The literature has pointed out influential factors in the adoption process and has suggested the existence of additional factors not yet researched. A growing culture of rhetorical adoption is being replicated in Latin American countries and constant efforts are being made by national bodies leading the reform. Under the theoretical lens of normative legitimacy (normativity), a comparative analysis was carried out among seven Latin American countries. The results suggest that for a reform to take place, a simple change in accounting regulations is not enough. First, the accounting environment can affect the accountant's development when changes occur. Factors such as standardized accounting practices, charts of accounts, internal or outsourced software, composition of the accounting team, among others, must be taken into account in the process of adopting reforms (*declaration, implementation, application*). Second, the accountant's posture on reform matters, and the accountant's perceived legitimacy of the standard has a strong bearing on its success. Third, the support of the local high level, perception of monitoring and the presence of resources (humans, software) are relevant elements for the reform to occur, but they are effective only in the presence of perceived the norm as legitimate by the accountant. Even with the presence of these factors, if the accountant does not perceive the norm as legitimate, the adoption will be symbolic because the accountant will do the minimum force for its implementation and to "appear" to be adequate to the rules. The research suggests changing the format for diffusion the changes or new accounting policies. The current format is focused on guiding *how to do it*, leaving aside the diffusion of importance, that is, *why to do it*. So, a process of theorizing is necessary. There is a need for greater focus on spreading the message of the importance of change and not just disseminating guidelines to be followed. Additionally, the process would have to involve both accountants and staff, especially at the highest level, ensuring support and active participation in the IPSAS adoption process.

Keywords: IPSAS, accounting reforms, local governments, normative legitimacy, Latin American.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Principais dimensões da legitimidade segundo a literatura	29
Tabela 2. Internacionalização contábil na América Latina	49
Tabela 3. Países selecionados para a amostra	51
Tabela 4. Entrevistados da pesquisa	56
Tabela 5. Codificação de primeira ordem.....	58
Tabela 6. Estrutura e ambiente contábil dos países analisados	60
Tabela 7. Percepção de legitimidade da norma	84
Tabela 8. Posicionamento do contador	96

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Processo de adoção das IPSAS na perspectiva do contador.....107

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Contextualização	14
1.2 Problema de pesquisa.....	19
1.3 Objetivos da pesquisa.....	20
1.4 Delimitação do estudo.....	21
1.5 Relevância do tema	22
1.6 Justificativa e contribuições do estudo.....	23
1.7 Organização da pesquisa.....	23
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1 Legitimidade Normativa	25
2.2 Reformas Contábeis	35
2.3 O papel do contador na reforma contábil.....	42
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	47
3.1 Seleção dos casos	47
3.2 Coleta dos dados.....	53
3.3 Análises de dados	57
4 APRESENTAÇÃO DOS PAÍSES ANALISADOS	59
4.1 Estrutura político-administrativa	61
Peru.....	61
Brasil	63
Colômbia	65
Costa Rica	67
Argentina.....	68
Equador	70
Paraguai.....	71
4.2 Ambiente Contábil	72
5 LEGITIMIDADE NORMATIVA.....	82

5.1	Percepção de legitimidade na adoção das IPSAS.....	82
5.2	Atuação do contador na implementação	96
6	DISCUSSÕES	106
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	110
	REFERÊNCIAS	115
	APÊNDICE – Protocolo de entrevistas	132
	I - Protocolo de Entrevistas – Especialistas	132
	II - Protocolo de Entrevistas – Contadores de Governos Locais	134

1 INTRODUÇÃO

Nesta introdução, está contextualizado o cenário da construção e consolidação das reformas públicas, mais especificamente nas reformas públicas contábeis trazidas pela *New Public Management*. O principal foco centra-se na adoção do regime de competência por meio da adoção das IPSAS, sob o qual discute-se o processo de mudanças em andamento na normatização contábil para o setor público. Também são apontadas as lacunas ainda existentes na literatura da área a respeito desses processos. São apresentados o problema da pesquisa, objetivo geral e específicos, bem como a relevância, justificativas, contribuições e a delimitação da pesquisa.

1.1 Contextualização

A reforma contábil dos países para um modelo baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) por suas siglas em inglês, chegou no conglomerado de reformas da Nova Gestão Pública (*New Public Management-NPM*), que desenvolve práticas trazidas do setor empresarial para o setor público com o objetivo de melhorar a administração e a *accountability* (HOOD, 1991). Um longo processo de convergência se encontra em andamento desde a primeira norma elaborada pelo IPSASB no ano de 1997 (IPSASB, 2016). Desde então, foram 38 normas emitidas sob o regime de competência e só uma baseada no regime de caixa. O objetivo do IPSASB foca-se no fortalecimento da gestão financeira no setor público e na melhoria da qualidade da informação contábil, por meio da introdução de regras contábeis que tem como base o regime de competência (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2014; BERGMANN, 2019)

A introdução das IPSAS se propõe a oferecer instrumentos para a produção de uma informação contábil de qualidade capaz de fornecer uma base para a tomada de decisão (ADEMOLA *et al.*, 2020; BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018), garantindo o incremento do nível de transparência e de *accountability* das entidades (ABIMBOLA; KOLAWOLE; OLUFUNKE, 2017; BABATUNDE, 2019). Além de contribuições para a comparabilidade (JORGE, Susana; BRUSCA; NOGUEIRA, 2019; MATTEI; JORGE; GRANDIS, 2020) e comprehensibilidade da informação contábil (SOUR, 2020), a introdução das IPSAS tem sido apontada como uma melhora na qualidade de governança, eficácia na gestão governamental,

melhora da fiscalização e no controle da corrupção (BABATUNDE, 2019; BISOGNO; CUADRADO-BALLESTEROS, 2020).

Inicialmente, a adoção das IPSAS nos países onde foram adotadas foi bem recebida pelos profissionais e acadêmicos (ANESSI-PESSINA; NASI; STECCOLINI, 2008). A adoção da reforma contábil estava relacionada à crise financeira destes países, de modo que o principal incentivo apontado na literatura para a adoção foi a necessidade de recursos em face da crise pela qual eles estavam (GOMES; FERNANDES; CARVALHO, 2015). O fato destes países precisarem de recursos os leva a cumprir os requerimentos que os organismos internacionais pedem para outorgar financiamento. Organismos como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional recomendamativamente a preparação da informação financeira com base no regime de competência e atendendo às recomendações internacionais (IFAC), já que essa informação facilita a análise de sustentabilidade do país (BASKERVILLE; GROSSI, 2019; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

Assim, a pressão de organismos internacionais tem sido apontada como fator relevante para a adoção das IPSAS (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020; GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Também, a Organização das Nações Unidas (ONU) determinou que todos os organismos a ela ligados devem adotar as IPSAS, argumentando que os doadores e países membros tem solicitado seu cumprimento (JORGE; BRUSCA; NOGUEIRA, 2019). Na mesma linha, uma pressão indireta pode ser observada nos requerimentos da OCDE para considerar um país como membro. Com isso, uma motivação constante para a adoção das IPSAS tem sido a dependência que os países têm pelos recursos dos mercados financeiros internacionais (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013; AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020; CARPENTER; FEROZ, 2001).

Porém, mesmo com os benefícios apontados produto da adoção da reforma e pela ampla difusão entre os países, a literatura na área contábil tem apontado e discutido diversos fatores que vêm afetando a adoção da reforma – recursos financeiros, sistemas de informação e comunicação, qualificação profissional, apoio político, entre outros (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020; ADEMOLA *et al.*, 2020; ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013; AQUINO; NEVES, 2019; AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019; MANES ROSSI *et al.*, 2016). Esses mesmos fatores também foram percebidos como barreiras que até “parecem insuperáveis” (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020, p. 8).

Adicionalmente, tem surgido pesquisas com um olhar mais crítico em relação à introdução das IPSAS como um modelo contábil único e padronizado para todos. Por exemplo, Andrews (2013) discute que o fracasso das reformas importadas para os países em geral é explicado por essas seguirem uma estrutura padronizada do tipo "*one size fit all*", que desconsidera as características locais (EUROPEAN COMMISSION, 2009; KIDWELL; LOWENSOHN, 2019; NASCIMENTO *et al.*, 2014). A questão da proximidade das IPSAS ao modelo empresarial que é regulado pelas IFRS (ANESSI-PESSINA; NASI; STECCOLINI, 2008; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; CARUANA, 2021; CHRISTIAENS *et al.*, 2012), o modelo de implementação *top-down* (ABDUL RASHID; SAMBASIVAN; ABDUL RAHMAN, 2004; ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020; ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013), e os custos envolvidos para sua implementação (ADEMOLA *et al.*, 2020; GOMES; BRUSCA; FERNANDES, 2019; MOHAMMED; ALSHUJAIRI, 2014) são algumas críticas frequentes à reforma.

Quanto à adoção das IPSAS pelas organizações e entidades, Kidwell e Lowesohn (2019) ressaltam que as IPSAS têm sido adotadas primeiro pelas organizações internacionais e pelos governos que não tinham normas ou práticas contábeis internas institucionalizadas no conceito de institucionalização de Meyer e Rowan (1977). A OCDE foi a primeira organização em divulgar seu relatório baseado em IPSAS no ano 2000. Por sua vez, a Comissão Europeia decidiu reformar seu sistema contábil em 1999, para que no ano 2005 fosse divulgado o seu relatório financeiro com base nas IPSAS (JORGE; BRUSCA; NOGUEIRA, 2019). Já no caso das organizações e entidades que mantinham normas e práticas contábeis institucionalizadas (MEYER; ROWAN, 1977), a adoção das IPSAS foi parcial (KIDWELL; LOWENSOHN, 2019). Ou seja, nem todas as IPSAS foram adotadas, ou a IPSAS sob regime de caixa foi adotada, ou as IPSAS foram adotadas só para algumas entidades (IFAC, 2021).

No caso dos países da América Latina, a crise fiscal e a consequente necessidade de busca por recursos externos representaram o fator principal para a adoção da reforma da gestão financeira do setor público (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Quanto à adoção das IPSAS, os países latino-americanos foram fortemente motivados pela pressão externa dos organismos internacionais, como é o caso da Colômbia e do Brasil que decidiram convergir às IPSAS como resposta às pressões de organismos internacionais como do Grupo dos 20 (G20), do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e do Banco Mundial (NEVES; GÓMEZ-VILLEGAS, 2020). Assim, a Colômbia foi considerada entre o grupo dos primeiros países em

adotar as IPSAS (GÓMEZ VILLEGAS; MONTESINOS JULVE, 2012; OCAMPO-SALAZAR, 2020). Simultaneamente, na América Central, a Costa Rica também começava com as primeiras ações visando à convergência às IPSAS no ano de 2008 (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2011).

O Peru e o Chile integram o grupo dos primeiros países em adotar as IPSAS na América Latina segundo a literatura (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Por outro lado, países como Equador, El Salvador, Guatemala, Panamá e Paraguai foram apontados como países que ainda estão em processo de convergência (CABA-PEREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; ORTIZ-RODRÍGUEZ, 2009; ERNST & YOUNG, 2017b; GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

Mesmo que muitos países latino-americanos tenham sido apontados como pioneiros na adoção das IPSAS, a adoção nesses países tem sido apontada mais como uma ação retórica do que uma ação real (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020), confirmando que para muitos “a ideia da situação da adoção das IPSAS na América Latina ainda não é clara” (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016, p. 55). Essas afirmações podem ser avalizadas pelo fato que muitos dos países latino-americanos identificados como adotantes dessas medidas podem não estar aplicando a norma na sua totalidade (CAVANAGH; FERNÁNDEZ BENITO, 2016).

A classificação feita pela IFAC faz diferenciação entre países adotantes, adotantes parciais ou não adotantes segundo diferentes critérios. De acordo com a IFAC (2021), considera-se “adotante” quando o país tem adotado as IPSAS sob o regime de competência como normas contábeis para as entidades do setor público. Considera-se o país como “parcialmente adotante” no caso de três cenários, em que (i) nem todas as IPSAS foram adotadas; (ii) a IPSAS sob o regime de caixa tem sido adotada; ou (iii) as IPSAS têm sido adotadas só por algumas entidades. Por fim, considera-se um país “não adotante” quando as IPSAS não têm sido adotadas.

A análise dos documentos de adoção pelos países, conclui-se que as classificações propostas pela IFAC consideram apenas uma parte do processo de adoção (IPSASB, 2015). A aprovação do uso das IPSAS de regime de competência como normativa contábil, já é critério considerado pela IFAC que o país seja classificado como adotante. Ou seja, países que tem ato legislativo aprovando uso das IPSAS já são considerados como adotantes. Porém, essa análise não considera se efetivamente as IPSAS estariam sendo usadas na elaboração dos registros contábeis.

Além disso, para um país ser considerado como “adotante”, “parcialmente adotante”, ou “não adotante”, a análise geralmente considera a decisão do governo central, feita a partir da comparação textual da norma contábil nacional aprovada em relação às IPSAS (ERNST & YOUNG, 2017a, b, c; IFAC, 2021). Consequentemente, a classificação feita pela IFAC de um país como “adotante” não estaria considerando as normas nem as práticas contábeis dos governos subnacionais gerando uma lacuna no estudo da adoção das IPSAS nos países.

Por outro lado, a partir de um ponto de vista teórico, Polzer *et. al.* (2021) discutiram que para que os padrões internacionais (IPSAS) possam ser adotados é preciso que esses padrões sejam legítimos no novo contexto local, e depois deles serem vistos como legítimos, é possível continuar com a sua difusão (POLZER; GROSSI; REICHARD, 2021).

Para isso, a lente teórica da legitimidade normativa (*normativity*) apresenta que os atores, ao serem submetidos a um conteúdo presente em uma nova norma, tendem a adequar-se caso a percebam como legítima, independentemente da existência de coerção para o seu cumprimento (FRANCK, 1990). Sob essa lente teórica, os contadores podem ser vistos como os atores subordinados, já que são eles os encarregados da preparação da informação financeira e contábil das entidades sob as normativas locais (MCCUE, 2001).

Mas, para que a norma seja vista como legítima, algumas propriedades teriam que ser percebidas, como (i) a clara validação pelos *stakeholders* que possuem mandato social para essa validação; (ii) a coerência entre os valores presentes na relação do conteúdo da nova norma com as demais normas já em vigor e com as necessidades na prática; (iii) o grau de determinação e clareza no seu conteúdo e a sua mensagem; e (iv) o respaldo de outras regras ou normas que apoiem à sua adoção (FRANCK, 1990).

Liguori e Steccolini (2018), assim como Hyndman *et. al.* (HYNDMAN *et al.*, 2018) discutiram as estratégias de legitimação e deslegitimação que são usadas pelos atores organizacionais no processo de mudanças, concluindo que o discurso dos parlamentares (LIGUORI; STECCOLINI, 2018), diferenças dos países e valores profissionais (*professional background*) (HYNDMAN *et al.*, 2018) vêm afetando a adoção de reformas. Da mesma forma, foram feitos outros estudos com foco na legitimação de processos (CHOW; AGGESTAM PONTOPPIDAN, 2019; HYNDMAN; LIGUORI, 2018).

A legitimidade percebida dos atores em relação ao conteúdo presente em uma nova norma (*normativity*) também tem sido apontada como fator relevante para o seu atendimento. Por exemplo, Azevedo e Ribeiro (2020) identificaram que a não utilização da informação contábil pelos

membros de comissões de licitação no processo de seleção de empresas pode ser explicado pela baixa legitimidade percebida sobre essa informação. Então, pode se observar que a utilização da informação contábil depende do quanto essa informação é percebida como legítima, e o mesmo cenário poderia se ver na aplicação das normas. Ou seja, a informação contábil percebida como não legítima faz com que ela não seja usada.

Também, sob o foco do *normativity* (FRANCK, 1990), autores como Bebbington et. al. (2012), Brusca et. al. (2018), e Aquino et. al. (2020) tem discutido a produção de legitimidade normativa em diversos contextos. Os autores discutiram os diversos fatores que tem intervindo na produção de normatividade.

1.2 Problema de pesquisa

Na discussão sobre as reformas, o argumento da escassez de recursos (financeiros, sistemas, pessoal) tem sido fortemente usado, representando uma barreira na adoção das IPSAS. Porém, no caso de governos que possuem recursos à disposição também não é explicado porque eles não conseguem concluir a adoção delas. Assim, a literatura aponta aos recursos financeiros, *softwares* contábeis, pessoal qualificado, apoio político e outros fatores como necessários para sua implementação, porém, ao mesmo tempo são insuficientes para tal processo ser completado de forma plena (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; AZEVEDO; RIBEIRO, 2020; LINO *et al.*, 2019).

Cavanagh e Benito (2016) assim como outros autores (BASKERVILLE; GROSSI, 2019; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007) ressaltam que as IPSAS não são consideradas como obrigatórias pela falta de existência de uma autoridade internacional que controle a introdução dos padrões internacionais nos países, o que geraria uma adoção diversificada (KIDWELL; LOWENSOHN, 2019). Mesmo sem uma autoridade fiscalizadora internacional, os países decidiram se alinhar às IPSAS (POLZER; GROSSI; REICHARD, 2021), mas não só com o fim de perceber os benefícios que as IPSAS trazem (qualidade de informação, melhora da transparência e da *accountability*). Por exemplo, a busca por legitimidade é considerada um motivo essencial para os países tentar se alinhar às IPSAS (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020).

Também, alguns fatores têm sido apontados como influentes na rejeição às mudanças contábeis, sendo estes (i) o alto grau de rotatividade do pessoal (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019); (ii) a baixa comunicação entre os preparadores (contadores) e os órgãos interessados na adoção da reforma (gestores, órgãos internacionais, normatizadores); e (iii) a baixa percepção tanto de

benefícios próprios quanto das punições (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Todas essas condições surgem na relação intraorganizacional.

Porém, é apontado que a literatura e trabalhos acadêmicos na área não contam tudo o que os países estão enfrentando na adoção de reformas (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). Assim, ainda há fatores que podem não ter sido percebidos na adoção das IPSAS (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020). Por exemplo, a voz dos contadores não é considerada na discussão de mudanças contábeis (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

Assim, surgem perguntas como qual é a percepção dos contadores sobre a reforma, ou como é a participação dos contadores no processo de normatização. A partir disso, busca-se nesta pesquisa que essas questões sejam discutidas e explicadas no decorrer deste trabalho. Considerase, ainda que respostas não sejam colocadas aqui de modo assertivo, que a elucidação dessas premissas seja o bastante para instigar outros questionamentos.

1.3 Objetivos da pesquisa

Considerando que as razões que motivam à aceitação ou resistência à reforma ainda representam uma lacuna na literatura da área (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020) e que a mesma aponta uma adoção retórica ou ideal das IPSAS nos países da América Latina (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGRAS; MONTESINOS, 2016; GÓMEZ-VILLEGRAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020), a presente pesquisa tem como objetivo analisar a legitimidade percebida do contador sobre a reforma contábil em países da América Latina.

O foco nos contadores se justifica por esse ser um dos principais atores na mudança contábil (ADEMOLA *et al.*, 2020; JORGE; BRUSCA; NOGUEIRA, 2019), já que cabe ao contador o papel de preparador da informação contábil e financeira. Mesmo que o contador não tenha plena autonomia para a implementação de mudanças contábeis nas entidades, dado que a adoção muitas vezes requer recursos (humanos, *software*) que dependem de autorização de níveis superiores como o Prefeito Municipal (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020; AZEVEDO; LINO; *et al.*, 2020), a sua posição inicial favorável às mudanças contábeis importa para que o processo seja desenvolvido, sobretudo caso adote uma postura proativa (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

A presente pesquisa apresenta, portanto, como objetivos específicos:

- i. Analisar o processo de adoção das IPSAS seguido por cada país.

- ii. Analisar o envolvimento dos atores (normatizadores e contadores) no processo de adoção das IPSAS.
- iii. Analisar a percepção dos contadores municipais sobre as IPSAS, com base nas propriedades de *normativity* (legitimidade da norma).

1.4 Delimitação do estudo

A pesquisa concentra-se no estudo da percepção de legitimidade normativa das IPSAS pela ótica do contador, sendo este agente o principal foco do presente trabalho quanto à sua percepção sobre a norma, por ser ele um ator importante na reforma contábil (JORGE; JESUS; NOGUEIRA, 2016) e ao mesmo tempo um agente de mudança (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Porém, a pesquisa foca-se nos contadores de governos locais, considerando que os governos locais têm sido apontados como entidades importantes na prestação de serviços (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019; LAPSLEY; MUSSARI; PAULSSON, 2009) também como responsáveis pelo investimento e manutenção dos ativos de infraestrutura (EHALAIYE; REDMAYNE; LASWAD, 2021). Além disso, são fortemente reconhecidos pela capacidade de sustentabilidade, já que esse nível de governo é o primeiro responsável pela captação de recursos e a gestão de orçamento para a utilização na prestação de serviços (BOLÍVAR; GALERA; MUÑOZ, 2014). Em suma, é o nível de governo que está mais próximo à população e pode reconhecer de melhor forma as necessidades dela (NAVARRO-GALERA *et al.*, 2016).

O objetivo da pesquisa é captar a percepção dos contadores de governos locais de países da América Latina em relação à legitimidade da norma, ou seja, como eles veem a aplicabilidade (e demais elementos presentes na literatura de *normativity*) em suas realidades locais. A pesquisa não permite generalizar seus resultados integralmente para os países analisados. Porém, a comparação da percepção de contadores de diferentes países que possuem estruturas ambientais contábeis distintas pode contribuir com a literatura de reformas contábeis, indicando fatores não investigados até agora.

Assim, a pesquisa não pretende classificar os países como “adotantes” ou “não adotantes”, pois essa classificação é feita principalmente pela *International Federation of Accountants* (IFAC) com base em diversos critérios definidos por eles que não são usados como parâmetro para a presente pesquisa. Também não pretende-se determinar em qual estágio de adoção (*declaração, implementação, aplicação*) os países estão, pois o foco centra-se na percepção de legitimidade que o contador tem sobre a norma.

1.5 Relevância do tema

A pesquisa torna-se relevante ao focar na adoção das IPSAS por um olhar pouco estudado (*normativity*). Além disso, busca-se dar maiores explicações para um processo de adoção que não teve sucesso na América Latina, ao pretender cobrir a brecha existente entre os normatizadores e contadores, oferecendo possíveis respostas à atuação do contador na adoção das IPSAS.

Primeiro, a literatura tem pouco explorado a reforma contábil nos países da América Latina. Isso é relevante sobretudo porque, na América Latina, a normatização de processos, não necessariamente no campo contábil, já tem sido criticada pela cultura que os países têm quanto ao processo de emitir uma norma. Arellano-Gault (2018) relata uma característica importante na América Latina, que diz que as leis, regras, e normas surgem após os acontecimentos. Ou seja, primeiro surge o problema e depois chega-se à regulamentação.

Consequentemente, a lógica de comportamento (*background*) dos sujeitos prevalece sobre as regulamentações, que ainda chegam tarde e precisam de tempo para serem aplicadas e exigidas. Assim, na América Latina é importante considerar a existência de um padrão de ‘não-compliance’ à legislação desses países, como trazido por um ditado popular comum em vários países latino-americanos – “*la ley se acata, pero no se cumple*” (ARELLANO-GAULT, 2018, p. 1251).

Segundo, a literatura de adoção às IPSAS tem apontado que os governos locais têm sido pouco investigados, e que essa realidade é pouco conhecida. Para investigar melhor as consequências disso, é preciso olhar a adoção das reformas não somente em amplitude (entre países) senão em profundidade (dentro do país) (POLZER; GROSSI; REICHARD, 2021), o que pode permitir uma melhor análise e reconhecimento da diversidade de práticas internas dentro de um país (BELLANCA; CULTRERA; VERMEYLEN, 2015; POLZER; GROSSI; REICHARD, 2021). Assim, a presente pesquisa pode contribuir indicando como a reforma está acontecendo nos governos locais, se diferenciando do comum de estudos que se focaram no nível central.

Por fim, a literatura pede por pesquisas que analisem “a voz” dos contadores (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; GOMES; FERNANDES; CARVALHO, 2015; KIDWELL; LOWENSOHN, 2019) frente à reforma, visto que quando os contadores são envolvidos no processo de adoção das IPSAS, há mais possibilidade de a adoção ter sucesso (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020). Com isso, entende-se como necessário ouvir a percepção do contador frente à reforma. Assim, é possível oferecer respostas adicionais à “cultura de incumprimento” por parte dos contadores (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

1.6 Justificativa e contribuições do estudo

Os resultados da pesquisa podem trazer contribuições para o processo de condução das reformas dos países, apresentando explicações adicionais para fatores que podem estar impactando na adoção das IPSAS. A análise da percepção do contador – como preparador da informação contábil – frente à nova normativa trazida pelas IPSAS pode trazer luz sobre a sua atuação refletida no processo de adoção da norma.

A intenção de se focar nos países latino-americanos aponta à continuidade e ampliação dos estudos já feitos na América Latina (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Entretanto, os estudos tomados como base até o momento têm se focado na análise de adoção no nível de governo central (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; ERNST & YOUNG, 2017b), sem considerar os níveis subnacionais. Adicionalmente, o estudo comparativo em contextos diferenciados pode ser de benefício para uma melhor compreensão do envolvimento dos atores em cada cenário no processo de adoção de reformas.

1.7 Organização da pesquisa

A presente pesquisa está organizada em 7 (sete) capítulos, além da presente introdução. O capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica da pesquisa apresentando a lente teórica base a ser usada na pesquisa e a revisão da literatura que envolve os procedimentos das reformas contábeis que é o tema em que se desenvolve a discussão. Adicionalmente é apresentado e discutido o papel do contador frente às reformas, dado que o estudo está centrado na análise da percepção e posicionamento do contador frente às mudanças.

No capítulo 3 é apresentada a metodologia, fazendo a separação em tópicos (seleção de casos, coleta dos dados, análise dos dados) com o objetivo de facilitar a leitura e o entendimento do procedimento usado e a justificativa da eleição do paradigma qualitativo. O capítulo 4 trata da primeira parte das análises e resultados, apresentando as características dos países selecionados quanto à sua estrutura político-administrativa e o ambiente contábil sinalando aos condutores nacionais da reforma e a organização do sistema contábil no nível municipal. O objetivo do desenvolvimento do capítulo 4 é identificar o entorno contábil de cada país que ajuda na análise comparativa.

No capítulo 5 são apresentados os principais resultados da pesquisa, referente à percepção de legitimidade da norma pelos contadores. São discutidas as respostas dos contadores frente à percepção da norma com foco nas propriedades da legitimidade normativa. Conforme os resultados, as propriedades da legitimidade surgem em diferentes momentos no processo de adoção, por isso, a pesquisa faz a separação em *declaração*, *implementação* e *aplicação*. Respondendo à questão principal da pesquisa, é adicionado o subtópico sobre a atuação do contador que traz novas respostas que em conjunto com a legitimidade percebida poderiam definir o sucesso ou o fracasso do processo de adoção.

O capítulo 6 traz a discussão dos principais itens que emergiram dos resultados analisados. No capítulo 7 são apresentadas as principais conclusões e se traz a consideração possíveis caminhos de pesquisa a seguir. Por fim são apresentadas as referências e no apêndice os instrumentos de coleta de dados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, primeiro, é apresentada a lente teórica de base para o estudo, a Legitimidade da Norma (*normativity*), partindo desde o entendimento da legitimidade em geral. São apresentadas as quatro propriedades desenvolvidas pelo Franck (1990) que, quando percebidas, podem fazer com que a norma seja vista como legítima. Segundo, são apresentados e discutidos diversos estudos referentes às reformas contábeis, observando principalmente os fatores apontados como relevantes no processo de adoção das IPSAS.

2.1 Legitimidade Normativa

O construto teórico ‘legitimidade’ é abordado por diferentes literaturas (DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008), sendo discutido desde diversas perspectivas com foco nas rotinas, nas formas organizacionais, nas estruturas e nas práticas. O estudo de legitimidade esclarece que o processo não é fixo, assim as perspectivas da sua criação, as fontes que outorgam legitimidade e inclusive os critérios para avaliar a legitimidade são variáveis (DEEPHOUSE *et al.*, 2017).

Inicialmente, a introdução da legitimidade no campo social ou organizacional pode ser apontado por Weber (1968). Por essa literatura, a legitimidade é produto da conformidade tanto às normas sociais gerais quanto às leis formais (WEBER, 1968). O que pode ser entendido como normas sociais está referido às leis não apresentadas como tal, ou seja, às práticas e valores que são gerados na sociedade sem a necessidade de uma legislação que regule os comportamentos. Isso é afirmado também no estudo de Meyer e Rowan (1977), que apontam o alinhamento das organizações com as práticas desenvolvidas e institucionalizadas na sociedade. Portanto, mesmo não percebendo os benefícios das práticas e procedimentos institucionalizados, as organizações que se alinharem são vistas como legítimas (MEYER; ROWAN, 1977).

Apesar de Meyer e Rowan (1977) não apresentarem uma definição de legitimidade, apontam que a legitimidade das práticas é baseada no pressuposto delas serem efetivas (*rational effectiveness*). Porém, essa também pode ser produto de regras; ou pelo alinhamento das organizações aos objetivos coletivos reconhecidos pela sociedade. Nisso essa introdução das práticas institucionalizadas compõe para a organização não ser questionada. Em outras palavras, ela é legítima (MEYER; ROWAN, 1977). Nesse cenário da procura de legitimidade nas atividades ou ações de uma organização, Pfeffer e Salancik (1978, p. 194) apontam que “a legitimidade é mais facilmente conhecida quando está ausente do que quando está presente”. Portanto, quando as

atividades ou ações de uma organização não são vistas como legítimas, podem surgir ataques que permitem observar melhor uma ausência de legitimidade (PFEFFER; SALANCIK, 1978).

A literatura tem apontado diversas definições sobre legitimidade. A legitimidade pode ser entendida como o grau de apoio cultural que tem uma organização (MEYER; SCOTT, 1983): “A legitimidade se refere principalmente à adequação de uma organização como se fosse uma teoria. Uma organização completamente legítima seria aquela sobre a qual nenhuma dúvida pudesse ser levantada” (MEYER; SCOTT, 1983, p. 201). Ou seja, uma organização é legítima caso não exista nenhuma dúvida sobre ela, em fenômeno parecido com as teorias, que tem uma base que suporta o que elas discutem e não deixa espaços para dúvidas. Entende-se assim, que aquilo que é legítimo não é questionado (MEYER; ROWAN, 1977), ou seja, ela é completa, sem imprecisões nem alternativas (MEYER; SCOTT, 1983).

Sobre essas bases, foi se construindo a teoria da legitimidade. No início, Scott (1995) faz a diferenciação do que é entendido como legitimidade. Primeiro, a legitimidade como recurso é identificada nas organizações com foco na dependência de recursos ou na troca social. Já na base institucional, a legitimidade “não é uma mercadoria a ser possuída ou trocada, mas uma condição que reflete alinhamento cultural, suporte normativo ou consonância com regras ou leis relevantes” (SCOTT, 1995, p. 45). Em outra definição, a legitimidade pode ser entendida como “uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas” (SUCHMAN, 1995, p. 574).

Contudo, o que a legitimidade organizacional, surgida desde a teoria institucional, traz para a discussão é a aceitação de práticas desenvolvidas por organizações que são construídas socialmente e aceitas. Ressalta-se que, por ser esta aceitação um processo de construção social, ela não é fixa e as organizações devem se adaptar às mudanças para ganhar legitimidade. Apesar de receber diversas definições pela literatura, a legitimidade organizacional “pode ser entendida como as percepções dos atores da organização, como um julgamento em relação à organização, ou como as consequências comportamentais da percepção e do julgamento, manifestadas nas ações dos atores – ‘aceitação’, ‘aprovação’ e assim por diante” (BITEKTINE, 2011, p. 152).

Quanto aos critérios de classificação, pode se ressaltar a existência de diferentes fontes de legitimidade, e diversas formas de avaliação. Cabe ressaltar que, mesmo fazendo essa separação do conceito, os tipos ou dimensões de legitimidade não são exclusivas entre elas, pelo contrário, mais de uma dimensão de legitimidade pode se desenvolver numa organização (BITEKTINE,

2011). Pode se destacar, com mais foco no campo organizacional, duas dimensões: (i) legitimidade cognitiva, e (ii) legitimidade sociopolítica (ALDRICH; FIOL, 1994).

A primeira está ligada ao conhecimento, sendo produto do respaldo pelos profissionais, considerados como expertos, e das práticas, produtos e relacionamentos desenvolvidos pela organização. Produto desse respaldo, as práticas e ações tem base na certeza (*based on taken-for-grantedness*) e não são questionadas. Já a legitimidade sociopolítica está ligada à aceitação com base na existência de normas e leis tanto culturais quanto governamentais (ALDRICH; FIOL, 1994). As leis culturais referem-se às práticas não reguladas por uma norma emitida por um normatizador como tal, mas essas práticas são respeitadas e seguidas pela sociedade (legitimidade sociopolítica normativa) (SCOTT, 1995).

Adicionalmente, e com base na tipologia de Aldrich e Fiol (1994), divide-se a legitimidade sociopolítica em mais duas dimensões: (i) legitimidade sociopolítica regulatória, e (ii) legitimidade sociopolítica normativa (SCOTT, 1995). A diferenciação entre essas duas dimensões baseia-se na origem da regra ou norma. A legitimidade sociopolítica regulatória faz referência às regras, padrões e expectativas emitidas pelas organizações legalmente instituídas, como por exemplo, o governo, agências reguladoras, ou seja, aquilo que é parte da legislação. Entretanto, a legitimidade sociopolítica normativa toma por base as normas e valores que surgem numa sociedade, e não as instituídas por normatizadores. Essas são construídas e próprias da sociedade em que estaria inserida a organização (SCOTT, 1995). Por exemplo, uma fonte de legitimidade sociopolítica normativa é o respaldo que uma organização pode dar a outra, assim também à organização respaldada como confiável (ZIMMERMAN; ZEITZ, 2002).

De forma similar às dimensões já discutidas, Suchman (1995) traz mais uma classificação da legitimidade, que pode ser (i) pragmática, (ii) moral, e (iii) cognitiva. A legitimidade pragmática é construída sobre os “cálculos de interesse próprio dos públicos mais imediatos de uma organização” (SUCHMAN, 1995, p. 578). Ou seja, o apoio ou aprovação das operações de uma organização é motivada pelo alinhamento dessas operações às necessidades da população que legitima suas ações, ou também percebe mais benefícios na existência da organização (TOST, 2011).

Diferente da dimensão pragmática, a legitimidade moral não considera a opinião motivada pelo interesse próprio de quem legitima, mas faz juízos sobre se as operações da organização – que são reflexo das normas – são corretas (SUCHMAN, 1995). Com isso, a legitimidade moral deixa ver a avaliação positiva ou negativa da organização e das suas atividades, sem considerar os

benefícios particulares e sim o benefício da sociedade como um todo (SUCHMAN, 1995). Por fim, a legitimidade cognitiva é entendida como um tipo de legitimidade com base no conhecimento e não no interesse próprio (legitimidade pragmática) nem nas normas ou práticas da organização (legitimidade moral). Ou seja, o principal critério é a expertise de quem integra as organizações, diferenciando da legitimidade moral onde um pessoal qualificado não garante boas ações e práticas por parte da organização (SUCHMAN, 1995).

Suchman (1995) apresenta outra subdivisão da legitimidade, entendida em dois critérios. Primeiro, de acordo com o foco da legitimação, identificando as dinâmicas pelo (i) foco nas atividades da organização; e (ii) foco na essência da organização (SUCHMAN, 1995). Essas duas subdivisões podem ser diferenciadas desde que, por um lado, o funcionamento da organização seja desejável, adequado e apropriado, e além disso, que a organização em si mesma seja desejável, adequada e apropriada (SUCHMAN, 1995, p. 583). Segundo, de acordo com a textura temporal da legitimação, trazendo duas subdivisões outras, como: (i) dinâmicas que operam por um tempo (transitórias), e (ii) dinâmicas que perduram (contínuas ou duradouras). Como resultados da subdivisão, aliás das três principais dimensões, surgiram no total mais doze dimensões da legitimidade (SUCHMAN, 1995, p. 584).

Adicionalmente, e também a partir das fontes de legitimidade, diferencia-se a (i) legitimidade midiática (*media legitimacy*), e (ii) legitimidade regulatória (*regulatory legitimacy*) (DEEPHOUSE, 1996). A legitimidade midiática coloca que a mídia, como programas televisivos, rádios, e até redes sociais, reflete a legitimidade de uma organização. Já a legitimidade regulatória define a legitimidade a partir de órgãos encarregados de criar normas que enquadram o desenvolvimento das organizações.

Também, é apontado que a legitimidade é mensurável à “medida em que as entidades são vistas como apropriadas para seu contexto social” (TOST, 2011, p. 688). E mais recentemente, a legitimidade organizacional é definida como “a adequação percebida de uma organização a um sistema social em termos de regras, valores, normas e definições” (DEEPHOUSE *et al.*, 2017). Para um melhor entendimento das correntes da legitimidade, a Tabela 1 apresenta as principais dimensões da legitimidade tratadas pela literatura na área.

Além disso, é apresentada uma outra corrente da legitimidade, que poderia ter semelhanças com a legitimidade sociopolítica (ALDRICH; FIOL, 1994) e a legitimidade moral (SUCHMAN, 1995), que foca na aceitação das normas que não se encontram dentro de uma legislação, sejam elas respaldadas legalmente ou construídas na sociedade. A corrente da legitimidade normativa

(*normativity*) (FRANCK, 1990) apresenta que uma regra, norma ou lei tem maior tendência a ser seguida caso essa regra seja vista como legítima pelos atores a ela subordinados, até mesmo sem a presença de coerção e monitoramento externo. Isso ocorreria porque, quando uma norma (regra ou lei) é vista como legítima pelos sujeitos por ela afetados, exerce um impulso voluntário a seu cumprimento (FRANCK, 1990). Ou seja, a norma, quando vista como legítima, levaria os atores a seu cumprimento (*compliance*), mesmo na ausência de monitoramento e força de coerção.

Tabela 1. Principais dimensões da legitimidade segundo a literatura

Dimensões e subdivisões da legitimidade	Elementos avaliados	Principais autores
Corrente: legitimidade organizacional		
Cognitiva	Expertise profissional e reconhecimento da organização.	Aldrich e Fiol (1994)
Sociopolítica	Aceitação de normas e leis culturais e governamentais.	
Sociopolítica regulatória	Regras, padrões e expectativas emitidas pelas organizações legalmente instituídas.	Scott (1995)
Sociopolítica normativa	Normas e práticas que surgem numa sociedade sem respaldo de uma legislação.	
Pragmática	Interesses próprios de sujeitos e grupos.	Suchmann (1995)
Moral	Práticas reguladas principalmente pela norma.	
Corrente: legitimidade normativa (<i>normativity</i>)		
Legitimidade normativa	Conteúdo da norma, coerência na prática, respaldo por autoridades e outras normas. Propriedades: determinação, validação simbólica, coerência e adesão.	Franck (1990)

Fonte: Elaborado pela autora com base na literatura. Notas: (1) Ver Bitektine (2011) para mais dimensões.

Franck (1990) discute e apresenta 4 (quatro) propriedades principais que teriam que estar presentes em uma regra ou norma para ela ser vista como legítima: determinação, validação simbólica, coerência e adesão. Quando essas propriedades estão presentes numa regra, incluindo seu processo de emissão, então a regra efetiva uma forte persuasão para ela ser cumprida (FRANCK, 1990, p. 49). Porém, mesmo que essas propriedades pertençam à norma, a qualificação delas como legítimas ou não (FRANCK, 1990) não é independente do que os sujeitos subordinados pensam sobre isso.

A discussão sobre a legitimidade normativa defende que a simples existência de uma regra ou lei não é suficiente para ela ser cumprida (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). Então, nesse pressuposto, fatores como a clareza do texto da norma, o apoio e respaldo das autoridades à norma, e o alinhamento da norma com as outras práticas afetariam o grau de cumprimento de uma norma (FRANCK, 1990).

A propriedade de *determinação* faz referência às “propriedades literárias” do texto que estejam exercendo atração ao cumprimento (FRANCK, 1990, p. 52). Essa está ligada com o conteúdo e a clareza do texto. Quando a mensagem do que é esperado dos sujeitos é clara, não deixa espaços para interpretações ou justificações fora da norma. Pelo contrário, quando as orientações presentes na norma não são percebidas como exatas, é possível que a norma seja interpretada de acordo com os interesses dos sujeitos (KELLY, 2003) Como primeiro passo para alcançar o cumprimento, faz-se necessário que a mensagem possa transmitir com mais precisão aos cidadãos ou Estados o que se espera deles. A determinação poderia ser sinônimo de clareza, porém não é tão simples, mesmo que na maioria dos casos seja possível alcançar a determinação por meio da clareza do texto (FRANCK, 1990).

A clareza pode refletir o acordo entre as partes, deixando no texto qual a decisão conjunta que vigorará na regra. Porém, no caso de não existir um consenso, pode-se perceber ambiguidade no texto, deixando pontos abertos como flexibilidade para outros cenários que poderiam acontecer mais adiante, permitindo a discussão entre as partes. Esse grau de indeterminação sempre se encontra presente em qualquer texto das normas e mostra dois cenários, demonstrando (i) que ela é útil para esclarecer o objetivo do acordo e permitir a flexibilidade, e (ii) que há perda de legitimidade das partes que instituíram a norma (FRANCK, 1990).

Como foi visto, a clareza do texto de uma norma permite espelhar o que se espera dos cidadãos, mas no caso das normas que carecem de clareza no texto, podendo ser entendidas como padrões normativos indeterminados, é mais difícil entender a mensagem e segui-la (FRANCK, 1990). Uma das razões desses textos indeterminados poderia ser a insegurança das autoridades responsáveis do texto, o desacordo entre as autoridades normativas, preservação de flexibilidade ou a falta de identificação do problema (FRANCK, 1990). Consequentemente, pela presença dessa indeterminação, a justificativa de descumprimento é mais fácil, ao contrário daquelas normas com maior determinação em que é mais difícil justificar a falta de cumprimento.

A questão de clareza da norma pode ser entendida como um texto bem escrito que deixa sem ambiguidades o que deve se fazer. Porém, nesse cenário é reconhecido um dilema, onde os diversos contextos onde uma regra é aplicada, mesmo que ela seja clara, faz com que a regra não seja aplicada como previa o texto da norma (FRANCK, 1990). Assim, se a clareza for maior, ela poderia ser vista como injusta, sem critério e até produzindo desentendimento quando o texto não responde ao cenário da realidade de cada contexto.

Com isso, surgem os conceitos da (i) “regra idiota”, que traz a visão de uma regra como absurda quando o texto claramente não poderia ser aplicado como está escrito; e a (ii) “regra sofista”, onde são discutidos fatores qualitativos (porque e quem) para a aplicação de uma regra (FRANCK, 1990). O segundo conceito, que considera o motivo e sujeito de aplicação (*case-by-case*), pode parecer mais justo e consequentemente mais aceitável. Porém, dado que a aplicação diferenciada também responde a situações diferenciadas, pode ser usada - e até percebida - para benefícios próprios (KELLY, 2003).

“Uma regra com baixa determinação textual pode superar esse déficit se estiver aberta a um processo de esclarecimento por uma autoridade reconhecida como legítima por aqueles a quem a regra é dirigida” (FRANCK, 1990, p. 61). Quando uma norma é vista como não clara (indeterminada), há uma saída para a resolução desse problema. O que seria conhecido como o processo de esclarecimento das ambiguidades da norma, é entendido como o caminho para outorgar determinação à norma (FRANCK, 1990). Para isso, é preciso que exista uma autoridade reconhecida pela comunidade e, ao mesmo tempo, que o processo de esclarecimento da mensagem seja validada pelos sujeitos. Ou seja, uma norma indeterminada que é esclarecida ou interpretada pela autoridade validada após um processo válido de esclarecimento, faz a norma tornar-se determinada ou mais determinada do que era (FRANCK, 1990).

A segunda propriedade é a *validação simbólica*, que, pelo uso de sinais ou símbolos outorga legitimidade à norma. Tanto o ritual quanto o pedigree podem ser vistos como sinais que validam a autoridade e com isso, o processo de normatização (FRANCK, 1990). O ritual pode surgir no cenário dos costumes, onde as tradições ou cerimônias podem servir para validar/reconhecer à autoridade e seu poder. Por exemplo, a validação pelo ritual pode ser vista nas atuações feitas (apresentação de um órgão normalizador – cerimônia) ou em símbolos presentes na emissão de normas (selos, cabeçalhos de folhas).

A validação por meio do *pedigree* é percebida em maior grau na própria norma ou na autoridade normatizadora (FRANCK, 1990). O *pedigree* não tem valor nem pode ser só adquirido, é uma questão de tempo e prática pois a produção de normatividade não é igual nem fixa para todos os contextos (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). Assim, quando uma nova norma for emitida, mesmo que ela tenha qualidades, é pouco provável que ela tenha o mesmo grau de legitimidade do que uma regra que já existia e tinha pedigree. Isso pode ser explicado pela presença de práticas ou valores que formam parte da lógica institucionalizada numa sociedade (AQUINO; NEVES, 2019).

Obter *pedigree* é uma questão mais histórica do que cultural, pois a antiguidade de uma regra ou de uma autoridade (não só como pessoa, mas na figura do título de presidente ou de rainha) valida o seu poder. Geralmente, os atores (organizações ou pessoas) obtém o pedigree pelo tempo de vida (longevidade) da regra ou da figura da autoridade (órgão, pessoa), mas este pode ser também transferido. Quando uma autoridade que tem pedigree mostra apoio ou reconhece uma outra autoridade, essa última autoridade já pode ter um grau de pedigree e a autoridade que reconheceu reforça o poder que tem. Esse processo de apoio entre autoridades pode ser considerado uma estratégia para legitimarem-se a si próprias. (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

O ato de reconhecer ou apoiar alguém para ele ser validado, pode ser feito também por meio de rituais que tem características e etapas definidas já conhecidas pela sociedade. Esses atos geram sinais, e são esses sinais que produzem o efeito de ver uma autoridade ou regra como legítima, validada por alguém que tem pedigree (FRANCK, 1990). Então, esses sinais também devem ser reconhecidos e aceitos pela sociedade, quer dizer, eles devem ser percebidos como verdadeiros, reais. A percepção que se tem sobre o sinal vai definir então o grau de validação que obterá uma norma ou autoridade.

Nesse caso, quando os símbolos e rituais de validação não são seguidos ou são desonrados, a legitimidade dessa regra ou órgão pode ser afetada (FRANCK, 1990). As consequências disso seriam, primeiro, que o ato de validação seja visto como algo que não tem legitimidade; segundo, a autoridade concedente corre o risco de perder o seu pedigree e o seu papel como validador; terceiro, os atos e os símbolos – usados no processo de validação – perdem legitimidade própria e autoridade para validar (FRANCK, 1990). Portanto, “os sinais que são usados para validar são fortes na medida que são percebidos como verdadeiros por aqueles a quem são dirigidos” (FRANCK, 1990, p. 134).

A terceira propriedade é a *coerência* da norma (FRANCK, 1990). Essa apresenta sinais do que é importante para que haja um alinhamento da norma (i) com a realidade onde é inserida; (ii) com outras normas presentes no contexto a ser aplicada, e (iii) com o próprio conteúdo da norma a ser introduzida. Com isso, é apontado que “a legitimidade do estado de pedigree de uma autoridade depende em parte da coerência com a qual a norma que estende ou sufoca a validação simbólica tenha sido aplicada” (FRANCK, 1990, p. 136).

Primeiro, a *coerência* da norma com o contexto em que é inserida pode se desprender da própria necessidade dos sujeitos de serem regulados por normas ou regras que estejam alinhados às práticas e valores que foram formados na sua realidade. Segundo, as divergências ou conflitos

entre as normas já existentes e as novas normas a serem inseridas mitiga a aplicabilidade dos novos padrões. O fato de ser percebida uma descoordenação, ou até uma exigência diferente entre normas num mesmo contexto, pode gerar confusão na aplicação desta. Terceiro, a própria essência da norma tem que ser percebida ao longo do texto, pois se o principal objetivo da regulação pode ser distorcido na mesma norma, ela perde legitimidade.

O que é entendido como coerente é também conhecido como o que é justo ou aceitável como resposta às necessidades dos sujeitos. Porém, o que é coerente de aplicação num caso, pode não ser o mesmo para outro (*case-by-case*). Nesse cenário, uma norma mais justa é aquela que é aplicada após a análise das circunstâncias, considerando os fatores necessários para determinar qual será o caminho a seguir. Mas, com esse tratamento surge um problema de *inconsistência* da norma, que faz referência a normas não padronizadas para todos os sujeitos (FRANCK, 1990).

“Consistência requer que gostos sejam tratados igualmente, enquanto coerência requer que distinções no tratamento de gostos sejam justificáveis em termos de princípios” (FRANCK, 1990, p. 144). Ou seja, uma norma que não é aplicável a todos os sujeitos por igual será percebida como inconsistente, e se ao fazer as distinções de aplicação esta norma não apresenta justificações defendíveis, ela será percebida como incoerente. Consequentemente, “mais sujeitos em mais casos serão tentados a ignorar as regras e padrões que não são considerados para serem aplicados com integridade em cada caso” (FRANCK, 1990, p. 142).

Ao mesmo tempo que é requerido que uma norma seja aplicada de forma coerente, é também preciso que ela seja consistente para todos os sujeitos. Porém, uma norma consistente não significa que ela seja coerente e, ao mesmo tempo, a coerência da norma não garante que ela seja consistente. Portanto, a coerência da norma é justificável pelos princípios racionais e o senso comum que estão presentes numa sociedade (FRANCK, 1990).

Por fim, a quarta propriedade é a adesão da comunidade à norma, que é considerado um ponto de medida de legitimidade (FRANCK, 1990). Junto com a última propriedade, Franck (1990) resgata que é importante que uma norma tenha um suporte de outras normas para ela ser aderida pelos sujeitos. Ou seja, é preciso que existam ‘normas base’ que suportem a existência da nova norma a ser introduzida. Com isso, a “hierarquia de regras secundárias”, que vem por trás da norma a ser legitimada, apresentam como a norma deve ser feita, interpretada e até aplicada (FRANCK, 1990, p. 184). Assim, para que a norma seja percebida como legítima, deve ser suportada pelas outras normas (ou regras, mesmo que não normatizadas) secundárias.

Uma norma que carece de regras secundárias para suportá-la exerce um impulso mais débil ao seu cumprimento do que aquelas regras que tem regras adicionais que suportam o processo de emissão e aplicação dela (FRANCK, 1990). Quanto a isso, o sentido de pertencimento à sociedade pelo sujeito subordinado, pode fazer a diferença no impulso de cumprimento da norma. Se o sujeito desenvolve um sentido mais associativo com a sociedade da norma, ou seja, ele se sente mais próximo à norma, o impulso é mais forte do que se for percebida ali uma relação meramente contratual (FRANCK, 1990). Inclusive, “há normas obrigatórias não porque foram aceitas pelo estado soberano individual, mas porque vêm com o sentido de pertencia à comunidade” (FRANCK, 1990, p. 192).

Em resumo, o que a *normativity* apresenta é que “a legitimidade de uma regra determina, no todo ou em parte, a capacidade de uma norma de exercer pressão sobre o cumprimento dos subordinados” (FRANCK, 1990, p. 193). Adicionalmente, Bebbington et. al. (2012) concluem que a normatividade é o resultado das pressões de diversos atores, e não um monopólio de governos, do mesmo que Franck (1990) apresenta que a legitimidade da norma depende da hierarquia de regras que criam as condições, primeiro para a sua produção e depois para a sua aplicação (BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018).

Na academia, a normatividade foi estudada principalmente com foco nos atores envolvidos no processo de adoção das reformas (AQUINO; LINO; et al., 2020; BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012; BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018), discutindo como se produz *normativity* na legislação de um país (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). Assim, as diferenças do processo de legislação nos países *code-law* e *civil-law* produzem também diferentes percepções da legitimidade normativa, afetando a percepção que têm os atores sobre as mudanças e, mais especificamente, sobre a adoção de novos padrões contábeis gerados por reformas (AQUINO; LINO; et al., 2020; BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018).

A legitimidade da norma tem sido utilizada pelas pesquisas como lente teórica que busca explicar por que determinadas mudanças legais não são implementadas. Por exemplo, a baixa percepção de legitimidade da informação contábil pelos órgãos públicos nos processos licitatórios tem afetado a avaliação econômica das empresas que participam na etapa de qualificação econômico-financeira (AZEVEDO; RIBEIRO, 2020). A baixa legitimidade ocorre devido à baixa validação (propriedade da *normativity*) realizada pelos órgãos que têm mandato social para validar esse tipo de informação. Consequentemente, a análise da informação contábil transformou-se em um mero fator formal que não é realmente observado, e consequentemente empresas que não

estariam preparadas para cumprir com o objetivo do contrato têm sido selecionadas (RIBEIRO; MIRANDA; AZEVEDO, 2021).

Por seu lado, Aquino et. al. (2020) discutiram o conflito gerado entre os normatizadores e os fiscalizadores no Brasil, e como a construção de legitimidade segura a normatividade (*normativity*) das normas contábeis. Os autores ressaltam que em um contexto *civil-law*, a existência de uma lei que obrigue o seu cumprimento é necessária, mas não suficiente, sendo relevante sua validação (AQUINO; LINO; et al., 2020). Entretanto, Bebbington et. al. (2012) apontam que a legitimidade interna da norma é a base para a construção de normatividade. A diferenciação entre uma lei formal que carecia de normatividade (existente na legislação do Estado) e uma lei informal vista como legítima (produzida por órgão não reconhecidos como normatizadores) é explicada pela validação da autoridade e do processo de emissão das normas pelos sujeitos (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012).

As IPSAS se encaixam como regras internacionais no sistema contábil, onde são elaboradas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e, emitidas e sugeridas pelo *International Federation Accounting Control* (IFAC), porém elas não são de adoção obrigatória num primeiro momento. Posteriormente, enquanto são introduzidas nos países, elas podem virar de aplicação obrigatória pelas entidades. Nesse sentido, cabe o estudo das IPSAS olhando para as quatro propriedades apresentadas por Franck (1990), com o intuito de captar o quanto a norma é legitimada por seus subordinados. É apontado que a legitimidade ainda é pouco estudada de forma empírica, com o estudo de cenários de ganho ou perda de legitimidade sendo mais comum do que os que a veem como uma variável (DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008).

2.2 Reformas Contábeis

A razão principal do surgimento das reformas tem a ver com os recursos financeiros ou a falta deles, com isso, surgiu a insatisfação da população com as atividades e serviços oferecidos pelos governos (BARTON, 2009). Nesse momento, houve uma tendência dos governos a decidir operar como organizações empresariais adotando princípios e práticas empresariais (BARTON, 2009). Esse movimento às práticas empresariais, é conhecido como a Nova Gestão Pública (*New Public Management-NPM*) que desenvolve práticas trazidas do setor empresarial para o setor público com o objetivo de melhorar a administração e a *accountability* (HOOD, 1991).

A NPM traz novos modelos de gestão de recursos com maior foco nos resultados. Essa nova iniciativa na gestão pública é materializada na chegada de reformas que levam às entidades novas

formas de trabalho, especialmente no campo contábil. A transição da contabilidade tradicional com base em caixa para a contabilidade com base no regime de competência representa um elemento chave da NPM (BELLANCA; CULTRERA; VERMEYLEN, 2015), sendo que “a contabilidade pelo regime de competência (*accrual*) pode fornecer as informações necessárias para controlar os custos do programa e do departamento, para a gestão eficiente da maioria dos ativos e passivos públicos e para a sustentabilidade de longo prazo das políticas fiscais” (BARTON, 2009, p. 244).

Com a chegada das reformas trazidas pela NPM, é vista uma lógica de mercado com direção à flexibilidade, eficiência e eficácia dos processos (PINA; TORRES, 2003) com o fim de dar solução aos problemas de endividamento, déficit e ineficiência dos governos. Todavia, o sucesso ou fracasso das reformas é diferenciado. Num estudo das reformas na Austrália, foi demonstrado que a melhora da *accountability* e a adoção da contabilidade por competência, aliás do maior foco nos produtos e resultados da prestação de serviços e os princípios de gestão fiscal que chegaram com as reformas, significaram melhorias na gestão de recursos e no estado econômico dos governos (BARTON, 2009). Porém, reformas com base em práticas empresariais que não respondem às ideologias do setor público tiveram resultados negativos, produzindo reformas que desapareceram ou que reduziram a sua adoção. (BARTON, 2009).

O processo de adoção das IPSAS pelos países é considerado um fenômeno complexo, em que as IPSAS não podem ser vistas como um bloco único. Ou seja, o fato de implantar todas as IPSAS num mesmo momento não permite a sua adoção, já que cada IPSAS tem a sua própria dinâmica e entendimento do tempo necessário para sua efetivação (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). Também, a adoção das IPSAS passa pela necessidade de rever fluxos de informação em outros departamentos além do departamento contábil (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020), o que a torna não apenas uma reforma contábil, mas da própria gestão das informações nas organizações.

Nesse processo de adoção, diversos fatores têm sido apontados como determinantes para a introdução das IPSAS nos países. Alguns defensores das IPSAS, apontam que a sua adoção está ligada à melhora da transparência e *accountability* (BASKERVILLE; GROSSI, 2019). Aliás, a contabilidade sob o regime de competência, diferente da contabilidade por caixa – que considera o momento da transação financeira para o registro – é apontado como facilitador do planejamento, da gestão dos recursos, e da tomada de decisões. Assim, tais processos conduzem a políticas públicas mais efetivas (BELLANCA; CULTRERA; VERMEYLEN, 2015, p. 24).

Uma das consequências das crises financeiras que os países enfrentaram, ou estão enfrentando, é a avaliação e conhecimento da informação financeira apresentada pelos governos e

o seu desempenho (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019). A necessidade de uma melhor gestão do endividamento dos países com organizações internacionais favoreceu a procura por um foco financeiro mais completo, estimulando reformas financeiras no setor público (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Assim, a crise fiscal representou um fator na reforma da gestão financeira do Setor Público (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

Em face isso, a harmonização às práticas contábeis internacionais oferece uma informação socializada de forma aberta (transparência) e a possível comparação das informações financeiras dos governos. Ela assim serve de base para os organismos internacionais oferecer apoio para a modernização dos sistemas contábeis, especialmente nos países menos desenvolvidos (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; MANES ROSSI *et al.*, 2016). A literatura ressalta que, para que um país seja reconhecido internacionalmente e consiga se desenvolver na economia mundial, deve procurar atuar com os mesmos padrões de informação financeira padronizados internacionalmente (ADEMOLA *et al.*, 2020).

É por isso que desde o ano de 1980, uma prioridade das organizações internacionais tem sido a implementação de mudanças na contabilidade do setor público nos países em desenvolvimento (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013), e a adoção das IPSAS representa um fator relevante para gerar confiança na população e nos investidores nacionais e estrangeiros, dada a melhoria na qualidade das informações (ADEMOLA *et al.*, 2020).

A atuação dos organismos de financiamento (como o Banco Mundial) tem um papel ativo na adoção das IPSAS mediante as suas recomendações ou até servindo de forças de coerção sobre os países (BASKERVILLE; GROSSI, 2019). O Fundo Monetário Internacional, tal qual o Banco Mundial, recomenda e afirma que a informação financeira sob o regime de competência apresenta um conjunto de informações mais valiosa tanto para a análise da sustentabilidade fiscal e qualidade da tomada de decisões quanto frente à luta contra a corrupção e às más práticas na gestão de recursos (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

Nos países em desenvolvimento, pode resultar em uma ação mais complexa a adoção das práticas contábeis pelo regime de competência que trazem as IPSAS.

Porém, as pressões externas fazem com que os países em desenvolvimento tentem se adaptar às IPSAS, mas é mais provável que o modelo de adoção seja gradual ao invés de universal (OULASVIRTA, 2014). Assim, a pressão das organizações internacionais sobre os países que mantêm dívidas ou têm apoio financeiro internacional fez com que os países não tenham outra

escolha do que adotar a reforma (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Com tudo, aquela dependência de recursos financeiros (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020) pode ser considerada o principal fator na decisão de adoção da reforma.

Todo esse ‘apoio’ dos organismos internacionais (como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional, a OCDE, a OTAN, a ONU) faz com que as IPSAS sejam vistas como legítimas, e isso representa um forte estímulo para a difusão desses novos padrões ao redor do mundo (BASKERVILLE; GROSSI, 2019). Ao considerar que o IPSASB é integrado por diversos membros representantes dos ministérios de finanças, órgãos de auditoria, pessoal da prática contábil pública e até da academia, ele pode ser visto como representativo (BASKERVILLE; GROSSI, 2019), favorecendo o interesse dos governos por se alinhar às IPSAS.

Por outro lado, a busca por legitimidade tem sido um fator relevante para as entidades do setor público para a adoção das IPSAS, com o objetivo de evitar as questões sobre as suas atividades e se apresentar como organizações modernas e racionais (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). As reformas iniciadas sem reconhecer o contexto onde vai ser introduzida, ainda mais nos países em desenvolvimento, é mais bem percebido como uma necessidade de se legitimar (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Consequentemente, a legitimidade internacional tem sido um fator que ainda assim motiva a adoção de tais reformas desde o ano de 1980 (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020).

A busca por legitimação leva os governos a declarar publicamente que adotaram as IPSAS (AQUINO; CAPERCHIONE; *et al.*, 2020), em virtude da necessidade de serem aceitos pela comunidade internacional, levando ao entendimento de que tal ação se deu como um produto das pressões externas a que estão sujeitos. Assim, pode ser visto que a decisão dos países de adotar a reforma é só com o objetivo de satisfazer as organizações (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Porém, mesmo que a conformidade (*compliance*) com os requisitos externos ofereça legitimidade ao país, é também apontado que as ideias que chegam do exterior são vistas como não funcionais ou desalinhadas na prática (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

No cenário das inovações contábeis, encontra-se presente uma tendência constante às reformas. Ela é produto dessa movimentação a novas práticas, onde gera-se uma adoção compulsória, tentando levar às entidades a práticas não institucionalizadas (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019). Consequentemente, há uma baixa aceitação e até resistência por parte daquelas entidades afetadas pela adoção compulsória, como discutido por Azevedo (2016) no caso da introdução de mudanças compulsórias no orçamento público. A cultura contábil institucionalizada

(ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013), que inclui tradições contábeis (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020), geraria um desalinhamento das práticas, afetando negativamente a introdução das reformas contábeis (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016).

O alto grau de aceitação de uma norma interna/nacional confirma o poder que ela tem num país. Consequentemente, a introdução de novas normas, como as IPSAS, precisa de mais tempo e esforços para sua implementação, o que acaba desacelerando o processo (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010). O fato de um país reconhecer sua norma nacional como suficiente também poderia estar ligado ao controle que ele percebe ao se normatizar, e a perda desse controle pode afetar à introdução de novas normas não elaboradas por ele mesmo (BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016).

Na Estônia, verificou-se a ausência de tradições ou práticas contábeis que tinham forte influência no trabalho contábil, além disso as práticas existentes não respondiam efetivamente às necessidades, considerando-as como não funcionais. Consequentemente, a introdução dos novos padrões não teve que enfrentar ‘resistências ativas’, facilitando a sua introdução e implementação (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018). Quanto mais a cultura contábil esteja institucionalizada no seu entorno, é mais complexa a desinstitucionalização dessas normas e práticas arraigadas para que as IPSAS sejam aceitas, para isso “a força das forças de desinstitucionalização tem que ser o suficientemente forte para derrubar a cultura contábil prevalecente” (BASKERVILLE; GROSSI, 2019, p. 97).

Apesar de um longo período de adoção das IPSAS, a literatura também tem focado em entender as barreiras para a sua adoção. Os sistemas tecnológicos de informação e comunicação – *softwares* – representam um papel importante na integração de novos padrões (AZEVEDO; AQUINO; et al., 2020; AZEVEDO; LINO; et al., 2020; BRAGA, 2015; OUDA, 2004; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015). O *software* contábil utilizado tem um papel importante a razão de que os registros e processos contábeis são registrados neles (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017), e os relatórios financeiros e contábeis são extraídos deles.

A precariedade dos sistemas informatizados é um fator importante na adoção e adaptação às reformas contábeis (BRAGA, 2015; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015). A falta de universalidade de um *software* para os governos do setor público, assim como a terceirização do serviço de contabilidade, e o alto nível de contratação de *software* de contabilidade (AZEVEDO; AQUINO; et al., 2020) representam fatores relevantes no processo de adoção das reformas contábeis no setor público. Inclusive, Azevedo, Aquino, et. al. (2020) ressaltam que no Brasil os

fornecedores do *software* estariam definindo a agenda da introdução das IPSAS. Essa situação poderia fazer com que esse sistema fosse visto como um fator que pode restringir ou impulsionar a integração da reforma (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). Com tudo, a substituição dos Sistemas de Informação é um fator relevante que pode afetar a retenção das políticas contábeis, gerando descontinuidade em processos (AZEVEDO; LINO; *et al.*, 2020).

Entretanto, Cabello et. al. (2019) também apontam que aspectos associados ao tamanho do Estado e, consequentemente, aos recursos financeiros disponíveis impactam na reforma, estando diretamente relacionados à falta de adoção e cumprimento das IPSAS (LAPSLY; WRIGHT, 2004). A partir disso, pode-se fazer uma nova relação: maiores recursos possibilitam maior grau de adequação; e menores recursos tem menor grau de conformidade (CABELLO; BILANCIERI; AZEVEDO, 2019).

A falta de recursos humanos nos governos também tem sido apontada como uma barreira à adoção de novas reformas contábeis (LIMA; LIMA, 2019). Os contadores, principais interessados na sua implantação, têm sido apontados como assumindo um ‘papel passivo’, o que traz o desconhecimento das reformas (AQUINO; NEVES, 2019; AZEVEDO; LINO; *et al.*, 2020; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017) levando à falta de entendimento das reformas e, portanto, à não adoção de mudanças contábeis. Com isso, foi identificado também o despreparo (COHEN *et al.*, 2021; NASCIMENTO *et al.*, 2014), a falta de conhecimento e treinamento constante (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020; ADEMOLA *et al.*, 2020; ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013; TANJEH, 2016); as capacidades humanas (AZEVEDO; LINO; *et al.*, 2020) e experiência dos profissionais contábeis sobre o regime de competência como uma barreira para a adoção das IPSAS.

Sem os conhecimentos necessários, a adoção da reforma só seria uma ilusão (ADEMOLA *et al.*, 2020), gerando resistência (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013) e até o adiamento na implementação (HAMISI, 2012). Em suma, fatores comuns como a falta de recursos financeiros e humanos, a qualificação do pessoal, as práticas institucionalizadas e os sistemas tecnológicos de informação têm sido apontados no processo de adoção que os países têm iniciado, interferindo no entendimento e introdução da reforma, gerando a perda de interesse e volta à adoção num esforço cerimonial (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

Seguindo outra corrente da literatura, a proximidade das IPSAS ao modelo contábil empresarial representa uma forte crítica na literatura, argumentando que as IPSAS não responderiam às necessidades do setor público (*publicness*) e não estariam considerando questões

específicas das práticas públicas (BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; GROSSI; STECCOLINI, 2015). Frente a isso, o IPSASB desenvolveu o marco conceitual específico para as entidades do Setor Público, que pretende deixar claro que as IPSAS contemplam as especificidades do Setor Público.

Um pressuposto da razão da proximidade percebida das IPSAS a um modelo empresarial é a dos membros do *board* estarem mais vinculados com a contabilidade empresarial, mantendo experiência profissional nesse campo (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019). Além disso, as discussões podem não ter consenso do que é importante para as entidades e usuários do setor público (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019).

Uma percepção de as IPSAS não serem úteis na prática, pode impactar negativamente no seu processo de adoção (JAYASINGHE *et al.*, 2021). Também, resultados demonstram que há um alto grau de insatisfação sobre as necessidades dos usuários, especialmente quanto ao reconhecimento dos ativos patrimoniais segundo as IPSAS (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019). Ou seja, a informação que importa para os usuários tanto internos quanto externos não é demonstrada com a aplicação das IPSAS, o que leva a ver às IPSAS como não úteis.

Foi verificado também um certo nível de desinteresse pelos políticos sobre a contabilidade por regime de competência (BELLANCA; CULTRERA; VERMEYLEN, 2015). Se no caso as IPSAS não satisfazem às necessidades de informação dos políticos, elas são criticadas por envolver custos e esforços que não serão compensados após sua aplicação, gerando rejeição à adoção (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019).

Por outro lado, no processo de implementação de reformas, o modelo e prazos de adoção em cada país se deram de maneiras diferenciadas, e a literatura na área tem procurado definir classificações onde os países se encaixam. Os países podem ser classificados em relação ao momento de iniciativa de adoção (TOLBERT; ZUCKER, 1983), ao tipo da adoção (BERGMANN; LABARONNE, 2013; DASÍ GONZÁLEZ; MONTESINOS JULVE; VELA BARGUES, 2018) e até em relação ao prazo (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020).

Adotando-se uma lente teórica institucional, a literatura discute que os primeiros países em adotar a reforma contábil no setor público (*early adopters*) foram direcionados pela busca de benefícios, mas no caso dos países adotantes posteriores (*later adopters*), a principal motivação foi se legitimar, consequentemente o resultado foi uma imitação que respondia às pressões por tentar se adaptar (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). Brusca *et al.* (2016) sustentam que é uma tendência imitar as supostas melhores práticas contábeis que já foram adotadas pelos países desenvolvidos ou pelas organizações internacionais.

De acordo com o modelo de adoção, a adoção plena (*full adoption*) ou direta refere-se à adoção dos padrões internacionais, sem fazer maiores adaptações nem conduzir processos de elaboração de normas. O trabalho de estudo prévio, adaptação e elaboração de normas, tomando como base os padrões internacionais, é conhecido como harmonização ou adoção indireta, onde a norma é introduzida no país sem deixar de fora as particularidades da norma nacional (LIMA, Raquel Luz de; LIMA; GONÇALVES, 2017). Bergmann (2019) ressalta que a maioria dos países fazem a introdução das IPSAS pelo modelo indireto (harmonização), porém essa forma de adaptação pode gerar o risco de divergências entre os padrões nacionais e padrões internacionais. Mesmo assim, a comparabilidade das informações é possível (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

Por fim, uma outra forma de classificação das reformas é de acordo com o gradualismo nos prazos de adoção das normas, que podem ser classificadas em universal ou gradual (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). A adoção universal pode ser percebida quando a aplicação das normas é exigida até uma única data e para todos os níveis de governo, tendo um prazo único sem adiamentos para a implementação completa e divulgação dos relatórios financeiros com base nos novos padrões. Quando existirem prazos de adoção diferentes para as entidades do governo, ou a implementação é feita em partes (por exemplo, a primeira parte pode ter prazo de 2 anos para as primeiras 10 normas) significa que a adoção da reforma é de forma gradual (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020).

2.3 O papel do contador na reforma contábil

Os contadores têm um papel importante no processo de implementação das IPSAS, e eles não reagem de forma homogênea à reforma (BECKER; JAGALLA; SKÆRBÆK, 2014). O caso da Estônia confirma que a preparação, compromisso e experiência do chefe de contadores da nação foi o maior impulso para o país adotar as IPSAS (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018). Da mesma forma, o contador é visto como o principal ator da reforma (CAVANAGH; FERNÁNDEZ BENITO, 2016), e ao mesmo tempo representa um ator chave que pode definir o sucesso ou o fracasso de uma reforma (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

O contador foi historicamente visto somente como preparador da informação, associado também à revisão e seguimento das operações que registram uma entidade, assim como ao registro de inventário e ativos, e ocasionalmente às atividades de controle e auditoria (MCCUE, 2001). Inclusive, os contadores já foram vistos como pessoas opostas à gestão, já que (i) a informação

contábil poderia ser entendida só pelo contador; (ii) o contador tinha desconfiança da informação das outras áreas; e (iii) os gastos tinham que ser aprovados pelo contador (LAPSLY; PALLOT, 2000). Da mesma forma, o apontamento aos contadores como amplos conhecedores da entidade e sujeitos com credibilidade profissional (MCCUE, 2001) já poderia ser questionado.

Produto desse contexto e suas características, o contador pode desenvolver certas atitudes (posicionamentos) que respaldam as suas decisões (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Porém, de acordo com Lino et. al. (2021) o posicionamento do contador não é fixo, já que as atitudes surgem de acordo com o contexto em que o contador está envolvido e não necessariamente dependem das características pessoais ou da entidade (recursos, apoio político). Algumas características organizacionais podem afetar a atitude do contador em relação às mudanças. Por exemplo, a constante rotatividade do pessoal contábil causa um efeito “em U”, em que práticas contábeis mais simples são adotadas de forma mais rápida na presença de maior rotatividade, e as mais complexas apresentam atrasos na adoção (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019).

Discute-se ainda efeitos decorrentes da baixa difusão das mudanças (AQUINO; NEVES, 2019; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017), da falta de apoio político e ausência de suporte do *software* contábil adequado (AZEVEDO; AQUINO; et al., 2020; AZEVEDO; LINO; et al., 2020). Outros fatores interferem no seu posicionamento, como a experiência e qualificação profissional (HYNDMAN et al., 2018) e o seu envolvimento no processo, sendo que o contador pouco se envolve fora das suas funções tradicionais (MOSER, 2012).

Uma atitude recorrente na literatura em relação aos contadores é o papel passivo que eles assumiriam em momentos de mudanças. O fato de o contador perceber-se como um servidor público faz com que seu posicionamento seja guiado pelo cumprimento das regulamentações (ANTIPOVA, 2013; ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013; MCCUE, 2001). Ao mesmo tempo, ao só se ver como o preparador da informação financeira, o contador não se envolve nos processos da entidade nem se importa pela relevância da informação financeira na população (MCCUE, 2001), o que resulta num contador afastado do pensamento sobre suas ações e consequências em tal preparação.

Adicionalmente, se o contador percebe que a informação produzida por ele não é usada mais do que para o controle externo da entidade, o contador pode questionar a sua importância dentro da entidade (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Assim, há uma maior tendência ao contador se alinhar só ao que é regulado e controlado, gerando resistências ou indiferenças às mudanças contábeis (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Resistências à introdução de reformas contábeis compulsórias têm sido discutidas pela literatura. No Brasil, a literatura já relata que desde o início da adoção às normas internacionais havia certa resistência dos contadores, talvez pelo desconhecimento inicial sobre o seu conteúdo (MACÊDO *et al.*, 2010). Uma explicação poderia ser a idade dos contadores. Por exemplo, Pajunen (2010) mostrou que na Finlândia os contadores com maior idade apresentaram resistência às IFRS, enquanto os mais novos não, resultado também discutido por Becker *et al.* (2014) na adoção da contabilidade pública. Além disso, resistências podem surgir caso os contadores não vejam uma intensidade na mensagem dos condutores da reforma sinalizando claro apoio favorável à adoção, ou seja, um entendimento de que a adoção não é apenas ceremonial (AQUINO; NEVES, 2019).

As associações de classe ocupam papel importante na implementação da reforma, podendo afetar a propensão dos contadores à adoção. Na Finlândia, por exemplo, as associações de contabilidade e os profissionais não exerceram pressão para a adoção (OULASVIRTA, 2014). Aquino *et al.*, (2020) discutem que o papel das associações profissionais é relevante para a forma como a reforma é vista.

Porém, mesmo que os contadores tenham sido vistos só como facilitadores da informação, eles também são parte da construção dessa informação e da realidade (HINES, 1988). Assim, no cenário das inovações contábeis, as funções tradicionais do contador (preparador, facilitador) não estariam mais alinhadas com as novas iniciativas na gestão pública (MCCUE, 2001), o que leva à necessidade de revisão do papel do contador (ANTIPOVA, 2013).

Na adoção das IPSAS, um fator frequentemente apontado na literatura é a falta de preparação do contador para entender e aplicar as novas normas (AGYEMANG; YENSU, 2018; POLZER; GROSSI; REICHARD, 2021), e com isso esse acaba possuindo baixa familiaridade com as mesmas (COHEN *et al.*, 2021). Então, pode-se entender que, para mudar as funções tradicionais do contador, só é preciso a mudança de habilidades profissionais (MCCUE, 2001). Porém, a mudança de atitude necessita mais do que treinamento apenas, é preciso pensar no desenvolvimento pessoal e o seu envolvimento com a transformação em curso (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Por um lado, o treinamento adequado aos contadores é um elemento relevante (MCLEOD; HARUN, 2014). Porém, os contadores em muitos países não conseguem ver os benefícios da adoção das informações por competência. O seu conteúdo parece pouco claro, e essa nova informação contábil a ser gerada não é usada nem desejada na prática (BECKER *et al.*, 2014). Isso reforça a necessidade de o processo de difusão ir além de oferecer treinamentos. É necessário o desenvolvimento de um processo que aumente sua aceitação. A teoria institucional chama essa

etapa de processo de teorização, que faz com que conceitos gerais passem a fazer sentido para os atores (TOLBERT; ZUCKER, 1996). Essa etapa é necessária para que os atores afetados pela mudança entendam a sua relevância, e passem a atuar proativamente para que ocorra. Por exemplo, Diniz *et al.*, (2015) mostraram que muitos contadores no Brasil entendem que a adoção das IPSAS é um alvo inatingível, o que desestimula sua implementação, o que seria resolvido por um processo adequado de teorização.

Com as mudanças que vem acontecendo na contabilidade, como as melhorias do *software*, as pressões fiscais e a importância da informação não financeira, o contador deixa o papel de ‘*number cruncher*’ – que faz registros automaticamente – e vem se enquadrando às exigências que vem com as inovações contábeis (MCCUE, 2001). O contador é exigido a responder às necessidades de informação de outros organismos nacionais e internacionais. Assim, há uma pressão constante para o contador se alinhar às mudanças (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Dito isso, o papel do contador vem mudando e se tornando mais um agente de mudanças na gestão pública (HYNDMAN *et al.*, 2018). O posicionamento do contador tem virado para um papel ativo e ‘visionário’ (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). A partir desse posicionamento, o contador adota uma atitude em que tenta aproveitar as mudanças obrigatórias (legais, tecnológicas, organizacionais) para apoiar a reforma (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Assim, o contador pode contribuir com o fracasso ou sucesso de uma reforma, sempre que no decorrer desse processo seja considerada a sua capacidade dentro das suas funções e a sua participação na tomada de decisões (MCCUE, 2001). Mudanças que aconteceram de forma compulsória impostas pelos condutores de reformas (*standard-setters*) têm sido então rejeitadas pelos contadores (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

A possibilidade de participação do contador na tomada de decisões numa entidade pode depender não só do interesse dos gestores, mas também do nível hierárquico da área de contabilidade (MCCUE, 2001). Então, para o contador se tornar um gestor de mudanças, ele precisa fazer uso dos seus conhecimentos e experiências na profissão para atuar na tomada de decisões (ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013), apresentando diversas opções, planificando e executando ações contempladas nas normas profissionais (MCCUE, 2001).

Nesse ponto, é preciso discutir que o posicionamento do contador pode ser afetado pela percepção que ele tem sobre a mudança. Desse modo, se caso os objetivos e benefícios não sejam visualizados e entendidos pelo contador, ele tende a rejeitar a reforma (ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013). Assim, já foi visto que os contadores não percebem a utilidade das

IPSAS (JAYASINGHE *et al.*, 2021) e, consequentemente, as práticas contábeis desenvolvidas por eles fora dessas normas não se enquadram com o regime de competência (ANTIPOVA, 2013).

A tradição contábil pode se manter não só pela falta de percepção de importância da mudança. O *background* contábil está mais presente nos contadores antigos, mas essas mesmas práticas podem ser transferidas até os novos contadores (ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013). Assim, o que importa para um contador pode importar para o outro.

A partir disso, o posicionamento do contador como agente de mudança pode ser motivado (i) pelos benefícios percebidos da mudança; e (ii) pela importância percebida da mudança. Mas também (iii) pela legitimidade (ALBU; ALBU; ALEXANDER, 2014; LINO; AQUINO; NEVES, 2021), ou seja, o contador como sujeito tenta se manter alinhado às normas para ele não ser questionado. Assim, a ‘cultura de mudança’ encontra-se presente nos contadores e vem influindo significativamente na adoção da reforma (ANTIPOVA, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para analisar como a percepção de legitimidade normativa do contador afeta o processo de adoção das IPSAS, foi adotada uma abordagem metodológica indutiva (REICHERTZ, 2013) quanto à coleta de dados, e interpretativista (RASHID *et al.*, 2019) quanto à análise da informação coletada. Trata-se de uma pesquisa qualitativa que teve como base dois procedimentos principais para a coleta de dados (documental, entrevistas), visando à triangulação metodológica (BOWEN, 2009) com o objetivo de dar suporte à informação obtida. A presente pesquisa é desenvolvida sob um paradigma ontológico relativista que desconsidera a ideia de um mundo objetivo e verdadeiro, e defende sua construção a partir de uma interpretação que é afetada pela percepção, normas e valores do pesquisador (RASHID *et al.*, 2019).

De acordo com o Comitê de Ética, para conduzir pesquisas que envolvem seres humanos, faz-se necessária autorização primeiro do comitê, e posteriormente do respondente, mediante a apresentação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Em novembro de 2020, o projeto desta pesquisa, junto aos protocolos de entrevista, foi então aprovado no Comitê de Ética, cumprindo com os princípios éticos (CONNOR; COPLAND; OWEN, 2017; ZALUAR, 2015).

3.1 Seleção dos casos

A pesquisa realizou uma análise comparada entre 7 (sete) países da América Latina. A seleção dos países a serem analisados foi realizada por meio de 3 (três) etapas. Na primeira etapa, foi feito um levantamento de informações sobre a internacionalização da normativa contábil e a adoção das IPSAS pelos países latino-americanos. Para isso, fez-se busca nos portais web dos países, que são de acesso aberto, esclarecendo que na dificuldade de se achar os portais web ou a informação que fale sobre o processo de convergência do país neles, foram procurados artigos, teses, trabalhos de conclusão de curso de cada país para, a partir disso, procurar mais informação.

A consulta dos documentos oficiais de cada país teve como objetivo entender o contexto contábil e o processo de convergência de cada um. Nessa etapa, foram analisados principalmente leis, decretos, resoluções, manuais, guias, circulares, acordos, recomendações e cartas. Em alguns países, tais como Cuba, Bolívia, Porto Rico, Venezuela, não foi possível achar informação aberta sobre o seu sistema contábil e as mudanças que fizeram visando à convergência. Consequentemente, esses países não foram considerados para a seleção da amostra.

Segundo, a informação coletada (revisão documental e bibliográfica) foi categorizada de acordo com os critérios de classificação dos processos de reforma na literatura, tais como data do início da reforma – *early ou later adopters* – (TOLBERT; ZUCKER, 1983); modelo de adoção (BERGMANN; LABARONNE, 2013; DASÍ GONZÁLEZ; MONTESINOS JULVE; VELA BARGUES, 2018); e prazos de adoção (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). A Tabela 2 traz a informação resumida da organização dos países latino-americanos com base na informação sobre a sua convergência às IPSAS.

Para a classificação da data do início da reforma, foi considerada a primeira data em que consta nos documentos oficiais a internacionalização contábil como um item a ser considerado na normativa contábil do país. Mesmo que a intenção de internacionalização não represente necessariamente a sua efetividade de ação nos governos e a adoção das IPSAS, ela pode ser utilizada como *proxy*, pois no momento em que o país se motiva à internacionalização, eventos começam a ser realizados, materiais publicados, consultores e empresas fornecedoras de *softwares* começam a se organizar, entre outras ações correlatas. Foi considerado o ano de 2008 para a classificação entre *early ou later adopters* (TOLBERT; ZUCKER, 1983), considerando esse indicador a partir de uma média da adoção dos 17 (dezessete) países analisados.

A classificação da data da primeira norma corresponde à data certa na qual o país fez a declaração de adoção das IPSAS na sua legislação nacional. Esse momento representa um ponto importante a ser considerado para a pesquisa, já que de acordo com a IPSAS 33 – adoção por primeira vez das IPSAS –, a conformidade expressa com as IPSAS (*declaração*) não representa a adoção das mesmas, senão até existir a sua implementação (IPSASB, 2015).

Ou seja, a data de adoção não deve ser determinada pela data em que o país declara a sua conformidade com as IPSAS levando-as até a sua legislação nacional. Só no momento em que as normas são realmente postas em prática (*aplicação*) - por meio da *implementação* - e a informação financeira seja revelada com base nas IPSAS, poderá considerar que o país está classificado como adotante das IPSAS (IPSASB, 2015). Em resumo, adoção não é o mesmo que implementação, etapas como *declaração*, *implementação* e *aplicação* são necessárias para acontecer uma adoção real, e não apenas uma ação simbólica.

Tabela 2. Internacionalização contábil na América Latina

País	Data do Início do processo (decisão)	Early/Later adopters (2008)	Data da primeira norma publicada	Prazos de adoção	Tipo de adoção	Delimitação	Classificação IFAC
Guatemala	1997	<i>Early</i>	2019	Gradual	Indireto	Governos Locais não obrigados	Adotante
Peru	2002	<i>Early</i>	2002	Gradual	Direto	Total	Adotante
Uruguai	2002	<i>Early</i>	2002	Gradual	Direto	Total	Adotante
Colômbia	2004	<i>Early</i>	2007	Universal	Indireto	Total	Parcial
Honduras	2004	<i>Early</i>	2014	Gradual	Direto	Total	Adotante
México	2004	<i>Early</i>	2008	Gradual	Indireto	Total	Parcial
Brasil	2005	<i>Early</i>	2008	Universal, depois mudou para gradual	Indireto	Prazos longos para Governos Locais	Parcial
Costa Rica	2007	<i>Early</i>	2007	Gradual	Direto	Prazos longos para Governos Locais	Parcial
Argentina	2008	<i>Later</i>	2008	Gradual	Indireto	Voluntário	Não adotante
República Dominicana	2009	<i>Later</i>	2009	NA	Direto	Total	Adotante
Chile	2011	<i>Later</i>	2015	Gradual	Indireto	Governo Central	Parcial
Venezuela	2011	<i>Later</i>	2011	Gradual	Indireto	Gradual	NA
El Salvador	2014	<i>Later</i>	2016	Gradual	Direto	Governo Central	Não adotante
Equador	2014	<i>Later</i>	2019	Gradual	Indireto	Total	Adotante
Nicarágua	2014	<i>Later</i>	2014	Gradual	Indireto	Total	Não adotante
Panamá	2014	<i>Later</i>	2014	Universal	Direto	Total	Adotante
Paraguai	2015	<i>Later</i>	2015	Gradual	Indireto	Total	Não adotante

Fonte: Elaborada pela autora com base nas informações obtidas da revisão documental.

Notas. (NA) – Dados não disponíveis. *Early*: países com intenção de internacionalização antes do ano de 2008 para este estudo; *Later*: países com intenção de internacionalização no ano de 2008 e anos posteriores; Gradual: adoção das IPSAS por blocos, seja para o governo geral ou discriminado para cada nível de governo; Universal: adoção das IPSAS como um bloco só ou sem fazer diferenciação entre os níveis de governo; Direto: adoção das IPSAS fazendo referência às normas emitidas pelo IPSASB, ou as normas já traduzidas pelo mesmo órgão; Indireto: harmonização das IPSAS considerando o contexto e características de cada país, geralmente são emitidas novas normas com base nas IPSAS emitidas pelo IPSASB.

Por outro lado, o prazo de adoção refere-se ao tempo e períodos estabelecidos para a introdução das IPSAS no país. No caso de o país determinar introduzir todas as IPSAS como um bloco só e/ou para todas as entidades do governo geral, considera-se uma adoção universal (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). Por outro lado, se a ordem do governo geral é implementar por partes (por exemplo, inicialmente primeiras 10 IPSAS e posteriormente o resto), e/ou considerando diferentes prazos para os diversos níveis de governo, é considerada uma adoção gradual (ARGENTO; PEDA; GROSSI, 2018; AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020).

Entretanto, outro tipo de adoção faz a diferenciação de acordo com o modelo que o país segue para a introdução das IPSAS na sua legislação nacional. Nos países que introduziram as IPSAS na sua legislação fazendo referência direta às IPSAS emitidas pela IFAC, ou que usam as traduções oferecidas também pela IFAC, é considerada uma adoção pelo método direto ou *full adoption* (BERGMANN; LABARONNE, 2013; DASÍ GONZÁLEZ; MONTESINOS JULVE; VELA BARGUES, 2018). Quanto aos países onde foi possível identificar a elaboração e emissão de novas normas contábeis com base nas IPSAS, ou a modificação das normas nacionais existentes alinhando o conteúdo ao requerido pelas IPSAS, esta é considerada uma adoção indireta ou harmonização (BERGMANN; LABARONNE, 2013; DASÍ GONZÁLEZ; MONTESINOS JULVE; VELA BARGUES, 2018).

Por fim, é classificada a delimitação da adoção considerando para quais níveis de governo a adoção das IPSAS é aplicável no país. Considera-se uma adoção total a ocorrida nos países cuja adoção abrange todas as entidades do governo geral no mesmo escopo da introdução das IPSAS, incluindo governos locais. Nos países que fizeram a diferenciação de escopo ou onde prazos para implantação nos níveis subnacionais foram especificados, houve classificação para maiores prazos de adoção ou cujo alcance da norma é só para o governo central. Só no caso da Argentina é considerada uma delimitação voluntária, pelo fato do país seguir um modelo diferente do resto.

Considera-se assim à Argentina um país não adotante das IPSAS (IFAC, 2021), o que poderia não permitir analisar qual a percepção dos contadores sobre a norma. Porém, após a busca documental foi visto que a Argentina se encontra num processo de adoção não reconhecido pela falta da declaração expressa de adoção das IPSAS na sua legislação nacional. Mesmo assim, o país vem seguindo processo de convergência guiado pela *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE). Assim, o país torna-se caso de interesse.

Para a terceira e última fase de seleção dos casos de interesse (países), foram selecionados 7 países (Tabela 3) para o estudo. A seleção desses 7 (sete) casos considerou, primeiro, a facilidade de acesso da pesquisadora, para os países de Brasil e Peru. Segundo, casos de interesse como o caso da Argentina, Colômbia e Costa Rica que são ressaltados na literatura como primeiros adotantes (Colômbia e Costa Rica) e não adotante (Argentina). Terceiro, com o objetivo de obter maior robustez e transferibilidade dos achados (POWER; GENDRON, 2015), foi feita uma ponderação pelo modelo de adoção (BERGMANN; LABARONNE, 2013) e o início da adoção (TOLBERT; ZUCKER, 1983), considerando casos com características diferentes aos já selecionados (inicio de adoção e modelo de adoção), como Paraguai e Equador.

Tabela 3. Países selecionados para a amostra

País	Data do início do processo (decisão)	Early / Later adopters (a partir de 2008)	Data da primeira norma publicada	Tipo de adoção ⁽ⁱⁱ⁾
Peru	2002	<i>Early</i>	2002	Direta
Brasil	2004	<i>Early</i>	2008	Indireta
Colômbia	2004	<i>Early</i>	2007	Indireta
Costa Rica	2007	<i>Early</i>	2007	Direta
Argentina⁽ⁱ⁾	2008	<i>Later</i>	2008	Indireta
Equador	2014	<i>Later</i>	2016	Direta
Paraguai	2015	<i>Later</i>	2015	Indireta

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações obtidas da revisão documental. ⁽ⁱ⁾ Argentina ainda não tem declarado a sua adoção, a reforma chega em forma de recomendações técnicas da *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*. ⁽ⁱⁱ⁾ Entende-se como adoção indireta quando existir um processo de elaboração de novas normas; e adoção direta quando é usado o material elaborado pela IFAC.

Como apontado no objetivo da pesquisa, o estudo tem o intuito de focar-se na análise dos governos locais, também conhecidos como municipais. A literatura tem apontado a análise de governos locais como relevante, dado o papel que esse nível de governo tem na gestão e entrega de serviços públicos (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019; LAPSLEY; MUSSARI; PAULSSON, 2009). Os governos locais representam o primeiro nível de governo, desde onde são produzidas as informações contábeis que são consolidadas na informação do governo geral (LOMBRANO; ZANIN, 2013) como acontece na América Latina.

Mesmo que esse nível de governo represente a base da informação contábil num país, especialmente na América Latina, os governos locais têm sido apontados como entidades com menor possibilidade de adequação às IPSAS (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2014) por serem entidades de menor tamanho e com características internas, como a diminuição de recursos financeiros pelo recorte financeiro (NAVARRO-GALERA *et al.*, 2016) que não permitiram que

os benefícios da adoção das IPSAS sejam percebidos (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2014; ANESSI-PESSINA; NASI; STECCOLINI, 2008; LIMA; LIMA, 2019; LOPES *et al.*, 2018). Por exemplo, o melhoramento da *accountability* não é percebido, já que a informação não chega a todos os usuários relevantes (como fornecedores) (GROSSI; STECCOLINI, 2015).

Adicionalmente, uma característica relevante é que os governos locais na América Latina podem ter menor autonomia quanto às decisões, já que estão sujeitos às políticas de governos nacionais. Nesse cenário, o uso da informação financeira para a tomada de decisões é mínimo, consequentemente a importância dessa informação não é percebida (AVERSANO; CHRISTIAENS; VAN THIELEN, 2019). Além disso, há forte influência das autoridades locais (prefeitos, conselho) quanto à elaboração e apresentação da informação financeira, focando-se especialmente no que é controlado e que nem sempre está em linha com as IPSAS (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

Para a seleção dos respondentes, é necessário entender que o principal foco da pesquisa é a percepção dos contadores. Para isso, a seleção dos respondentes segue o modelo de amostragem representativa (BAUER; GASKELL, 2000). Similar ao estudo de Benito *et al.* (2007), foram considerados os contadores que estavam envolvidos em atividades contábeis no setor público, já que as informações e práticas contábeis públicas não são conhecidas por todos os profissionais contábeis. Adicionalmente, foram incluídos especialistas contábeis como entrevistados, aqui entendidos como os sujeitos envolvidos no processo de normatização (*standard-setters*) nos países.

A inclusão dos especialistas contábeis teve como objetivo obter uma visão mais ampla do ambiente contábil do país (Sistema de Contabilidade Pública, órgãos normatizadores, organização da profissão contábil, equipe contábil) e, especialmente, sobre o estado atual do país quanto à introdução das IPSAS. Assim, com vista a confirmar o levantamento realizado na pesquisa documental, os especialistas são questionados, obtendo-se assim uma triangulação nas análises realizadas (EISENHARDT, 1989).

Com isso, os especialistas entrevistados podem ser aqui entendidos como fontes de confirmação da informação. Entretanto, o questionamento para os contadores é focado na percepção que eles têm sobre as normas vigentes no seu país, as funções e sobrecargas deles, e sobre a reforma contábil. Assim a pesquisa assume como respondente principal os (i) contadores de governos locais; e como fonte de confirmação, os (ii) especialistas contábeis.

3.2 Coleta dos dados

Produto da primeira revisão documental e bibliográfica, similar ao estudo de Argento *et al.* (2018), a informação obtida é usada para entender melhor o contexto. A busca por informação tanto para conhecer o contexto contábil quanto para entender os avanços na normativa contábil foi respondida com a revisão de leis, normas, guias, manuais, decretos, circulares, resoluções que são de acesso aberto nos portais web de cada país. Para uma melhor organização, foram criadas pastas para cada país adicionando os documentos que faziam referência ao sistema contábil e o avanço ao longo do tempo. Com isso, procura-se oferecer maior robustez e confiança nos resultados da pesquisa (POWER; GENDRON, 2015).

Como principal método de coleta de dados, foram realizadas entrevistas semiestruturadas (BAUER; GASKELL, 2000; PATTON, 2015) justificando que o processo de condução das entrevistas não é fixo e é construído conforme a pesquisa avança. Para o acesso ao campo (RIESE, 2019), foi preciso considerar a falta de diretórios abertos com os dados de contadores municipais nos países, além da incerteza do nível de envolvimento deles com a contabilidade pública e uma possível negativa à participação por não ter maior conhecimento da pesquisa. Portanto, foi seguida a estratégia do *snowball* (BRYMAN, 2012), que permite criar redes de contatos de mais fácil acesso.

Para a seleção dos primeiros respondentes (sementes), foi considerado o estudo realizado pelo grupo FOCAL (*Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina*) sobre a adoção das IPSAS nos países latino-americanos (FORO DE CONTADURIAS GUBERNAMENTALES DE AMÉRICA LATINA, 2019). A facilidade de acesso ao diretório do FOCAL foi a principal motivação para considerar aos membros do FOCAL como primeiro contato. Adicionalmente, outros grupos internacionais de contadores foram considerados segundo seus interesses no processo de convergência e na pesquisa contábil, e a lista de contatos da *Asociación Interamericana de Contabilidad* (AIC) também formou parte dos primeiros respondentes.

Além da viabilidade de contatar primeiro a especialistas contábeis, preferiu-se começar as entrevistas por eles, visando a entender com mais profundidade o ambiente contábil e o processo de convergência, para assim contrastar suas informações com os achados da revisão documental e bibliográfica. Posteriormente, como produto do método *snowball* foram obtidos contatos de contadores dos governos centrais, especialistas contábeis, e contadores municipais. Em alguns

casos, também foi usado o diretório aberto do pessoal que forma parte dos órgãos normatizadores nos países (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2021a) e contatos da rede pessoal da pesquisadora.

Foram encaminhados e-mails, ou, segundo a disponibilidade, mensagens por redes sociais (WhatsApp, LinkedIn) apresentando a pesquisa de forma breve para consideração dos interessados em participar (RIESE, 2019). Após aceitação da comunicação, como exigido pelo Comitê de Ética, foi encaminhado o TCLE que descreve de forma mais ampla a pesquisa e, junto com isso, os direitos e responsabilidades do respondente. Adicionalmente, aponta-se o número de perguntas, especificando que dentro de cada pergunta poderiam estar inclusas outras até que se chegue a entender de forma clara o que é falado pelo respondente.

Considerando que para a pesquisa há dois tipos de respondentes, tanto o TCLE quanto o protocolo de entrevista foram diferenciados para cada respondente (i e ii). Os protocolos de entrevista semiestruturada (Apêndice) foram elaborados a partir da reflexão e experiências profissionais, considerando também os estudos anteriores e a literatura sobre reformas. O roteiro usado contém perguntas desde gerais até específicas, considerando cada contexto de acordo com os achados da pesquisa documental e das entrevistas com os especialistas.

Para melhor estruturação, o roteiro dividiu-se em 3 blocos. Primeiro, com perguntas iniciais procurando maior confiança do entrevistado (JOHNSON; ROWLANDS, 2012). Segundo, com questionamento ao respondente quanto à reforma contábil e IPSAS, dando referência à importância da reforma e às mudanças que dela decorrem. Finalmente, é observada a sua relação com o ambiente contábil.

A condução da entrevista foi guiada de acordo a cada contexto com foco na fala do respondente, não seguindo uma aplicação linear do protocolo, podendo voltar em alguns tópicos quando necessário (JOHNSON; ROWLANDS, 2012). Com o intuito de captar indutivamente a percepção de legitimidade por meio das respostas, as perguntas são do tipo: “como você vê?”, “O que você entende?”, “Como você percebe?”. Esse tipo de perguntas permite uma fala aberta do respondente e, principalmente, evita o risco de influenciar na resposta desde o primeiro momento. Adicionalmente, foram feitos breves resumos no final das entrevistas para verificar se a fala do respondente foi corretamente interpretada (JOHNSON; ROWLANDS, 2012).

Feita a entrevista, fazendo efetiva a estratégia do *snowball*, foi solicitado oferecer, de forma voluntária, pelo menos dois contatos de contadores municipais ou de especialistas contábeis. O

número de respondentes foi guiado pela saturação teórica (RAPLEY, 2013), lembrando que para cada estudo o número de entrevistas necessárias é variável (DAI; FREE; GENDRON, 2019). Esperava-se chegar à saturação das informações (BAUER; GASKELL, 2000) quando não surgissem mais elementos quanto à percepção de legitimidade da norma, guiado pela lente teórica (FRANCK, 1990). Pretendia-se então fazer entrevistas confirmatórias adicionais com mais contadores após chegar na saturação da informação (RAPLEY, 2013).

Foram contatados 26 (vinte e seis) profissionais entre os dos tipos de respondentes dos países selecionados para a pesquisa (Tabela 4). Em geral, observa-se que os respondentes possuem grande experiência no setor público, onde em alguns casos os respondentes declararam manter funções no setor empresarial simultaneamente com aquelas no setor público. Além disso, a diversidade entre contadores novos e antigos pode oferecer respostas diferenciadas que permitam uma melhor análise.

Em alguns casos os respondentes foram contatados por segunda vez com o objetivo de verificar a informação oferecida por eles ou quando após a análise das respostas foram verificados pontos sem resposta. Assim, no total foram feitas 30 entrevistas, das quais 3 entrevistas foram feitas para validar os resultados da pesquisa após análise.

O tempo de duração das entrevistas permitiu que se captasse o que foi formulado no protocolo. Porém, no caso das entrevistas 22 e 23 com especialistas, ambas as entrevistas foram realizadas com os dois respondentes ao mesmo tempo por solicitação deles próprios. Essas duas entrevistas não prejudicam os resultados, pois o objetivo do contato com esses especialistas foi a obtenção de contatos dos contadores de governos locais, o que foi alcançado.

Tabela 4. Entrevistados da pesquisa

Entrevistado	País	Tipo de respondente	Órgão Público	Relação com standard-setters/stakeholders	Experiência setor público (anos)	Duração (min)	Contribuição	Nº de entrevistas
1	Argentina	Contador	Governo local	Nenhuma	8	42	Respondente	2
2	Argentina	Contador	Governo local	Nenhuma	27	83	Respondente	1
3	Argentina	Contador	Nenhum	Participação na AIC Participação na FACPCE	34	69	Respondente	1
4	Argentina	Especialista	Tribunal Constitucional	Participação na AIC Participação na FACPCE	38	106	Triangulação	2
5	Brasil	Contador	Governo Local	Participação como instrutor de treinamentos	7	80	Respondente	1
6	Brasil	Contador	Empresa Fornecedor de Software	Participação como instrutor de treinamentos	30	63	Respondente	1
7	Brasil	Contador	Governo local	Regulador	44	50	Triangulação	1
8	Brasil	Especialista	Secretaria do Tesouro Nacional	Normatizador	7	54	Triangulação	1
9	Brasil	Especialista	Banco Mundial	Nenhuma	8	53	Triangulação	1
10	Colômbia	Contador	Empresa de Assessoria	Regulador	40	69	Respondente	2
11	Colômbia	Especialista	Universidade	Nenhuma	5	88	Triangulação	1
12	Colômbia	Contador	Governo local	Nenhuma	25	129	Respondente	2
13	Costa Rica	Contador	Governo local	Regulador	6	57	Respondente	1
14	Costa Rica	Especialista	Empresa de Assessoria	Participação na AIC	31	72	Triangulação	1
15	Ecuador	Contador	Empresa de Assessoria	Participação na AIC	21	57	Respondente	1
16	Paraguai	Contador	Governo local	Nenhuma	20	64	Respondente	1
17	Paraguai	Especialista	Direção Geral de Contabilidade	Normatizador	27	70	Triangulação	1
18	Peru	Contador	Nenhum	Participação na AIC	31	54	Respondente	1
19	Peru	Contador	Governo local	Nenhuma	18	76	Respondente	1
20	Peru	Contador	Governo local	Nenhuma	10	34	Respondente	1
21	Peru	Contador	Governo local	Nenhuma	23	43	Respondente	1
22	Peru	Especialista	Empresa de Assessoria	Regulador	4	60	Triangulação	1
23	Peru	Especialista	Direção Geral de Contabilidade Pública	Normatizador	14	51	Triangulação	1
24	Peru	Especialista	Direção Geral de Contabilidade Pública	Regulador	45	30	Triangulação	1
25	Peru	Especialista	Direção Geral de Contabilidade Pública	Regulador	14	28	Triangulação	1
26	Peru	Especialista	CONECTAMEF	Fiscalizador	33	82	Triangulação	1

Fonte: Elaborado pela autora. Notas: (1) Todos os respondentes têm formação contábil com exceção do respondente 7 que tem formação em direito, e o entrevistado 12 que tem formação em economia e mestrado em contabilidade.

Com a autorização do respondente, as entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas. Foram feitas transcrições literais (*verbatim*) (KOWAL; O'CONNELL, 2014) no menor tempo possível após a entrevista usando ‘alias’ (apelidos) para cada respondente, evitando assim a sua possível identificação. Uma vez feitas as transcrições, as gravações foram apagadas. Todo o material coletado é de estrita manipulação da pesquisadora, resguardado e armazenado na nuvem (*One Drive, Dropbox*).

3.3 Análises de dados

A análise das entrevistas tem sido realizada de forma conjunta à condução das entrevistas. Isso auxilia na verificação da adequação dos protocolos, e eventuais lacunas no instrumento puderam ser ajustadas entre as entrevistas (similar à pesquisa de Argento *et al.* (2018)). Para mitigar o eventual risco de identificação dos respondentes, são usados “alias” (apelidos) para nomear aos respondentes desde o processo de transcrição até a sua apresentação na pesquisa.

O modelo adotado é de análise temática (BRAUN; CLARKE, 2006) que é desenvolvido fazendo a identificação, análise, e transmissão de padrões repetidos num conjunto de dados. Para a pesquisa, em vista que há dois tipos de informantes, foram consideradas como temas referentes ao ambiente contábil (estrutura, *software*, equipe contábil) para ambos os tipos de entrevistados. E especificamente para os contadores, as propriedades da legitimidade (determinação, validação simbólica, coerência, adesão) representam os principais temas discutidos na análise.

O processo de identificação dos temas é feito mediante categorizações de primeira e segunda ordem (MILES; HUBERMAN; SALDAÑA, 2013). Para uma otimização do tempo, o ordenamento dos dados e o processo de codificação e categorização segue a técnica “RADA R” (WATKINS, 2017). A técnica de análise de dados qualitativos rápida e rigorosa (*Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis-RADA R*) sugere o uso de planilhas e divide o processo de análise em etapas onde, a cada etapa, os relatos (no caso, de entrevistas) são reduzidos até se chegar no foco de discussão.

Para a primeira categorização, foram observados todos os relatos de forma geral sem considerar somente a teoria de base do estudo. Essa estratégia utilizada permitiu o surgimento de categorias que falam sobre a identificação dos órgãos normalizadores, do processo de normatização, da educação contábil, do entorno contábil, e da organização interna e externa que

não necessariamente são assuntos vinculados à teoria, porém ajudam no melhor entendimento de cada caso.

A Tabela 5 apresenta a aplicação da técnica RADA-R adaptada para a pesquisa, divididas em 4 (quatro) colunas que contém informação considerada importante para a análise. A identificação tanto do país quanto do tipo de respondente é essencial para a análise comparativa. A passagem relatada pelo respondente foi assim transcrita e classificada a critério da pesquisadora dentro de um código, que pode ser produto da literatura ou da reflexão.

Tabela 5. Codificação de primeira ordem

País	Respondente	Quotation	Código
Peru	Especialista	<i>Há uma fraqueza que aconteceu com a implementação do SIAF que os contadores, alguns contadores, se tornaram possuidores dos livros contábeis, eles estão apenas prestando contas do que o SIAF diz.</i>	(49) Lógica passiva do contador
Argentina	Contador	<i>Aqui cada província tem a sua forma, as suas leis e a sua forma de contabilizar e aqui esta seria a província de Buenos Aires, obviamente é uma das províncias mais importantes. Mas, por exemplo, em Córdoba eles têm a forma, tudo é parecido, não é que sejam muito diferentes, mas talvez o RAFAM [software] seja só para Buenos Aires, em Córdoba eles têm outra coisa, ou em San Luis, ou em outras províncias.</i>	(7) Práticas internas diferentes

Fonte: Elaborado pela autora com base na técnica RADA-R (WATKINS, 2017)

A partir da primeira categorização, os relatos e códigos obtidos foram levados para discussão e análise, procurando estruturar uma segunda rodada de codificação, desta vez guiada pela lente teórica (*normativity*). Foi considerado que podiam surgir relatos e códigos que não se encaixavam com a teoria, porém estes não foram descartados se, no caso, apresentassem informação rica para a discussão. Como resultado, a pesquisa apresenta de forma separada resultados com foco no ambiente contábil e, na legitimidade percebida, já que na análise foi visto que o posicionamento do contador é formado no ambiente contábil do país.

Sobre isso, a análise não se limitará a uma discussão dos casos e sim da teoria. O objetivo disso é a procura pela transferibilidade (POWER; GENDRON, 2015) para outros contextos a partir da discussão teórica e resultados obtidos. O tema da generalização nas pesquisas qualitativas surge de forma diferente a uma generalização estatística, observada nas pesquisas quantitativas. Assim, de acordo com Power e Gendron (2015, p. 158), o objetivo é “gerar teorias a partir de casos”.

4 APRESENTAÇÃO DOS PAÍSES ANALISADOS

Para uma melhor análise, inicialmente são apresentados os países analisados cujas informações podem ser relevantes para compreensão da introdução das IPSAS em diferentes contextos. O foco foi na apresentação (i) das informações gerais da estrutura político-administrativa do país; (ii) dos órgãos que dirigem a normatização contábil; (iii) do processo e estágio atual da convergência às IPSAS, e (iv) das características do ambiente contábil nestes países, aqui entendidas como processos e práticas desenvolvidas nas entidades públicas (plano de contas, atividade contábil, sistemas contábeis). A Tabela 6 apresenta as informações dos países analisados - Peru, Brasil, Colômbia, Costa Rica, Argentina, Equador e Paraguai.

De uma forma geral, observa-se que o processo de convergência entre os países apresenta algumas similaridades. Quanto ao processo de internacionalização da contabilidade, é possível observar que o tempo é curto entre a data da primeira iniciativa de internacionalização contábil e a declaração de adoção das IPSAS. Ou seja, a *declaração* de adoção de padrões internacionais (IPSAS) surgiu logo após a primeira intenção de internacionalização, confirmando a pronta atuação do país na tentativa de se alinhar às IPSAS. Ademais, observa-se também um recorrente adiamento de prazos e mudanças do processo de convergência.

Já na organização e características internas dos governos locais, entendidas nesta pesquisa como entorno contábil, há uma grande similaridade quanto à padronização do plano de contas. Sobre o controle feito às atividades desenvolvidas pelo contador (registro, contabilização), em todos os países analisados há um controle posterior. Ou seja, a fiscalização é feita após terem sido apresentado os relatórios contábeis e sobre isso são dadas as punições quando corresponder.

Entretanto, pode-se notar diferenças, sobretudo em relação ao tipo de adoção (direta-indireta) não havendo um consenso no modelo seguido. Adicionalmente, no entorno contábil, cada país mantém suas próprias características, especialmente quanto ao *software* contábil, terceirização contábil, e a estrutura de apoio externo.

Tabela 6. Estrutura e ambiente contábil dos países analisados

País	Peru	Brasil	Colômbia	Costa Rica	Argentina	Equador	Paraguai
(i) Informações gerais							
Modelo político-administrativo	Unitário	Federativo	Unitário	Unitário	Federativo	Unitário	Unitário
Último nível de governo	Governo Local/Municipal	Governo Municipal	Governo Municipal/Distrital	Governo Cantonal	Governo Municipal	Governo Cantonal	Governo Municipal
Standard-setter (convergência)	DGCP	STN	CGN	DGCN	FACPCE	GCN	DGC
Iniciativa de internacionalização	2002	2004	2004	2007	2008	2014	2015
Declaração de adoção	2002	2008	2006	2007	2008	2019	2015
Modelo de adoção	Direta Diversos adiamentos	Indireta Diversos adiamentos	Indireta Diversos adiamentos	Direta Diversos adiamentos	Indireta Em andamento	Direta Diversos Adiamentos	Indireta Diversos adiamentos
Prazos							
(ii) Entorno contábil							
Plano de contas	Padronizado	Padronizado	Padronizado	Padronizado	Não Padronizado	Padronizado	Padronizado
Software contábil	Software único-SIAF	Terceirizado	Software único-SIAF	Terceirizado	De acordo com cada TC	Terceirizado	Terceirizado
Terceirização das atividades contábeis	Não permitida	É permitida	É permitida	Não permitida	De acordo com cada TC	É permitida	É permitida
Estrutura de apoio externo	Apoio fornecido pelo governo	Consultorias terceirizada é comum	Apoio fornecido pelo governo	Consultorias terceirizada é comum	Consultorias terceirizada é comum	Consultorias terceirizada é comum	Consultorias terceirizada é comum
Capacitação contábil	Promovida pela DGCP	Coordenação conjunta entre STN / CFC	Promovida pelo CGN.	Promovida pela DGCN	Depende da entidade	Depende da entidade	Promovida pelo DGC
Fiscalização e Controle	Controle simultâneo e posterior. CGR.	Controle posterior. TCs	Controle simultâneo e posterior. CGR	Controle simultâneo e posterior. CGR	Controle simultâneo e posterior. TCs	Controle posterior.	Controle posterior. CGR
(iii) Profissão contábil							
Exercício da profissão	Registro no colégio profissional	Registro Contábil. Requer avaliação prévia.	Registro no colégio profissional	Registro no colégio profissional	Registro no colégio profissional.	Registro no conselho de classe	Registro no colégio profissional
Punições previstas	Processo administrativo, multa, demissão.	Suspensão, multa, cassação.	Suspensão, multa, demissão.	Suspensão, multa, demissão.	Chamada de atenção, admoestação, multa.	Suspensão, multa, demissão.	Sumário administrativo, multa, traslado, demissão, suspensão.

Fonte: Elaborada pela autora.

4.1 Estrutura político-administrativa

O presente tópico apresenta uma contextualização da estrutura político-administrativa dos países analisados, identificando os órgãos condutores da reforma e o processo de convergência que cada país tem seguido. Essa compreensão é importante, dado que, face às mudanças na padronização dos processos, é importante considerar os contextos específicos do país, já que isso determina qual a estrutura de poder (órgãos condutores) e canais e fluxos de comunicação para a difusão das informações contábeis (ADHIKARI *et al.*, 2021).

A partir disso, o nível de autonomia e descentralização do sistema contábil também pode ser diferenciado para cada país, o que se reflete na diversidade contextual presente em cada país, e mesmo dentro deles (LIMA; LIMA, 2019). Adicionalmente, a estrutura legal do país pode interferir quanto às mudanças a serem feitas na contabilidade pública (MACÊDO *et al.*, 2010). Por isso, para a pesquisa é necessário reconhecer a estrutura político-administrativa dos países selecionados, já que os mesmos não têm uma estrutura igual. Dado isso, eles são diferenciados, primeiro, entre países unitários e federativos no que tange à autonomia legal e política dos governos subnacionais, como os governos locais.

Peru

O Peru é caracterizado por ser um país democrático unitário não federativo, cuja divisão política e administrativa é dividida em três níveis de governo – Nacional, Regional e Local. O terceiro nível conhecido como local ou municipal, é ainda dividido em dois tipos – Governos Provinciais e Governos Distritais (PERÚ, 2003). No total são 18.74 Governos Subnacionais do terceiro nível, divididos entre 196 Governos Provinciais e 1.678 Governos Distritais. Para a compreensão da organização da estrutura do país, é possível fazer uma diferenciação entre governos locais ‘maiores’ e ‘menores’, partindo-se de uma classificação de acordo com a sua população.

Com isso, são determinados sete tipos de Governos, classificados desde o tipo A até o tipo G (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2020b). Tanto o tipo A quanto o B estão integrados pelos governos provinciais que são de maior porte. Já no tipo C até o G, encontram-se os governos distritais classificados pelo número de população, sendo que no tipo C também está a

capital do Peru, e no tipo G estão os governos distritais que não são cidades principais e têm menos do que 35% de população urbana (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2020b).

Quanto à sua estrutura contábil regulada pelo Sistema Nacional de Contabilidade Pública, a Direção Geral de Contabilidade Pública (DGCP) é reconhecida como o órgão normatizador (PERÚ, 2018), e a Controladoria Geral da Nação (CGN) como órgão regulador ou fiscalizador (PERÚ, 1993). Na sua estrutura normativa contábil, encontra-se o Conselho Normativo de Contabilidade (CNC), que forma parte da DGCP (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2021a).

Atualmente, o CNC é o órgão encarregado pela aprovação e emissão das normas contábeis para as entidades públicas e toda a atividade empresarial (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2021a). Adicionalmente, o CNC também discute e opina sobre as normas de contabilidade aplicadas às entidades do setor público, dado que anteriormente o CNC era o órgão encarregado pela aprovação das normas contábeis para o setor público (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2021a).

O Peru faz a sua primeira imersão na internacionalização de sua contabilidade no ano de 1994, quando o CNC aprovou a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) para a atividade empresarial, e, ao mesmo tempo, recomendou a internacionalização das normas contábeis aplicadas ao Setor Público (CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD, 1994). Posteriormente, no ano de 2002, o Peru fez a sua primeira *declaração*, oficializando 14 Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) para a sua aplicação pelas entidades a partir de 2004 (CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD, 2002).

A partir dessa data, o Peru foi considerado internacionalmente como adotante das NICSP. Porém, a simples *declaração* de adoção representaria só uma adoção simbólica, não cumprindo o requerido pela IPSAS 33 para se considerar o país como adotante.

No decorrer dos anos, o Peru veio atualizando e ampliando as IPSAS a serem aplicadas pelas entidades (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2018, 2013; DIRECCIÓN NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2006). Contudo, o modelo de adoção que o Peru seguiu foi a adoção direta, baseando-se no que é emitido pela IFAC.

Externamente, o Peru tem sido classificado dentre o grupo de 25% de países que reportaram a sua informação financeira com base no regime de competência (IFAC; CIPFA, 2018), mas esse

informe considera os relatórios do governo central. De acordo com a informação da IFAC, o Peru é identificado como adotante das IPSAS baseadas no regime de competência (IFAC, 2021).

Essa informação também é conferida no estudo de Ernst & Young desenvolvido para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (ERNST & YOUNG, 2017c). O estudo se concentrou em 16 IPSAS das 31 vigentes até o ano de 2016. Além disso, a análise esteve focada somente no governo central e não nos governos subnacionais, alcançando um nível de alinhamento às IPSAS de 82% (ERNST & YOUNG, 2017c).

No ano de 2021, foi emitida a aprovação das IPSAS versão 2020 (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2021b), e com isso chegou mais uma resolução do DGCP chamando às entidades do setor público não financeiras para iniciar, caso não o tivessem ainda, com o processo de depuração e saneamento contábil (*Depuración y Saneamiento Contable*) (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2021b). Com isso, o Peru se encontra em processo de adoção das em todos os níveis de governo.

As normas incorporadas solicitam a atualização da informação de ativos, passivos e patrimônio das entidades. Nesse ponto, é possível ver que a adoção das IPSAS no Peru ainda está em processo, o que diverge com a classificação feita pela IFAC (2021) que classifica ao Peru como ‘adotante’. Assim, podem ser confirmadas as conclusões de diversos autores sinalizando a adoção das IPSAS no Peru como utópica (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGRAS; MONTESINOS, 2016; LIMA; SANTANA; GUEDES, 2010). Pois mesmo o Peru sendo considerado dentre os primeiros países na América Latina a *declarar* adotar as IPSAS (GÓMEZ-VILLEGRAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020), é possível ver o processo ainda estar iniciando.

Brasil

O Brasil caracteriza-se por ser uma república federativa dividida política e administrativamente na União, 26 Estados, 1 Distrito Federal e 5570 Municípios (SENADO FEDERAL, 1988). Cada um desses entes governamentais é autônomo e responsável pela sua contabilidade. A normatização contábil é feita pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), uma entidade governamental (autarquia especial) com competência para definir e regular a profissão de contadores, tanto do setor público quanto do privado.

No processo de convergência às normas internacionais, o CFC atua em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), estrutura do Governo Central. Historicamente, antes do

início do processo da convergência, foi evidente a não padronização de práticas contábeis, onde as entidades se alinhavam ao que era requerido por cada Tribunal de Contas, incluindo políticas contábeis e até planos de contas diferenciados (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

Os estudos e trabalhos para a introdução das IPSAS tiveram início a partir do ano de 2004. Produto dessas iniciativas, no ano de 2007, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007). Entre as principais atividades do Comitê, foi apontada a convergência das normas contábeis e de auditoria a partir das normas emitidas pelo CFC. No ano de 2008, foi emitida a primeira portaria que deu início ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade emitidas pela IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo CFC (MINISTERIO DA FAZENDA, 2008).

Com isso, deu-se por iniciado o processo de convergência. A atuação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério de Economia é suportada com o declarado na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Adicionalmente, surgiram mais outras figuras no processo de convergência. O trabalho permanente do CFC no processo de convergência resultou na criação de Grupos de Estudo (Portarias CFC 013/2010, CFC 026/2011), Grupos de Trabalho (Portaria CFC 082/2010), e, também, do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (GA/NBC TSP) (Portaria CFC 027/2012) (LIMA, Raquel Luz de, 2017).

O GA/NBC TSP cumpre a função do assessoramento ao CFC no processo de convergência às IPSAS, emitindo as minutas das normas nacionais convergidas. Esse colegiado é composto por membros profissionais contábeis de diversas áreas que mantém reuniões para discutir e assessorar quanto à adoção e implementação de padrões internacionais. Atualmente, considerando a relevante participação do GA/NBC TSP e a necessidade da autonomia e representatividade de um órgão técnico especializado na normatização contábil pública, o CFC criou o Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP CASP) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2021).

Esse Comitê empossou automaticamente aos membros atuais do GA/NBC TSP, o que valida a sua importante atuação no processo de convergência. Com isso, é possível observar que o Brasil continua na busca de melhora da implementação das IPSAS, demonstrando a importância da internacionalização contábil.

O Brasil segue um modelo de adoção indireto (BERGMANN; LABARONNE, 2013) que considera a elaboração e emissão de normas nacionais com base nas IPSAS ajustando ao contexto nacional. Assim, no Brasil foram emitidas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica para o Setor Público (NBC TSP), elaboradas e emitidas pelo CFC com atuação do GA/NBC TSP. Até dezembro de 2021, já haviam sido aprovadas 30 normas, considerando o marco conceitual, e ainda algumas em audiências públicas. O processo de convergência (emissão das normas) foi previsto para se concluir no ano de 2021. Segundo o cronograma estabelecido para a adoção das IPSAS, o prazo atual projeta para o ano de 2025 o encerramento do processo de adoção, ano em que se pretende que todas as entidades do setor público estejam aplicando as NBC TSP.

O controle é exercido pelos Tribunais de Contas (TC), que tem o papel de fiscalizador do cumprimento das normas. Porém, já tem sido apontado que o TC não estaria só fiscalizando e têm assumindo atribuições de normatizador (LINO, 2019). Cada Estado tem o seu próprio TC, que regula a aplicação das normas contábeis em toda a sua jurisdição. A distorção de funções como controlador enquanto realiza tarefas de normatizador é considerada um fator relevante no processo de convergência (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

O alto grau de aceitação do que é regulado pelo TC face o que é normatizado pela STN é uma das principais características e desafios que o país enfrenta. A influência que exerce o TC sobre as práticas nas entidades da sua jurisdição pode ser abalizada pela cobrança destas às normas a que estão sujeitas as entidades. Como resultado, os governos decidem se ajustar ao que é recomendado pelo TC da sua jurisdição, que nem sempre está em linha com o normatizado pela STN, perdendo esta última a sua legitimidade (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

Contudo, o baixo engajamento dos governos com a implementação das IPSAS, produto do conflito entre as atuações do órgão de controle das mesmas como regulador e normatizador, entre outros fatores, produziu modificações nos prazos de adoção, alongando o processo de convergência até o ano de 2025, cujo processo foi modificado de uma adoção universal a uma gradual (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020).

Colômbia

A Colômbia é um país democrático unitário, dividido política e administrativamente em três níveis de governo – Governo Central/Nacional, Governo Departamental, Governo Municipal/Distrital (ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE, 1991). Possui, no total, 32

governos departamentais e 1120 governos municipais incluindo o distrito capital de Bogotá. Quanto ao seu Sistema de Contabilidade, o seu ambiente contábil é dirigido pela *Contaduría General de la Nación* (CGN), que é o órgão normatizador em matéria contábil (CONGRESO DE COLOMBIA, 1996; PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, 1995). A CGN é o órgão que lidera o processo de convergência às IPSAS, iniciando sua intenção de internacionalização no ano de 2003 (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2012).

A Colômbia tem se alinhado à contabilidade sob o regime de competência desde o ano de 1995, com a emissão do Plano Geral de Contabilidade Pública por meio da Resolução N° 4444, emitida pela *Contaduría General de la Nación* (OCAMPO-SALAZAR, 2020). Já no ano de 2004, foi iniciado um projeto visando à harmonização do Plano Geral de Contabilidade Pública com as IPSAS emitidas no ano 2000 (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2013). Foi no ano de 2006 que, pela primeira vez, as IPSAS foram referenciadas para a sua incorporação (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2006). Com isso, no ano de 2007 foi adotado o Regime de Contabilidade Pública (RCP), que então já fazia referência à harmonização com as IPSAS (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2007a, b, c). Assim, a Colômbia declarou o seu alinhamento com as Normas Internacionais.

Com a Lei 1314, o Congresso da Colômbia regulou os princípios e normas contábeis, principalmente para o setor empresarial. Ao mesmo tempo, a Lei também encomendou à *Contaduría Pública* que se atualizasse e analisasse as normas contábeis tomando como base as IPSAS (CONGRESO DE COLOMBIA, 2009). Ela dava à CGN autonomia para determinar se os padrões contábeis internacionais eram ou não uteis para a sua aplicação na Colômbia. Em seguida, foram emitidos documentos para auxiliar o processo de implementação (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2012, 2013). Finalmente, no ano de 2015, como resposta à chamada de modernização feita no ano 2007, foi expedido o Marco Normativo para as entidades (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2015).

Portanto, a Colômbia ainda se encontra no processo de convergência às IPSAS sob o modelo de adoção indireta, elaborando e emitindo normas pelo seu Regime de Contabilidade Pública, tomando como base as IPSAS. A Colômbia, assim como o Peru, também se encontra no grupo dos primeiros países com iniciativas à internacionalização (GÓMEZ VILLEGAS; MONTESINOS JULVE, 2012). No ano de 2021, a Colômbia comemora 25 anos de criação da

CGN, e com isso desenvolveu um breve reporte sobre os seus avanços na contabilidade, incluindo a harmonização com as IPSAS (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2021).

Costa Rica

Costa Rica, assim como o Peru e a Colômbia, é uma República Democrática não federativa (ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE, 1949) dividida em três níveis de governo principalmente, 1 Governo Central, 7 Governos Provinciais, 83 Governos Cantonais (PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, 2019). Adicionalmente, é possível ver uma divisão no nível Cantonal no que são chamadas “organizações distritais”. Porém, as “organizações distritais”, que podem ser facilmente confundidas como governos locais/municipais, não têm autonomia econômica. No entanto, é possível obter autonomia política e econômica se a “organização distrital” ficar mais longe do *Canton*, ou seja, a autonomia política e econômica de uma organização distrital depende da localização espacial com referência ao *Canton*.

A Contabilidade Nacional é reconhecida como o ente regulador do Subsistema de Contabilidade (ASAMBLEA LEGISLATIVA DE COSTA RICA, 2001). A partir disso, foi criada a Direção Geral de Contabilidade Nacional (DGCN), que tinha atributos de normatizador do sistema. Sobre a adoção de normas internacionais, no ano de 2007, segundo previsto por opinião da Controladoria Geral da República (CGR), poderia ser identificada a *declaração* da adoção de 18 IPSAS emitidas pela IFAC (PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, 2007). Assim como o Peru, a Costa Rica decidiu-se por uma adoção sob o modelo direto, sem elaboração de novas normativas.

A partir de 2007, começaram as ações com vista à adoção das IPSAS. Inicialmente o planejamento considerou que a partir de janeiro de 2009 a adoção das IPSAS seria para todos os níveis de governo. Porém, no ano de 2008, foi preciso reprogramar o calendário de adoção, e adiar os prazos de adoção das IPSAS nas entidades governamentais (PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, 2008). A aprovação dos novos prazos fez com que se recomendasse às entidades que já tinham começado o processo de adoção, que elas deviam elaborar a sua informação financeira com base nas IPSAS no ano de 2016. E para aquelas entidades que ainda estavam começando com as ações de preparação, o prazo seria a partir do janeiro de 2017.

O adiamento de prazos foi justificado pelas dificuldades alegadas: (i) dificuldades em realizar o registro contábil com base no regime de competência; (ii) pela falta de integração entre os processos orçamentários e contábeis; e (iii) pela ausência de sistemas de informação integrados,

principalmente (PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, 2012). De acordo com o programado, no ano de 2021 todas as entidades já teriam que estar elaborando as demonstrações contábeis com base nas IPSAS. Esse movimento confirmaria o declarado por Bergmann (2019) ao apontar à Costa Rica como um dos países que mantém interesse pela convergência aos padrões internacionais, mas que ao mesmo tempo também estaria tendo uma adoção retórica (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

Argentina

A Argentina é uma república federativa dividida política e administrativamente em 1 Governo Central, 23 Governos Provinciais, e a Cidade Autônoma de Buenos Aires (CABA). Ao mesmo tempo, no segundo nível de divisão, as Províncias são divididas em departamentos. No caso da CABA, pela sua origem histórica, ela é dividida em partidos. Porém, esse segundo nível de divisão não possui uma figura administrativa, o que quer dizer que estas não têm estrutura administrativa própria. Finalmente, no terceiro nível de divisão política e administrativa, encontram-se os Municípios.

A Argentina mantém-se então como uma república federativa, outorgando poder absoluto e autônomo às províncias, como assinalado na sua constituição: “cada província emite a sua própria constituição, de acordo com o disposto no art. 5º segurando a autonomia municipal e regulando seu alcance e conteúdo na ordem institucional, política, administrativa, econômica e financeira” (CONVENCIÓN CONSTITUYENTE, 1994, p. 24).

A autonomia mantida pelas províncias tanto no nível político quanto econômico gera a existência de, no total, 25 Leis de Administração Financeira (Nação, 23 Províncias, e CABA). Consequentemente, a normativa contábil também está sujeita ao que é emitido por cada ente autônomo, criando um cenário de não padronização. Quanto aos órgãos de fiscalização e controle, surgiram os Tribunais de Contas, que tal como no Brasil tem poder somente dentro da sua jurisdição, sendo que na Argentina a jurisdição seria a de cada província, e no Brasil, em cada estado (REZZOAGLI, 2010).

Seguindo a estrutura do Sistema de Contabilidade Pública da Argentina, o único órgão que tem a faculdade de emitir normas contábeis para o setor público com alcance a todas as entidades do governo Geral é a *Contaduría General de la Nación* (CGN) (PRESIDENTE DE LA NACIÓN DE ARGENTINA, 1992). Com isso, tudo que for normatizado pela CGN deve ser tomado como

referência para a emissão de normas contábeis em cada província. Atualmente, encontra-se vigente o Marco Conceitual Contábil para o Setor Público Nacional, que aponta aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e às Normas Gerais de Contabilidade como a base normativa contábil para o governo central e as demais entidades do país (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2019a, b).

Adicionalmente, foi determinado que, nas questões não desenvolvidas naquele Marco Conceitual, poderá ser aplicada as 4 bases normativas alternativas descritas a seguir. Em segundo lugar na hierarquia de referência para o setor contábil do país, encontra-se o Marco Conceitual para a Informação Financeira emitido pelo IPSASB, e como última alternativa pode se usar os pronunciamentos emitidos pela Federação Argentina de Conselhos Profissionais em Ciências Econômicas (CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, 2019a).

Historicamente, na Argentina, constituiu-se um conselho de classe que foi criado com a finalidade de congregar todos os conselhos existentes até 1973. Assim, surgiu a *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE), que tem o objetivo de padronizar as normas contábeis profissionais por meio da emissão de resoluções técnicas (FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, 2021; POHLMANN, 1995). Assim, ao longo dos anos, a FACPCE foi normatizando e ganhando legitimidade no campo contábil. Foi então no ano de 2008 que a internacionalização das normas contábeis chegou na Argentina, com a emissão da primeira norma nacional com base nas IPSAS (FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, 2008).

O formato de emissão de normas e trabalho da FACPCE não é feita por um órgão normatizador reconhecido, como nos outros países vistos anteriormente. A FACPCE não tem a autoridade de legislador, mas o formato que adquiriu é de emissão de Recomendações Técnicas do Setor Público (RTSP) com base nas IPSAS. Como a FACPCE não é considerada um órgão legislador, todas as recomendações emitidas por ela são de adoção voluntária por cada província e as entidades da sua jurisdição. Ou seja, o alinhamento às IPSAS por parte das entidades do Setor Público na Argentina ainda não é obrigatório, nem há uma legislação que respalde a integração dessas normas. Assim, o modelo seguido de convergência às IPSAS é considerado como indireto (BERGMANN; LABARONNE, 2013).

Isso ocorre ainda que a informação financeira reportada pela Argentina seja classificada com base no regime de competência (IFAC, 2021), e até seja considerada como um dos países membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) com mais proximidade ao requerido pela IPSAS 1 (80% de alinhamento) (CABA PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009). Assim, a Argentina ainda não é considerada adotante das IPSAS e baseia-se na sua normativa contábil nacional que não tem com referência as IPSAS (IFAC, 2021).

Consequentemente, o país tem processos de adoção iniciados (BERGMANN, 2019), como declarado pelas RTSP emitidas, mas ainda a implementação não está encaminhada (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016). Contudo, mesmo que a Argentina não tenha uma legislação aprovada para a adoção das IPSAS, isso não limita a análise deste país. De acordo com Benito *et al.* (2007), tanto nos governos locais quanto no governo central, é possível observar um grau de conformidade com as IPSAS a partir das respostas dos atores chave. Portanto, o envolvimento e conhecimento dos contadores argentinos não está limitado pela falta de uma legislação nacional formal que respalde a adoção das IPSAS, e os resultados podem ser relevantes para a pesquisa, justamente por apresentar um outro modelo de adoção.

Equador

O Equador caracteriza-se por ser um país unitário, democrático e descentralizado. A administração pública é dividida entre as entidades subnacionais que são ordenadas hierarquicamente. No primeiro nível administrativo, como no resto dos países, é possível identificar ao Governo Central; a seguir, estão as 24 províncias; e no terceiro nível, encontram-se os *Cantones*, sendo que até esta data 221 são reconhecidos (ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE, 2008). Adicionalmente, pode-se considerar as *Parroquias*, porém essa última divisão não tem uma autonomia financeira, consequentemente são dependentes dos *Cantones*.

Quanto ao Sistema de Administração Financeira, é reconhecido o *Sistema Nacional de Finanzas Públicas* (SINFIP) como o “conglomerado das normas, políticas, instrumentos, processos, atividades, registros e operações que as entidades e órgãos do Setor Público devem realizar, com o objetivo de administrar de forma programada as receitas, despesas e financiamentos públicos” (ASAMBLEA NACIONAL, 2010, p. 13). Sobre isso, no ano de 2014, o Equador faz referência pela primeira vez à internacionalização contábil, apontando que a normativa contábil elaborada pelo Ministério de Economia e Finanças deverá considerar as Normas Internacionais

para o Setor Público, a qual aliás terá que ser de cumprimento obrigatório por todas as entidades do Governo Geral (PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA, 2014).

Com isso, pode-se ver a iniciativa por parte do país em alinhar-se às IPSAS. Porém, até a data, o Equador só tem declarada a sua adoção, mas sua implementação ainda está em processo (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Inicialmente, pretendia-se que, no ano de 2019, as entidades do Governo Geral poderiam elaborar e emitir a sua informação contábil com base nas IPSAS (*Acuerdo Ministerial N° 0015-MEF*) (CAVANAGH; FERNÁNDEZ BENITO, 2016). Posteriormente, o prazo para o processo de implementação das IPSAS nas contas nacionais e subnacionais foi prorrogado até 2020.

Para isso, a *Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental* (SCG), como órgão normatizador contábil dependente do Ministério de Economia e Finanças, elaborou e publicou o Instrutivo para a Convergência da Normativa de Contabilidade Governamental às IPSAS a partir do ano de 2020 (SUBSECRETARÍA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, 2019). Apesar disso, em 2020 foi publicada no Registro Oficial do Equador uma nova modificação ao prazo de implementação das IPSAS pelas entidades do Setor Público. O *Acuerdo N° 0150* do Ministério de Economia e Finanças modifica o prazo de adoção em 2020, adiando o mesmo para até o ano de 2021 (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2020a).

Paraguai

A República Nacional do Paraguai é caracterizada como um país democrático e unitário que pode ser dividido em três níveis de governo política e administrativamente autônomos. No primeiro nível, encontra-se o Governo Central; a seguir, os Governos Departamentais, que somados são 17; e no último nível, estão os Municípios. Adicionalmente a esta estrutura, é reconhecida a cidade de Asunción, que como a capital do país não forma parte de nenhum Departamento (HONORABLE CÁMARA DE SENADORES, 1992). No total, junto com a cidade de Asunción, podem-se identificar 259 municípios Paraguaios.

Como no caso do Peru, a Controladoria Geral da República assume as funções de controle e fiscalização das informações financeiras elaboradas pelas entidades do setor público (HONORABLE CÁMARA DE SENADORES, 1992). Quanto à organização do Sistema Contábil Público, o Título VI da Lei de Administração Financeira abrange os objetivos, características, fundamentos, e estrutura da Contabilidade Pública (CONGRESO DE LA NACIÓN

PARAGUAYA, 1999). Com isso, pode ser reconhecida a *Dirección General de Contabilidad Pública* (DGCP) como o órgão normatizador no Paraguai (CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA, 1999).

Como parte da DGCP, é possível identificar ao *Departamento de Normas y Técnicas Contables* (DNTC) como a área encarregada da elaboração das normas contábeis a serem aplicadas. Assim, este tem como objetivo estabelecer o Marco Normativo do Sistema Contábil do Setor Público, devendo para isso serem tomados como referência tanto os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos quanto as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

A convergência às IPSAS no Paraguai teve início no ano de 2015 com a primeira resolução do processo de análise, aprovação e implementação das Normas Internacionais tanto para o Setor Público (IPSAS) quanto para o Setor Empresarial (IFRS) (MINISTERIO DE HACIENDA, 2015). Assim, o Paraguai enquadra-se dentre os *later adopters* (TOLBERT; ZUCKER, 1983) para a presente pesquisa. A introdução das IPSAS na normativa nacional do Paraguai não acontece do mesmo jeito que no Peru e na Costa Rica, com o país ainda buscando o estudo e análise das IPSAS para a harmonização com as normas nacionais vigentes (IFAC, 2021), sendo assim um modelo de adoção indireto (BERGMANN; LABARONNE, 2013).

O início tardio da convergência deixou o Paraguai em um nível adoção das IPSAS abaixo do restante dos demais países analisados (ERNST & YOUNG, 2017b). Assim, o trabalho que agora vem se desenvolvendo no país é focado na preparação do país sendo que no as IPSAS já foram aprovadas como norma contábil (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

4.2 Ambiente Contábil

Além das diferentes estruturas político-administrativa, cada país possui diferentes ambientes contábeis internos, que podem afetar a adoção das IPSAS. Assim, é necessário revisitar quais as similaridades e diferenças de cada um. A importância disso justifica-se pelo entendimento aprofundado do espaço em que o contador de cada um desses países vem se desenvolvendo.

Analizando o ambiente contábil dos países, percebe-se que alguns fatores podem afetar a adoção de uma reforma contábil compulsória importada de forma padronizada. Nesse sentido, os seguintes elementos mostram-se relevantes: (i) forma de organização de um plano de contas; (ii) divergências internas na normatização, mesmo que padronizada nacionalmente; (iii) organização das equipes contábeis; (iv) organização dos softwares de informação contábil (v) monitoramento e

controle mais ativos por parte dos fiscalizadores; (vi) capacitação oferecida aos contadores, e (vii) a forma como a profissão contábil é organizada, como apresentado na Tabela 6.

Primeiro, a forma como o plano de contas e eventos contábeis são organizados são elementos relevantes para a convergência. Diferentes planos de contas dificultam ações de padronização, pois um determinado plano de contas pode tratar de forma diferente uma transação contábil, dificultando a compreensão pelos contadores.

No caso da Argentina, um país caracterizado por grande autonomia de cada província, o Tribunal de Contas Provincial é quem elabora o plano de contas para as entidades dentro de sua jurisdição. A partir disso, cada província decide ou não adotar esse plano. O alto nível de autonomia é percebido da seguinte forma, como relatado por um entrevistado da Argentina:

“[...] as resoluções e técnicas ditadas pela federação, cada província deve adotá-las para sua jurisdição para que os contadores a apliquem na jurisdição [...]” (Entrevistado 4, Argentina)

Já o Brasil adota uma padronização de plano de contas nacional desde o ano de 2014, que possui uma estrutura padronizada (chamada de PCASP) utilizada por todos os níveis de governo (Governo Federal, Estados e Municípios) (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017). Porém, a realidade tem mostrado que os Tribunais de Contas têm incorporado níveis contábeis específicos com um maior detalhamento, o que pode gerar diferentes ‘dialetos’ do PCASP (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022; AQUINO; NEVES, 2019), mantendo, porém, sua padronização na estrutura geral.

Essa padronização vista, não é percebida da mesma forma pelos contadores. De acordo com um dos contadores respondentes do país, o fato de cada Tribunal de Contas adicionar especificidades ao seu plano de contas já significa que dentro do país são usados diversos planos de contas. Apesar da aparente padronização, a percepção é que existem três planos de contas existentes no país:

“[...] [1] plano de conta estendido, [2] plano de conta federação [faz sinais com as mãos deixando um em cada uma], nós temos os chamados [3] planos de contas dos tribunais de contas” (Entrevistado 5, Brasil)

Assim, é possível observar que ainda não é observada a padronização do plano de contas no Brasil e na Argentina. No resto dos países analisados (Peru, Colômbia, Paraguai e Equador), isso não aconteceria da mesma forma, já que os contadores reconhecem que há uniformidade

quanto aos códigos usados no registro contábil, inclusive percebendo-se a facilidade que os contadores têm em lidar com esses planos de contas:

“[...] eu vejo que o Peru, o Peru tem um catálogo contábil e quando você fala você fala "ah, isso vai para 5.12 não sei o quê, e isso vai para 1.2.14" eles já têm essa cultura, a gente não[...]" (Entrevistado 13, Costa Rica)

Como visto, na Costa Rica a facilidade sobre o uso de códigos no plano de contas é observada como um avanço, o que ainda não estaria acontecendo na prática no país. Os contadores ainda não têm a facilidade de uso do catálogo contábil, porém a dinâmica usada é geral para todos. O relato a seguir demonstra que, para um melhor avanço contábil, é preciso que os contadores tenham uma melhor aproximação aos códigos contábeis:

“[...] a gente fala "isso vai para a depreciação de despesas", você fala "isso vai para a conta XYZ", e você já lida mais com o código contábil, a conta, do que o nome da conta em si, e a gente observa isso de fora e eles dizem "Nossa, eles estão a anos-luz de distância, eles já têm disciplina contábil" (Entrevistado 13, Costa Rica)

Segundo, outra característica relevante é a existência de diversidades de práticas contábeis, criadas por outros *stakeholders*. Muitas vezes, tem-se a impressão de que o país possui regras contábeis unificadas por possuírem um único normatizador, mas ao se observar a experiência interna de cada país, percebe-se que na prática a padronização pode estar sendo afetada.

No Brasil essa questão é relevante, pois cada estado possui Tribunais de Contas autônomos próprios, que definem regras de prestações de contas específicas. A definição de regras específicas de prestações de contas leva a alterações na contabilidade, pois, como os dados devem ser transmitidos, esses devem ser registrados conforme a regra definida. O depoimento a seguir demonstra a diversidade de práticas existentes, como refletido na apresentação de contas:

“[...] nessa toda essa a minha experiência, eu conheci 17 tipos de prestação de contas, 17 TC, porque a gente estava em 17 estados.” (Entrevistado 6, Brasil”

Percebe-se efeitos que estão afetando a padronização de práticas, o que pode se dar de maneira similar ao caso da Argentina. As consequências dessas diversidades podem ser refletidas na adoção de padrões internacionais, como mostra o relato de um dos entrevistados do Brasil:

“Nós não temos um padrão nacional, a verdade é essa. Como que eu vou aderir a um padrão internacional? [...]. Nós dentro de um país só, um estado pensa de um jeito, o município pensa de outro, no outro estado pensam de outro[...]. Então nós temos diversas normas aqui dentro do estado, da federação, aí eu pego um país diferente e quero alinhar. Ou seja, nós não conseguimos resolver nosso problema dentro de casa e queremos seguir o exemplo da casa do lado” (Entrevistado 5, Brasil”

Com isso, é possível ver que a percepção do contador é a de não existência de uma padronização no plano de contas, o que vem afetando a adoção das IPSAS, dado que cada Tribunal de Contas acaba desenvolvendo diversas regras (eventos contábeis), direcionando a atenção para determinadas políticas em detrimento de outras. Porém, mesmo com o depoimento apresentado pelo respondente, há uma padronização contábil no Brasil. A regulação contábil brasileira estabelece o plano de contas padronizado pode ser modificado a partir do quinto código, mas o propósito disso é oferecer a liberdade de adaptar o plano de contas de acordo às necessidades das entidades.

Em relação ao restante dos países analisados, na Colômbia surgiu uma observação quanto à medição e reconhecimento de ativos e passivos que regula órgão condutor da reforma (*Contaduría General de la Nación*) e o Ministério da Fazenda e a Controladoria:

“[...] a *Contaduría* pode dizer quais os bens que o Estado tem, tira-os do balanço, mas a *Contaduría* tem uma forma de avaliar esses ativos ou esses passivos, essa informação não coincide com a informação tratada, por exemplo, pelo Ministério das Finanças ou a Controladoria, que pode tratar a informação em regime de não competência, como é feito na contabilidade pública, mas em regime de caixa, a informação é muitas vezes diferente e o problema da falta de unicidade da informação financeira deve ser resolvido de entidades estatais” (Entrevistado 12, Colômbia)

Mesmo com esse depoimento, poderia surgir um problema de conflito de práticas, porém isso não é percebido, já que as entidades seguem o que é normatizado pelo órgão condutor e isso não tem trazido problemas para os governos locais. Já quanto à informação financeira consolidada da nação, a justificativa em face das observações feitas pelo órgão fiscalizador (*Contraloría General de la República*) é de que a informação contábil e financeira preparada por todas as entidades do governo geral é feita com base na normativa emitida pela *Contaduría General de la Nación* (CGN):

“[...] nós, no município de [...] desde a criação da CGN, tivemos em todas as nossas demonstrações financeiras do município, incluindo demonstrações financeiras consolidadas do município de Medellín com suas entidades descentralizadas, sempre obtivemos uma opinião limpa [...]”

Aqui o Contador Geral vive na prisão porque obedece às IPSAS e as auditorias da controladoria são com base nas normas internacionais de auditoria, e são diferentes, por isso não sabe explicar ao controlador, quando o controlador o exige ao contador geral o que ele diz é "Estou aplicando as normas de relatórios financeiros do IPSASB” (Entrevistado 12, Colômbia)

Como visto, há uma percepção de conflito entre o que é normatizado e o que é fiscalizado, mas isso não estaria interferindo na aplicação das IPSAS, já que o contador segue o normatizado pelo *standard-setter*. No caso de Peru, Paraguai, Equador e Costa Rica, não é percebido que algum

conflito de exigências esteja determinando a atuação do contador quanto à contabilização e que isso afetaria o processo de adoção da reforma.

Terceiro, a organização das equipes contábeis também é diferente entre os países. Em geral as equipes podem ser organizadas de quatro formas: (i) contador permanente, (ii) contador permanente com apoio externo, (iii) contabilidade terceirizada e contador permanente como assistente, e (iv) contabilidade completamente terceirizada. No caso dos países federativos (Brasil e Argentina) o Tribunal de Contas é quem determina como deve ser levada a contabilidade, podendo também deixar a decisão para o município.

A contabilidade terceirizada também é permitida no Paraguai e na Colômbia. De acordo com o tamanho da entidade, pode se manter uma equipe contábil interna da própria entidade ou terceirizar as atividades contábeis. Por exemplo, a tendência dos municípios maiores é manter uma equipe interna permanente da entidade.

A opinião de um especialista do Paraguai deixa ver que a contabilidade terceirizada não é reforçada pelos órgãos normatizadores, que têm o objetivo de incentivar às entidades que tenham contadores dentro da municipalidade e não assessorias responsáveis pela contabilidade, como indica o relato:

“A nossa intenção é fortalecer institucionalmente que eles[prefeituras] tenham o contador permanente. Não temos interesse em terceirizar a contabilidade. Sempre apoiamos as áreas de contabilidade a serem institucionalizadas dentro de cada município e para que sejam funcionários públicos” (Entrevistado 17, Paraguai)

Sobre isso, pode ser apontado também que, no caso daqueles países que não permitem a terceirização da atividade contábil (Peru, Costa Rica), pode-se apreciar que nem todo o pessoal que integra a equipe contábil tem formação na área. A questão da formação contábil foi discutida por Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), que concluem que o desalinhamento entre a educação e a prática contábil afeta o desenvolvimento profissional da atividade.

Assim, o que a falta de educação contábil para o setor público pode causar é o desentendimento e a falta de preparação para os profissionais envolvidos no processo da reforma, como pode-se ver nos relatos dos entrevistados, que ressaltam o maior foco na educação contábil do setor privado, como dito por um respondente:

“Embora as universidades nos últimos 10 anos possam ter avançado no ensino das normas de relato financeiro do IASB no setor privado, não podemos dizer o mesmo no campo da contabilidade pública, porque esta formação, por si só, é a formação que a *Contaduría Geral da Nação* tem ministrado através de processos de treinamento de curta duração, ou porque a *Contaduría* dá seminários, no máximo dá diplomas” (Entrevistado 12, Colômbia)

“[...] quando eu estava na faculdade eu nunca ouvi falar de IPSAS [...]” (Entrevistado 21, Peru)

Com isso, é importante ressaltar a formação básica de quem teria que atuar no setor público, o que já tem sido apontado como uma barreira na adoção das IPSAS (AGYEMANG; YENSU, 2018; AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019; CHYTIS *et al.*, 2020; POLZER *et al.*, 2021).

Quarto, a forma como um país organiza os softwares de contabilidade tem se mostrado como papel relevante. Isso porque a execução das atividades contábeis é guiada pelos padrões contábeis, mas também o Sistema Tecnológico de Informação é um protagonista no ambiente contábil (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). O software contábil usado em países como Brasil, Costa Rica, Argentina e Paraguai é diferenciado entre as entidades, sendo a contratação de empresas fornecedoras algo comum nesses países.

Porém, na Argentina isso também depende de cada Tribunal de Contas. Por exemplo, na Província de Buenos Aires o software usado é o *Rafam*, fornecido como o único *software* disponível para todas as entidades da jurisdição da Província. Contudo, para o restante das províncias, outros sistemas podem ser desenvolvidos. O Brasil também tem ações para que os softwares sejam integrados, reconhecendo a importância desse tipo de estrutura. No ano de 2020, foi publicada uma nova norma nacional (*Decreto Federal 10.540/2020*) que determina o uso de softwares únicos e integrados dentro de cada nível de governo.

Azevedo, Aquino, et. al. (2020) discutiram o papel exercido pelas empresas fornecedoras de software na agenda IPSAS no nível municipal no Brasil, e ressaltaram a atuação das empresas na agenda IPSAS. Na entrevista a um representante de uma empresa fornecedora de software no Brasil, surgiu a questão do seu papel na implementação de novos padrões contábeis.

Como já discutido na pesquisa de Azevedo *et. al.* (2020), o respondente apontou que as empresas prestadoras de software podem ser ‘agentes da mudança’, mas reconhece que não deveriam ser elas o principal agente, e os contadores das Prefeituras deveriam acompanhar e exigir mais do processo de convergência:

“[...] se o teu cliente [Prefeitura Municipal] não te diz que tem que mudar [...], a empresa não é demandada. Então ela[empresa] não tem o papel de ser agente da mudança. Se teu cliente [Prefeitura Municipal] não te demanda, você não tem a obrigação de levar para ele que está vindo um processo de mudança” (Entrevistado 6, Brasil)

Entretanto, a necessidade de um Sistema de Informação integrado é percebida quando se fala da implementação de novos padrões (BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016). A necessidade de ter

uma ferramenta informática (*software*) vinculada aos novos padrões é ressaltada pelo especialista entrevistado do Paraguai, que aponta a desconformidade em trazer padrões que não possam ser operacionalizados no sistema:

“Não concordamos em emitir normativas só no papel e quando se quiser colocá-las em prática as entidades não poderão fazê-lo. O que queremos é que, de alguma forma, o sistema seja atualizado com base nesses padrões” (Entrevistado 17, Paraguai)

Por outro lado, o fato de o *software* estar vinculado aos padrões contábeis pode ser entendido como uma mecanização/automatização do contador, levando-o a ter uma postura passiva (ALBU; ALBU; ALEXANDER, 2014; LINO; AQUINO; NEVES, 2021; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017). Mesmo que seja um fator necessário, o fato de os padrões estarem introduzidos no *software*, com contabilização automática para cada processo, conduz o contador para que não sinta ser necessário fazer mais análises.

A falta de análise da conta que é registrada para cada processo, e a impossibilidade de modificação do que já foi programado, acaba gerando um *trade-off*: ao mesmo tempo que o *software* apoia o contador na adoção das novas práticas presentes nas IPSAS, torna o contador um agente passivo, que passa a não se importar com as mudanças dos princípios contábeis. A situação é percebida por um dos entrevistados na passagem a seguir, de um respondente do Peru:

“[...] Através do SIAF, a IPSAS já está programada em cada registro contábil que é feito. Então, o contador do setor público não entende nem aplica às IPSAS, como está tudo no sistema ele está aplicando o que diz as IPSAS até mesmo sem saber” (Entrevistado 18, Peru)

Quinto, um controle mais ativo por parte dos fiscalizadores representa uma condição para a adoção das IPSAS, especialmente nos países em desenvolvimento (BOOLAKY DOORGAKUNT *et al.*, 2021). A literatura apresenta que, se os contadores e os Governos perceberem que não há um processo de fiscalização, esses apenas desenvolverão ações para a adoção de normas caso entendam que a mudança é relevante (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020; ANESSI-PESSINA; NASI; STECCOLINI, 2008).

No caso dos países estudados, o controle exercido pelos órgãos fiscalizadores no Peru, Colômbia, Costa Rica e Argentina é simultâneo. Ou seja, a fiscalização e controle sobre as atividades contábeis ocorre ao mesmo tempo que essas atividades são desenvolvidas, tentando garantir o cumprimento efetivo das regulamentações.

“O que o contador municipal faz durante o ano é observado e são feitas as atas, ata número um, ata número dois... então quem está revisando, observa o que viu naqueles dias que ele foi para a prefeitura” (Entrevistado 2, Argentina)

Assim, a percepção de um controle próximo e as punições que se originam pelo não cumprimento das normas representam um incentivo a uma adoção cerimonial. Ou seja, o cumprimento não é motivado pelo interesse dos contadores na norma, e sim pelo medo de serem punidos. Essa afirmação pode ser respaldada pelo que foi relatado por um contador entrevistado do Brasil que também confirma o ditado presente na América Latina (ARELLANO-GAULT, 2018):

“No Brasil, aquilo que não é cobrado não é levado a sério, e as vezes aquilo que é cobrado também não é levado a sério” (Entrevistado 5, Brasil)

Sexto, a capacitação oferecida aos contadores e funcionários dos países é variável, o que confirma o declarado por Brusca e Martinez (2016). Os resultados sugerem que na maioria dos países as capacitações sobre as modificações e/ou mudanças contábeis são promovidas pelos órgãos normatizadores ou pelos órgãos fiscalizadores. Porém, ainda o formato das capacitações é criticado por focarem-se no compartilhamento da mensagem e não na importância dela, afetando no convencimento dos atores envolvidos para que eles atuem no processo da reforma (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019).

Esse apontamento é visto como uma demanda do contador para o *standard-setter*, deixando à vista a necessidade dessa formação e de uma mensagem clara. A seguir, são apresentadas as respostas de alguns contadores:

“[...] realmente não temos conhecimento, não nos convocaram, não discutimos o assunto, não recebemos informações do conselho ou da província ou dos municípios dessa integração e dessa aceitação [...]” (Entrevistado 2, Argentina)

“[...] eles [standard-setter] nos apresentam a norma, ou suas modificações ou o que deve ser feito, mas nunca nos dizem o porquê, ninguém sabe a importância ou justificativa dessa nova norma ou das modificações, então esse processo continua sendo muito autoritário [...]” (Entrevistado 21, Peru)

Essa forte crítica vem fazer o chamado aos órgãos condutores da reforma para mudarem o formato de divulgação das mudanças, tentando focar mais na importância dessa mudança do que no controle do que deve ser mudado.

Na maioria dos países, as capacitações são promovidas pelos mesmos órgãos condutores, mas também é visto que as capacitações são promovidas pelas mesmas entidades. A razão disso é que as capacitações que realizam os órgãos normatizadores são realizadas em uma só cidade ou em

cidades que ficam distantes, o que acaba fazendo com que seja difícil para o contador se deslocar até essa cidade. Adicionalmente, o traslado dos funcionários para essa cidade quanto à atenção por parte do órgão não resultava efetiva e muitas entidades decidiram contratar empresas, pessoas ou até fazer convênios com as Universidades para conseguir aquele suporte na aplicação dos novos padrões contábeis.

Sétimo, a forma como a profissão contábil é organizada pode afetar a reforma. A profissão contábil é formalizada e possui controle em todos os países analisados, tendo o exercício da profissão contábil a necessidade de registro no Colégio Profissional correspondente. Só no Brasil, é exigida uma prova para se registrar como contador, avaliando os conhecimentos obtidos nas instituições superiores (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). Sobre isso, é possível identificar uma falta de preparação como apontado por um dos entrevistados do Brasil, que ressalta a escassez de disciplinas sobre contabilidade pública, ressaltando que o contador conclui a universidade sem maiores conhecimentos:

“A faculdade prepara muito pouco para a contabilidade pública, ela é muito mais focada em aspectos comerciais, tributação. Só acabam dando um ou dois disciplinas de contabilidade pública” (Entrevistado 9, Brasil)

A exigência de ter a profissão contábil e estar registrado é mantida pelos sete países analisados para desenvolver atividades contábeis nas entidades públicas. Porém, isso não é exigido para o restante da equipe contábil. É comum nos países a existência de pessoas com outras formações integrando a equipe contábil. Isso foi percebido em Peru, Argentina, Costa Rica e Colômbia, que coincidentemente são os que mantêm a equipe contábil interna. No Brasil, apesar da legislação determinar que todos os serviços contábeis sejam executados exclusivamente por contadores, o que incluiria toda a equipe contábil, isso não tem recebido ampla fiscalização pelo conselho de classe.

Na outra mão, há uma forte crítica à responsabilidade do contador sobre a apresentação da informação contábil conforme cronograma da Direção de Contabilidade Pública. O fato de o contador responder às demoras ou omissões na apresentação dos relatórios contábeis gera descontento e insatisfação no contador. A razão disso, é que a informação contábil reúne toda a informação da entidade e o contador precisa da colaboração de todas as áreas para a elaboração dos relatórios.

Porém, a colaboração das áreas com o contador é baixa ou até inexistente, consequentemente gerando a possibilidade de atraso na apresentação, mesmo que o contador tenha

se esforçado para cumprir seu trabalho no prazo. Como resultado dessa demora, o contador pode receber chamadas de atenção ou até ter o cargo rescindido. Por isso, no Peru discute-se a possibilidade de punir não só o contador pela não apresentação da informação contábil, mas também outros funcionários envolvidos na entidade.

Adicionalmente, a pressão e sobrecarga que o contador do município tem são percebidas como obstáculo no desenvolvimento das atividades meramente contábeis. A atuação do contador em atividades fora da contabilidade é percebida em todos os países, como apontado pelo contador da Colômbia:

“Inicialmente, a função de contador está associada às atividades da área contábil. Porém, o que ocorre é que em alguns municípios que são pequenos pode-se identificar que o contador pode fazer um pouco de tudo [...] embora no papel e no manual de funções estabeleça que o Contador exerce só as tarefas de contabilidade” (Entrevistado 11, Colômbia)

Apesar de existir a possibilidade de punições aos contadores pelo não atendimento às normas contábeis, isso não tem sido comum. O registro do contador no órgão regulador da profissão faz o contador ser responsável pelos relatórios financeiros através de sua assinatura. Junto à essa responsabilidade, o contador registrado é sujeito às punições estabelecidas pelo órgão regulador da profissão, órgãos normatizadores (*standard-setters*) e órgãos reguladores/fiscalizadores. No Brasil, a legislação determina que seguir as normas do conselho de contadores (CFC) é obrigatório e sujeito às punições, como multas e até cassação do registro como contador. Porém, em relação à adoção de normas contábeis a fiscalização não está sendo rígida, e punições têm sido raras.

Como visto até este ponto, as diferenças nos contextos e sistemas contábeis nacionais geram diversidade contábil o que pode dificultar a harmonização contábil. Esses resultados confirmam o pressuposto de Benito *et al.* (2007), que consideram parte da diversidade contábil o sistema legal, a organização do setor público, os objetivos da informação financeira, os órgãos normatizadores e reguladores, o interesse e formação dos profissionais, e o entorno político e administrativo onde é inserido cada sistema contábil.

5 LEGITIMIDADE NORMATIVA

Após ter entendido e discutido o contexto dos casos em que a pesquisa foi aplicada, pode-se trazer a principal discussão da pesquisa em relação à percepção de legitimidade que os contadores têm sobre a adoção das IPSAS. Com base no método temático para a análise dos dados (BRAUN; CLARKE, 2006), apresenta-se de forma conjunta e comparada as respostas obtidas ligando os dados às propriedades apresentadas por Franck (1990). A análise das respostas considerou as três etapas do processo de adoção (*declaração, implementação, aplicação*). As respostas indicam essas não são reconhecidas explicitamente pelos contadores, porém, a percepção que eles têm sobre a norma é diferente a cada etapa e sobre o processo que o país vem seguindo.

Assim, a apresentação neste capítulo divide as respostas dos entrevistados nas três etapas de adoção percebidas quando foi feita a análise. Confirmado com isso que a simples aprovação da reforma não significa que já tenha sido adotada (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012; IFAC, 2015).

5.1 Percepção de legitimidade na adoção das IPSAS

As IPSAS 33 – Adoção pela primeira vez das IPSAS por regime por competência – aponta que a data de adoção das IPSAS em um país considera a “data em que o país apresenta seus primeiros relatórios financeiros transitórios às IPSAS, ou seus primeiros relatórios financeiros com base nas IPSAS” (IPSASB, 2015). Então, para um país ser apontado como adotante, é preciso que as IPSAS sejam a base de preparação das demonstrações contábeis (*aplicação*) e com isso sejam apresentadas as demonstrações financeiras com base nas IPSAS. Porém, para se chegar até o ponto da apresentação dos demonstrativos com base nas IPSAS (*aplicação*), pode se ver que há um processo prévio que os países vêm seguindo.

Primeiro, quanto à adoção das IPSAS, Cavanagh *et.al.* (2016) apontam que a adoção não é vista como obrigatória já que não há uma figura de fiscalizador no nível internacional. Mas mesmo assim, o país leva às IPSAS para a sua normativa contábil nacional como resposta às pressões dos organismos internacionais (CAVANAGH; FERNÁNDEZ BENITO, 2016). Então, pode se observar um primeiro momento em que o país respalda às IPSAS como as novas normas contábeis para as entidades da sua jurisdição. Esse primeiro passo pode ser identificado num ato legislativo em que o país muda a normativa contábil e introduz os padrões internacionais. O país, então, faz

uma *declaração* sobre a introdução da nova normativa contábil que deve ser seguida pela população contábil.

Segundo, a partir da *declaração* da mudança das normas contábeis para às IPSAS, podem ser identificadas ações feitas pelo governo ou pelos órgãos condutores da reforma que vem ligadas com a mudança da normativa contábil. Ações como a modernização de *softwares*, capacitação de pessoal, ou até a adaptação das IPSAS ao contexto nacional podem ser entendidas como ações de *implementação* que buscam que o entorno contábil possa suportar a mudança.

Assim, pode ser vista uma diferenciação de momentos entre a *declaração* de adoção e as ações de preparação (*implementação*). Essas duas etapas, também podem ser vistas no estudo de Gómez-Villegas et. al. (2020). Os autores classificaram os países de acordo com o processo em que estes se encontram, identificando-os como (i) países com uma aprovação legal (*declaração*) e importante *implementação*; (ii) países com aprovação legal (*declaração*) e que estão iniciando a *implementação*; (iii) países que estão estudando a aprovação da adoção (*declaração*); e (iv) países sem intenção de adoção (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

Por fim, depois de já ter *declarado* a mudança e ter feito as ações necessárias de *implementação*, teria que chegar à posta na prática da nova norma resultando na elaboração e apresentação da informação financeira com base nas IPSAS. Esse último momento poderia se entender como a *aplicação* da norma na prática contábil. Nesse ponto já estaria se cumprindo com o apontado pela IPSAS 33 para se determinar a data de adoção do país.

Com isso, pode se observar que o fato de os países terem *declarado* a sua intenção de adoção, levando as IPSAS para a sua legislação nacional, não representaria uma ação suficiente (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012) para identificar a um país como adotante (IPSASB, 2015). Já que o processo seguido para a adoção compreenderia a (i) *declaração*; (ii) *implementação*; e (iii) *aplicação*.

Como os países mantêm diferentes estruturas contábeis, a percepção de legitimidade da norma também pode ser influenciada pelo próprio contexto. Assim, a Tabela 7 apresenta a análise diferenciada pelos países quanto à observância das propriedades discutidas pelo Franck (1990) e quais características afetam essa percepção. Ou seja, as informações apresentadas visam indicar a presença de elementos que podem estar afetando a legitimidade percebida da norma em cada país, aqui definida como sendo a aceitação do conteúdo presente nas normas pelos responsáveis da sua execução, os contadores.

Tabela 7. Percepção de legitimidade da norma

<i>Propriedades (Normativity)</i>	Peru	Brasil	Colômbia	Costa Rica	Argentina	Equador	Paraguai
(i) Determinação							
Claridade da norma	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo
Autoridade esclarecedora	Validada	Não validada	Validada	Validada	Não validada	Validada	Validada
Processo de esclarecimento	Fechado Orientações do CONECTAMEF	Fechado	Norma autoritária	Fechado	Fechado orientações do TC	Fechado	Orientações dos reguladores
Interpretações	Única	Conflito entre STN ⁽ⁱ⁾ e TCs ⁽ⁱⁱ⁾	Norma autoritária	Única	Cada TC interpreta	NA	Validadas
(ii) Validação simbólica							
Ritual	-	STN	CGN ^(iv)	CGN ^(iv)	CGN ^(iv) , FACPCE ^(v)	-	-
Pedigree (órgãos validadores)	DGCP ⁽ⁱⁱⁱ⁾	TC Conflito entre normatizadores	CGN	CGN	Cada órgão é autônomo	SCG ^(vi)	DGC ^(vii)
Processo de eleição/designação	Fechado Cargos políticos	NA	Fechado Cargos políticos	Fechado Cargos políticos	Fechado Cargos políticos	Fechado Cargos políticos	Fechado Cargos políticos
Validação da autoridade	Único órgão reconhecido	Quem cobra é quem é seguido	Único órgão reconhecido	Único órgão reconhecido	Não tem órgão validado como <i>standard-setter</i>	Único órgão reconhecido	Único órgão reconhecido
Validação da norma	Não percebe importância	Baixa importância	IPSAS podem melhorar	IPSAS podem melhorar	Não percebe importância	Não percebe importância	A norma é só teoria
Validação do processo de emissão	Sem participação Norma autoritária	Sem participação	Sem participação Norma autoritária	Sem participação	Contador não tem acesso à participação	Sem participação	Sem participação
(iii) Coerência							
Coerência da norma com o seu conteúdo	Coerente	Coerente	Coerente	Coerente	Coerente	Coerente	Coerente
Coerência da norma com outras normas	Diretrizes da DGCP em conflito com as IPSAS (MEF)	Multiplicidade de normas e divergências	CGN segue IPSAS, CGR ^(viii) segue normas internacionais de auditoria	Normas coerentes	Divergência entre normas contábeis de cada província	Normas coerentes	Normas coerentes

-- Continua na próxima página

Coerência da norma com a realidade	Informação para usuários externos	IPSAS não estão alinhadas à realidade Especificidades do plano de contas entendido como inconsistente	IPSAS não estão alinhadas à realidade	Não utilidade prática	Não utilidade prática	IPSAS não estão alinhadas à realidade	IPSAS não estão alinhadas à realidade
Consistência da norma	Para todas as entidades		Para todas as entidades	Para todas as entidades	Normativa contábil diferente para cada província	Para todas as entidades	Para todas as entidades
(iv) Adesão							
Normas que suportam a reforma	Em processo	Multiplicidade de normas e divergências	Em processo	Guias e manuais ajudam	Recomendações não obrigatórias	Guias e manuais ajudam	Guias e manuais ajudam

Fonte: Elaborada pela autora. Notas: NA – Sem dados. ⁽ⁱ⁾Secretaria do Tesouro Nacional. ⁽ⁱⁱ⁾Tribunal de Contas. ⁽ⁱⁱⁱ⁾Dirección General de Contabilidad Pública.

^(iv)Contaduría General de la Nación. ^(v)Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. ^(vi)Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental. ^(vii)Dirección General de Contabilidad. ^(viii)Contraloría General de la República.

A norma percebida como legítima é importante porque a simples existência de uma regra ou lei não é suficiente para ela ser cumprida (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012), o que faz com que propriedades como a clareza do texto, o claro apoio percebido, e o alinhamento com as outras práticas já em uso afetem o seu cumprimento (FRANCK, 1990).

Cada propriedade (determinação, validação, coerência e adesão) apresenta diversos critérios que estão elencados ao resultado para se ver uma norma como determinada, validada ou coerente. A Tabela 7 é assim separada por cada um desses critérios para uma melhor análise, e separado por países dado que a pesquisa é uma pesquisa comparativa e considera os contextos diferenciados em cada país.

As informações da Tabela 7 demonstram que há uma constante resposta de percepção de complexidade das IPSAS, e as normas são vistas como coerentes sobre o seu conteúdo, não demonstrando divergências. No resto das propriedades, é possível ver respostas diferenciadas, justificadas na diversidade de contextos. A Tabela 7 aponta quais as respostas quando questionados sobre a sua percepção de cada propriedade sobre a norma, sobre a autoridade condutora da reforma e sobre o processo de elaboração das normas.

A partir disso, pode-se fazer a análise observando cada etapa no processo de adoção, o que revelaria também o papel desenvolvido pelo contador em todo esse processo e os efeitos de suas respostas face a esta mudança.

Declaração

O primeiro ato feito pelos países, foi a *declaração* de adoção das IPSAS. A *declaração* de adoção é feita de forma oficial com um mandato legal (lei, decreto, resolução), deixando em claro que o país está em conformidade com os padrões internacionais. A data de *declaração* de adoção das IPSAS, também determina o modelo de adoção que será seguido, seja o modelo de adoção direto ou indireto (BERGMANN; LABARONNE, 2013).

Nessa primeira ação de levar os padrões internacionais para a legislação nacional, é possível observar uma primeira mensagem de conformidade do país demonstrado no respaldo das autoridades políticas do país (presidente, parlamentários, normatizadores). Espera-se que a *declaração* feita pelo país na legislação leve a mensagem de “adotam-se as IPSAS” para as

entidades governamentais e para os contadores envolvidos na contabilidade pública, transmitindo que serão feitas mudanças na prática contábil, e que essas mudanças são respaldadas pelo país.

Porém, é observado que, se essa mensagem não traz mudanças nem atuação das autoridades, a mensagem de adoção não ficaria clara para os subordinados (entidades e contadores). O caso do Peru ressalta-se entre os países estudados por ele ter sido o primeiro em declarar a adoção das IPSAS para todos os níveis do governo geral em 2002 (CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD, 2002), mas tais atividades não foram feitas antes de 2021 (DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 2021b).

“[...] no Peru, há mais de 10 anos, havia um processo tratando disso [IPSAS], mas depois não ouvimos nada até recentemente, no ano passado [2021] quando a Dirección Geral de Contabilidad Pública anunciou que o processo começaria a ser implementado ou que adotaríamos as IPSAS” (Entrevistado 21, Peru)

Frente a isso, a percepção que os contadores tinham sobre a adoção era baixa ou inexistente, já que a mensagem de “adotam-se as IPSAS” não determinava qual era o processo a seguir (FRANCK, 1990). Isso foi apresentado por contadores da Colômbia e Costa Rica, onde a *declaração* de adoção foi feita em 2006 e 2007, respectivamente, mas ambos os países só reconheceram um processo de adoção anos depois:

“[...] o primeiro processo de internacionalização da economia e da contabilidade pública, foi há mais ou menos cinco anos, quando foram implementadas as normas internacionais de relato financeiro” (Entrevistado 10, Colombia)

“[...] depois de 2012, começou realmente um processo na Colômbia, digamos assim, não de harmonização, mas de adaptação” (Entrevistado 12, Colombia)

“[...] a mesma coisa acontece no assunto da IPSAS, estamos nisso desde o ano 2009, 2012, 2015 [...]” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Mas, de forma mais crítica, um contador do Peru, apontou que tal processo de adoção iniciou-se e os contadores acabaram não sabendo até, provavelmente, a atualidade:

“Então, assim, o Peru "adotou" [faz sinais com as mãos] as IPSAS em 2002, e eu, o contador, fiquei sabendo disso em 2014 e só em 2021 eles [standard-setters] estão fazendo processos para adotar, agora de verdade, essas normas, que deve ser o processo até 2024” (Entrevistado 21, Peru)

Com esses depoimentos é possível confirmar o apontado por Bebbington et. al. (2012) que determina que a *declaração*, ou a mudança na legislação não seria suficiente para a mudança acontecer.

Por outro lado, no processo de adoção das IPSAS, conforme visto na estrutura do entorno contábil, é o órgão condutor da reforma que é reconhecido e validado (FRANCK, 1990) na maioria dos países. É esse mesmo órgão que faz a declaração de adoção das IPSAS para o país. Porém, há dois casos relevantes que demostram a falta de validação de uma autoridade normatizadora.

Primeiro, como visto por Aquino et.al. (2020) e Lino (2019), há um conflito de poder entre o órgão normatizador (STN) e o órgão fiscalizador (TC) no Brasil. É percebido um conflito sobre qual órgão haveria de ser seguido pelos contadores. O conflito surge desde que algumas entidades reconhecem e validam o emitido pelo STN e outras entidades preferem seguir o que é fiscalizado pelo TC, que não é completamente alinhado ao STN. Porém, essa primeira observação baseia-se no fato do contador ser incentivado pelo controle do que é sujeito, como visto por um entrevistado:

“[...] no final das contas, a contabilidade no Brasil, tá? Ela volta muito ao que o Tribunal de Contas pede. O Tribunal não é a norma, tá? Legal. O texto legal mesmo é o que é a Constituição, o que é uma lei complementar como a quatrocentos e vinte, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, muitas vezes determina. Ou então, um manual de contabilidade deputada do setor público, ou o que uma IPSAS diz..., mas o que realmente determina a qualidade da informação, o que é cobrado, o que é feito, o que não é feito, no final das contas, o grande balizador é o Tribunal de Contas” (Entrevistado 5, Brasil)

Nessa mesma linha, o contador sabe e reconhece que o Tribunal de Contas não é quem teria que determinar a norma, porém, mesmo assim ele faz:

“[...] a verdade eles [TC] teriam que fiscalizar, não normatizar. Então, isso eu ouvi, tenho ouvido esse ano, de algumas pessoas importantes né, que passaram pelo Tesouro Nacional e vem expressando essa... esse pensamento pessoal né, não da entidade a qual ele representava: que os Tribunais de Contas naquela atribuição de... competência de fiscalizar, eles criaram sistemas próprios e ali eles botaram regras, então querendo ou não eles normatizaram algo, e eles não tem competência para normatizar né, ou legislar” (Entrevistado 6, Brasil)

Nesse cenário, é possível reconhecer quais os símbolos que validam aos dois órgãos principais. No caso do órgão designado, a STN, é validada por *rituais* (FRANCK, 1990). A percepção dela como autoridade validada surge por ela ter mandato legal e além disso, pelo fato de que tanto a nomeação como órgão normatizador quanto o aparecimento do seu selo em todas as normas emitidas para o setor público contábil serem símbolos que, percebidos pelos contadores e demais interessados, validam a sua autoridade (FRANCK, 1990).

Já no caso do Tribunal de Contas, a sua trajetória no sistema normativo contábil (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020), permite que seja validado por ter *pedigree*. Historicamente, o Tribunal de Contas representou o órgão normativo contábil até a chegada da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe mudanças e deixou o Tribunal de Contas como um órgão regulador e fiscalizador.

Porém, a tendência de normatizador ainda está presente no TC e esse órgão ainda é respaldado pelos contadores e entidades pelo medo a eles serem punidos.

A inexistência ou falta de validação de uma autoridade como normatizadora pode ser vista também no caso da Argentina, onde a única organização que tem se interessado pela convergência às IPSAS ainda não tem sido validada. O processo de produção de *normativity* (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012) seguido pela FACPCE é o que vem sugerindo a necessidade de um reconhecimento nacional de um órgão normatizador.

A consequência dessa falta de apoio, é principalmente o atraso do país no processo de adoção das IPSAS. Ainda que a FACPCE esteja se esforçando na emissão de recomendações técnicas com base nas IPSAS, e algumas províncias (e entidades da sua jurisdição) tem se alinhado a elas, o país ainda não é reconhecido internacionalmente como país em processo de convergência.

A ausência de validação por uma autoridade claramente percebida como condutora da reforma (FRANCK, 1990) é relevante e afeta a reforma, e tem sido entendida como uma dificuldade que tiveram que enfrentar outros países, como a Colômbia que, depois de mudanças na sua constituição política, conseguiu fazer a divisão das funções do órgão normatizador e do órgão fiscalizador:

“[...] até cerca de 20 anos atrás, aqui na Colômbia, a Controladoria Geral da República fazia o processo contábil e o processo de auditoria, com a constituição de 1991, conseguimos separar o processo de auditoria e continuaram sendo realizados pela controladoria geral da república, e o processo contábil é feito através da Contadoria Geral de Contabilidade da nação” (Entrevistado 10, Colombia)

Já no resto de países estudados, sendo estes países unitários em que sua estrutura político-administrativa não outorga autonomia legal no campo contábil às entidades subnacionais, há consenso de resposta de que só há um órgão reconhecido como normatizador contábil no país. A validação de um único órgão como normatizador contábil representa o que seria um cenário ideal para o processo de convergência.

Porém, os questionamentos surgem desde outro olhar: a representatividade não percebida pelos contadores. Como apontado por Baskerville e Grossi (2019), uma estratégia de legitimação que o IPSASB utiliza é a representatividade da comunidade contábil nos seus membros. Essa estratégia faz com que tanto o órgão como o que ele produz sejam aceitos pela comunidade.

Alguns órgãos condutores da reforma têm entendido a importância da participação do contador, ou de quem o contador sente que representa ele, nos grupos de trabalho para elaboração

das normas. Assim, alguns contadores têm integrado esses grupos de trabalho e eles se percebem como parte de essa mudança:

“[...] somos o grupo de colaboradores da contabilidade pública na Colômbia, o contador é um amigo nosso, ele tem sido muito receptivo à contabilidade pública e o que temos feito é colaborado com a contabilidade na estruturação dessas normas internacionais” (Entrevistado 10, Colômbia)

“[FACPCE] criou uma comissão chamada comissão de profissionais em ciências econômicas em nível municipal. Por meio dessa comissão, que em algum momento fiz parte dela, tentamos integrar o contador municipal com o conselho profissional de ciências econômicas e fazer um intercâmbio [...]” (Entrevistado 2, Argentina)

Assim, pode-se entender que há um processo conjunto na elaboração das normas. Porém, o verdadeiro cenário é visto entre aqueles contadores que não formam parte dos grupos de estudo em muitos países, nem tampouco interagem com os órgãos condutores da reforma, mantendo uma posição distante dos mesmos. Ou seja, contadores que se envolvem só com o seu trabalho dentro da sua entidade. É possível ver esse ponto no relato de alguns contadores dos países analisados:

“[...] esse processo não tem sido participativo, digo assim, a *contaduría* de contabilidade tem feito a implantação das normas com suas equipes técnicas e simplesmente o que tem feito é uma tarefa de dar reconhecimento, de divulgar e explicar como tem que ser aplicado, mas não tem sido um processo construtivo, no sentido participativo, uma vez que os contadores profissionais não foram consultados sobre como eles consideram a convergência deve ser feita” (Entrevistado 12, Colombia)

“[...] as alterações às diretivas contabilísticas, ou qualquer assunto deste tipo, mesmo o surgimento de novas regras, o contador nunca foi convidado a participar ou discutir com a DGCP [Direção Geral de Contabilidade Pública]” (Entrevistado 21, Peru)

Então, tal questionamento não surge só como uma percepção de ‘norma autoritária’ a respeito das IPSAS, mas também da não representatividade do contador nos órgãos que elaboram as normas. Em resumo, a (não) validação da autoridade normatizadora e do processo pelo qual essa autoridade foi eleita ou designada (FRANCK, 1990) está fortemente ligada à aceitação ou rejeição do contador à norma emitida pela autoridade.

As normas emitidas pela autoridade nacional não são aceitas como próprias e, consequentemente, a declaração de adoção das IPSAS não produz interesse no contador quando (i) há mais de uma autoridade validada e entre essas autoridades há conflitos; (ii) nenhuma autoridade é validada como normatizadora no nível nacional (para todos os níveis); ou (iii) os membros da autoridade normatizadora nacional não são validados pela falta de representatividade.

Com tudo, para esse primeiro momento de *declaração*, a principal figura é o normatizador (*standard-setter*). A sua validação para emitir normas (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020;

BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012) e as atividades que desenvolve para o cumprimento dessas normas são pontos chave a serem considerados no processo de normatização num país.

Implementação

Após a decisão do país de adotar as IPSAS, o próximo passo são as mudanças que terá que fazer com o intuito de ter um sistema contábil que suporte a introdução de novos padrões. Como visto no capítulo 4, o entorno contábil é de grande importância na adoção de reformas. Assim, os recursos (financeiros, pessoal, *software*) são necessários, porém ainda há fatores a serem considerados além dos recursos (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; AZEVEDO; RIBEIRO, 2020; LINO *et al.*, 2019).

De acordo com Franck (1990), a determinação pode ser percebida quando o texto da norma é claro para quem lê. As IPSAS, por exemplo, são apontadas como complexas pelos contadores dos países estudados, que não conseguem levar a norma para o seu dia a dia. Essa afirmação pode ser vista no relato dos contadores entrevistados:

“[...] realmente as normas são difíceis. Então, tirando o grupo que estuda que está lá né, no grupo assessor, que tem o privilégio de debater de discutir né [...]” (Entrevistado 6, Brasil)

“[...] arriscaria dizer que a questão não é tão fácil, parece-me que em todo o caso existe um problema de cultura contábil porquê de alguma forma, no conhecimento específico das normas é necessário atingir um nível superior de socialização e compreensão” (Entrevistado 12, Colombia)

A complexidade das IPSAS tem sido apontada pela literatura da área (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). O fato delas serem princípios a serem aplicados segundo julgamento profissional, e não regras fixas estabelecidas, produz no contador o baixo envolvimento com a norma. Isso se dá porque a ‘cultura contábil’ deles não está acostumada ao contador fazer julgamento com base em princípios, como mostram as passagens a seguir:

“[...] nós contadores não avaliamos estoques ou mercadorias, não temos métodos complexos de depreciação, só fazemos depreciação direta, pois não temos coisas para analisar, somos mais mecânicos, e quando eu li a IPSAS, que falava de critérios de medição e reconhecimento, nossa, não sei como vão implementar tudo isso aqui, onde tudo já era dado [...]” (Entrevistado 21, Peru)

“[...] a informação financeira, com base nas IPSAS, com base no regime de competência, hoje, no meu país e em alguns outros em que tive a oportunidade de estar, ainda não temos cultura financeira para compreender essa informação financeira [...] eu vejo essa mudança

de paradigma como muito, muito complicada e, como eu disse, estamos nisso há 10 anos [...]” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Na maioria dos países da América Latina, o modelo legislativo seguido foi comumente redigido com base em regras fixas de aplicação, o que dificultaria a introdução de padrões sob o modelo de princípios (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020), fazendo surgir diversas interpretações da norma (KELLY, 2003). A motivação relatada para as interpretações não vem sendo guiada pelo julgamento do que seria importante ou relevante para a produção da informação contábil, pelo contrário, muitas dessas interpretações são feitas com base em interesses próprios (FRANCK, 1990; KELLY, 2003).

Isso pode ser percebido pelo contador do Brasil que, com um exemplo, apresenta que o entendimento de um Tribunal de Contas do Estado pode estar em divergência com o que é regulado pelo MCASP, beneficiando ao órgão que faz a interpretação (TC):

“[...] por exemplo, imagine uma situação aqui, o Prefeito, o tesoureiro, por alguma razão, fazem um pagamento indevido, pagamento indevido. Eu tinha lá o Prefeito pagou uma despesa que não deveria ter sido paga, não tem empenho, não tem respaldo legal, não tem nada disso. O Tribunal de Contas de Santa Catarina, ele diz o seguinte: O dinheiro saiu da conta caixa, saiu, OK, então, o que acontece? Você, em vez de dar baixa desse dinheiro, ou seja, ele não existe mais, você já não tem mais aquele ativo; você vai transferi-lo para uma conta de créditos sem saída orçamentária, sem respaldo orçamentário, não me recordo bem o nome agora, tá? Então o que acontece? Ele ainda continua no meu ativo, mas isso é uma situação que o Tribunal de Contas entendeu aqui nesse [estado] ser necessário. No meu ponto de vista, isso não é mais nem um ativo, porque isso não é...eu não tenho mais controle sobre essa informação, sobre esse dado. Então, talvez eu teria que dar baixa diretamente, contra uma despesa, né? No conceito da NBCT, ou ainda como uma variação patrimonial diminutiva, como é o que a gente usualmente utiliza. Mas o tribunal entende, “não, esse dado é importante porque eu quero ter o controle, eu quero verificar para ir atrás de responsabilizar o gestor ou quem foi que deu causa a essa saída sem autorização”, ou seja, é uma norma específica de Santa Catarina” (Entrevistado 5, Brasil)

Produto dessas diversas interpretações de uma norma não determinada, surge como necessário um processo de esclarecimento a ser feito por uma autoridade validada, mediante um processo de esclarecimento aceito (FRANCK, 1990).

Primeiro, quando existir mais de uma autoridade com poder de atuação na normatização contábil (por exemplo, no caso do Brasil), há maior possibilidade de acontecerem conflitos entre as exigências pelos entendimentos de cada órgão. Consequentemente, os sujeitos subordinados (contadores e autoridades) têm que decidir a qual órgão obedecer, o que, conforme às entrevistas, é feito segundo o critério de que o órgão seguido em determinada decisão é aquele que tem faculdade sancionadora, o que confirma os anteriores achados na literatura (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020).

Segundo, similar ao processo de difusão das normas (capacitações), o processo de esclarecimento acontece sob um modelo fechado. As orientações ou interpretações são feitas pelo órgão condutor da reforma e são comunicados ao contador esperando que ele execute, mas o posicionamento que o contador pode ter não é considerado:

“Geralmente, se houver algum tipo de conflito, recorremos tanto ao Ministério da Fazenda quanto à Controladoria e eles chegam a um consenso antes de fazer a modificação, ou aplicar qualquer regulamento, ou anular qualquer regulamento. A Controladoria-Geral da República recorre sempre à direção de contabilidade, à direção de orçamento e, em caso de dúvida ou de resposta, chegam sempre a um consenso” (Entrevistado 16, Paraguai)

A baixa ou inexistente consideração da opinião e posicionamento do preparador contábil (contador) faz com que as normas sejam vistas como impostas, gerando resistência na hora da sua aplicação. Tanto no processo de normatização quanto no processo de esclarecimento, o contador não percebe a si mesmo como ator importante por sua voz não ser ouvida.

Por outro lado, na validação da norma (IPSAS) (FRANCK, 1990), há um consenso de baixa percepção de importância e consequentemente baixo apoio a elas pelos contadores.

Uma explicação a isso é o baixo envolvimento dos contadores com a norma, só se preocupando pelo que é cobrado e não se importando pelas mudanças. Há contadores que estão fortemente envolvidos e interessados na adoção das IPSAS, porém todos eles têm uma característica em comum, que também é percebido entre os que estão envolvidos na academia. Isso frequentemente é percebido no Brasil, na Colômbia e na Costa Rica:

“[...] aqueles de nós que estamos nisso e somos apaixonados pela profissão e estudamos a profissão, vemos isso como uma oportunidade de melhoria e como uma oportunidade de negócio e de melhoria” (Entrevistado 13, Costa Rica)

“[...] nós, contadores, vemos que é para melhor [IPSAS], ou seja, que está avançando para fornecer informações mais precisas, mais precisas, processos administrativos mais transparentes” (Entrevistado 16, Paraguai)

O seu interesse pela convergência é motivado pela sua própria formação e não pelos controles exercidos para o cumprimento da norma.

Aplicação (adoção real)

Há um consenso entre os contadores de que as IPSAS não respondem às necessidades tanto dos usuários internos quanto dos externos. Fatores como (i) a existência de situações ou práticas que não estão contempladas nas IPSAS; (ii) a baixa ou inexistente consideração da informação

financeira para a tomada de decisões; e (iii) as divergências entre as normas nacionais e as IPSAS; são as afirmações que suportam a baixa percepção de coerência das IPSAS com o contexto onde é inserido (FRANCK, 1990). Em consequência, gera-se um entorno não favorável para o contador tentar, se ele percebesse como importante, a aplicação das IPSAS.

Primeiro, é visto que há uma percepção de não aplicabilidade das IPSAS ao contexto do setor público. Em relação à aplicação dos princípios quanto à medição e reconhecimento de ativos, as IPSAS não estariam respondendo ao contexto público. Visto por um respondente, é percebido que o IPSASB teria que pensar se os princípios estabelecidos são de aplicabilidade para o setor público:

“[...] de acordo com as normas internacionais, não há classificação de ativos imobilizados para o que conhecemos na Colômbia como bens de uso e domínio público, bens históricos e culturais, bens de arte e cultura, esses tipos de classificações são exclusivos dos colombianos [...] Sobretudo pelas metodologias que são utilizadas para avaliar os bens de propriedade, planta e equipamento, que neste caso, neste tipo de imóvel, ou imóvel do Estado, parece-me que deveriam ter sistemas de avaliação diferentes” (Entrevistado 12, Colômbia)

Assim, cabe ao normatizador levar em consideração os apontamentos feitos pelos contadores, ainda mais considerando o contexto do setor público.

Entretanto, uma falta de consistência pode ser também percebida em alguns casos (Brasil e Argentina). Pela sua própria organização política e administrativa (ver cap. 4.1), na Argentina as normas são percebidas como inconsistentes, ou seja, não há normas que sejam de aplicação geral para todas as entidades. Consequentemente, há práticas diferenciadas entre entidades dentro de um mesmo país:

“[...] aqui cada província tem sua forma, suas leis e sua maneira de manter as contas [...]” (Entrevistado 2, Argentina)

“[...] cada província tem sua própria lei diferente, nós na Argentina temos 24 províncias, uma delas é a cidade autônoma de Buenos Aires, e todas elas têm seus próprios regulamentos contábeis, não há um nacional, então uma província não é comparável a outra, mas cada tribunal de contas é regido pela lei provincial e pelos regulamentos de cada província, não há um único tribunal de contas há um para cada província” (Entrevistado 3, Argentina)

Em todos os casos analisados, há um mandato legal que suporta a adoção das IPSAS, onde somente no caso da Argentina isso não acontece da mesma forma.

Além dos mandatos legais que já validam a própria norma, foram elaborados também manuais, guias, e documentos que recomendam a aplicação da norma. Evidentemente, o objetivo disso é a tentativa de um esforço geral dos países para dar suporte à adoção da reforma. Esse

objetivo tem sido atingido desde que os contadores têm percebido essas guias e manuais como importantes na implementação das IPSAS:

“Valorizo muito o CGN e suas equipes técnicas, parece-me que eles têm sido diligentes na emissão desses guias e manuais, como contador do município de [...], parece-me que são bastante ilustrativos e que ajudam um processo, sobretudo, de administrar a técnica processual e cadastral conforme consta na resolução” (Entrevistado 12, Colombia)

“[...] a *Contaduria* nacional fez o esforço, eles fazem o plano de contas, fazem o manual e as políticas e tudo e dão para você "pegue, aqui está isso" e vamos fazer um plano de ação e eu apresento um plano de ação. Esse plano de ação vai ser daqui até 2023 em todas as instituições públicas já terá que ser implementado, este será o caminho e este será o plano de ação” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Assim, o contador pode perceber o apoio do *standard-setter* e também obter tudo o caminho para a adoção das IPSAS. Um contador da Costa Rica recomendou que essas mesmas ações feitas pelo órgão condutor nesse país, teriam que ser replicadas nos países da América Latina:

“[...] para mim, todo o tema da divulgação, todo o tema dos acessórios, políticas, manuais, catálogos, tudo isso é excelente, é um tema que deve ser copiado em nível latino-americano, porque está tudo bem estruturado” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Por outro lado, o sentimento de pertença à comunidade pode definir a (não) adesão às normas (FRANCK, 1990). Na maioria dos casos analisados, foi percebida a baixa ou inexistente discussão das normas contábeis entre os principais sujeitos subordinados à norma (contadores), ainda mais quando a norma é percebida como inconsistente (Argentina).

É possível observar a falta de uma rede onde os contadores possam levar dúvidas ou comentários às normas contábeis. O fato de o contador não poder socializar as dúvidas ou ideias a respeito das normas acaba com gerar inseguranças que podem afetar o seu desenvolvimento:

“[...] em todos os aspectos da vida é preciso sempre uma troca, uma ida e volta. E não ter, em certos aspectos da sua vida, por exemplo no trabalho, às vezes é complicado. Então, bem, essas coisas às vezes fazem você criar inseguranças, elas fazem você criar um pouco de medo no trabalho” (Entrevistado 1, Argentina)

Então, a falta de sentimento de envolvimento dos contadores numa comunidade faz com que eles também percebam as normas como não próprias para aplicação. Consequentemente, o cumprimento dessas normas estará condicionado ao grau de coerção das mesmas que possa ser percebido pelo contador para mudança de sua própria ação perante elas.

5.2 Atuação do contador na implementação

Após ter visto a percepção de legitimidade que os contadores têm sobre a IPSAS, pode-se observar que o contador não percebe a norma como legítima, mas mesmo assim ele vê a reforma como importante, mas que as mudanças propostas por elas para melhoria do processo contábil não estariam acontecendo. Consequentemente, o principal efeito da percepção de legitimidade sobre a norma é o apoio do contador, e no processo da reforma isso pode se ver refletido no interesse dele quanto aos novos padrões. Porém, para que as mudanças aconteçam, os contadores têm apontado fatores adicionais que também precisam ser observados para que haja probabilidade de êxito na adoção da reforma.

A Tabela 8, elaborada com base na percepção dos respondentes apresenta fatores adicionais que quando percebidos em conjunto com a percepção de legitimidade, gera diversos cenários no processo de adoção das IPSAS.

Tabela 8. Posicionamento do contador

		Legitimidade (<i>normativity</i>)	
		Alta legitimidade	Baixa legitimidade
Apóio alto escalão (local) – Prefeito			
	Alto	Ação para implementação, janela de oportunidade	Adoção simbólica
	Baixo	Implementação limitada, dada a ausência de apoio	Não implementação
Percepção de monitoramento e coerção externo			
	Alto	Ação para implementação, com empoderamento do contador	Adoção simbólica
	Baixo	Ação para implementação, mas limitada, dada a ausência de coerção externa	Não implementação
Recursos (humanos, softwares)			
	Alto	Ação para implementação, mas pendente de apoio superior	Não implementação; exceto se houver claro monitoramento e coerção
	Baixo	Ação para implementação, mas limitada, pois as políticas dependem de recursos	Não implementação; ausência de recursos como argumentos

Fonte: Elaborada pela autora.

A percepção de legitimidade do contador sobre a norma pode se refletir na sua atuação nas ações preparatórias (*implementação*) e quando a norma já vem a ser usada para a elaboração de demonstrativos (*aplicação*). A Tabela 8 apresenta o posicionamento dos contadores em cenários de alta ou baixa legitimidade normativa, confrontadas com fatores relevantes para a reforma, como

(i) apoio do alto escalão local; (ii) percepção de monitoramento e coerção externo; (iii) *Overload* de atividades ou reformas, e (iv) existência de recursos para a reforma.

Assim, para analisar os efeitos do posicionamento do contador em face da reforma, é importante entender qual o papel do contador municipal no contexto dos países analisados, já que o grau de autonomia ou independência poderia determinar o seu posicionamento nesse processo. A resposta mais frequente fez referência a um ‘contador digitador’, ‘contador controlador’, ou ‘contador orçamentário’.

Mesmo assim, a sua percepção da norma como legítima não bastaria para as mudanças acontecerem. Assim, foram observados de forma repetida quatro fatores que, em maior ou menor grau, vão determinar a atuação do contador e os efeitos no processo de adoção das IPSAS (IPSASB, 2015).

Apoio alto escalão (local) – Prefeito

Como visto no referencial teórico, o contador é visto historicamente como um contador digitador, que executa somente as funções de fazer cálculos e que cumpre apenas atividades de controle (MCCUE, 2001). Isso pode ser confirmado ainda na atualidade observando as respostas dos contadores em entrevistas quando questionados sobre o seu papel na sua entidade:

“[...] o contador municipal faz todo o controle interno e controle legal das operações do município [...]” (Entrevistado 2, Argentina)

“o contador municipal equivale a um controle interno, ou seja, é ele quem cuida ou quem deve autorizar as despesas sempre de acordo com o orçamento existente e é quem, por meio de todo um circuito contábil, determina se uma determinada despesa pode ser feita dependendo da existência ou não de um item disponível, item significa se há ou não um orçamento disponível; basicamente, o contador municipal é o controlador interno do município” (Entrevistado 3, Argentina)

Porém, mesmo o contador ainda envolva atividades de controle e registro, o seu papel também tem mudado com o processo da reforma. A reforma trouxe um novo olhar e novas perspectivas para o contador, fazendo com que ele seja visto como um ator importante que atua na reforma e evolui com o tempo:

“O contador municipal desempenha um papel importante, talvez nos anos anteriores a 2000 [reforma] não era muito, mas agora sim [...]” (Entrevistado 2, Argentina)

“[...] toda vez, a contabilidade era muito chata, além disso, eles o chamavam de guarda-livros, chamavam contadores de guarda-livros, era muito chato, agora acontece que a

contabilidade evoluiu nos últimos 20-30 anos de uma maneira surpreendente” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Então, pode-se resumir que o papel do contador vem mudando nesse processo de convergência, virando um agente de mudança onde a sua opinião é considerada importante em atuação conjunta aos órgãos normatizadores.

Como visto, há um interesse presente na maioria dos contadores quanto à reforma, mas esse interesse tem que ser reforçado pela entidade. Ou seja, mesmo que o posicionamento do contador seja de ver tais normas como legítimas, isso não basta para a entidade conseguir sua adoção. Assim, como os órgãos condutores vem apoiando a adoção da norma, é preciso também o apoio interno dentro da entidade, começando pelo prefeito.

Na literatura, já foi visto que nas reformas que seguem o modelo *top-down* é preciso que haja o apoio das autoridades (MANES ROSSI *et al.*, 2016), e em geral isso também foi percebido pelos entrevistados:

“[...] além disso, há os prefeitos, sem apoio político não podemos obter o apoio das unidades primárias onde obviamente se estuda a contabilidade, porque no final das contas, todos dizem que “são normas contábeis e cabe à contabilidade”, eles [autoridades] sempre falam isso e não agem” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Assim, o apoio que deveria acontecer não estaria sendo percebido pelos contadores. Na maioria dos países analisados, essa situação não mudou onde a realidade indica que não há apoio geral às normas por parte de quem está à cabeça da entidade. Nesse cenário, não há interesse pela mudança, gerando até desconhecimento por parte das autoridades, como mostrado pelos respondentes:

“[...] nem o prefeito, nem os vereadores, muito menos os servidores, sabem das modificações contábeis, então será ainda pior esperar que eles saibam das IPSAS. E sem isso fica difícil fazer mudanças porque dependemos do prefeito, o que a gestão decide é o que se faz, se cumprirmos os saldos é porque a DGCP controla muito isso, mas neste caso da aplicação das IPSAS, nem estamos em processo.” (Entrevistado 21, Peru)

O trecho apontado pelo contador demonstra mais dois indicadores importantes. Primeiro, o nível de dependência que o contador tem do prefeito e do conselho, sendo que as decisões que eles como contadores podem tomar estão sujeitas à aprovação do prefeito. Essa dependência foi vista na totalidade dos países, com os contadores reconhecendo que o grau de autonomia que eles têm é baixa ou até inexistente. Os relatos a seguir podem confirmar isso:

“[...] você está dependendo dele, tanto quanto você o controla, você depende do prefeito [...] Em termos de decisões desse estilo [inovações] ou mais profundas, eles concordam primeiro com o secretário da Fazenda e depois talvez os dois juntos vão para o prefeito,

nesse caso eles trabalham muito juntos, mesmo que ele seja parte da entidade, o contador, dependente do intendente, então pela profissão e pela afinidade que existe nas questões, muito trabalho é feito junto com à secretaria da Fazenda.” (Entrevistado 2, Argentina)

“[...] o conselho deliberativo é quem tem que pegar as leis, as normas de contabilidade provinciais e adaptá-las às do município [...]” (Entrevistado 1, Argentina)

“Geralmente, nas instituições, o departamento de contabilidade depende de uma direção geral de administração e finanças e todas as alterações, modificações, correções, anulações, atualizações que vão ser feitas são feitas com o apoio e autorização da direção geral” (Entrevistado 16, Paraguai)

Os depoimentos demonstram que, mesmo o contador tendo a intenção de mudança, se esse processo não for autorizado e apoiado pelo alto escalão, nenhuma ação pode acontecer. Do lado contrário, a situação não pode ser generalizada, e há casos em que os contadores percebem o apoio da autoridade. Esse também não é um processo fixo, já que a cada gestão política o prefeito, junto com o conselho são removidos.

“[...] depende muito da gestão, porque há gestões que dão mais importância à área administrativa ou a um bom registo e contabilidade pelo tribunal, neste caso, nesta gestão atual isso acontece, dão importância à formação quando é necessário. Já passei por gestões em que a prioridade é outra, na secretaria de obras públicas, em dar subsídios aos indigentes, e realmente as autoridades não tem dado muita importância, mas depende muito da cabeça, do prefeito, da intenção dele, e no nosso caso atual ele é um prefeito que dá muita importância não só ao escritório de contabilidade, mas ao resto das áreas do município que são mantidas atualizadas e treinadas” (Entrevistado 2, Argentina)

“No caso do município de [...], houve apoio da alta direção, aqui a unidade que está vinculada à secretaria de finanças do município, apresentou um projeto para dar aplicabilidade às normas emitidas pelo contador geral para convergir, e em fato, todo um projeto de transição foi montado” (Entrevistado 12, Colômbia)

“[...] a atualização [contábil] é muito promovida, constantemente com o ministério das finanças e também internamente [entidade]” (Entrevistado 16, Paraguai)

Então, é um ponto relevante a dependência do contador e o interesse que o alto escalão pode ter sobre a *implementação* das normas. Porém, assim como ao alto escalão, é percebido também que é preciso o apoio dos servidores da entidade:

“[...] geralmente, esses ajustes [IPSAS] são comunicados à autoridade máxima e ao departamento financeiro dependente, mas é necessária também a participação de outros departamentos, como tesouraria, unidade operacional contratante, etc., é feito um trabalho em conjunto para poder cumprir e chegar a isso [IPSAS].” (Entrevistado 16, Paraguai)

“[...] já percebemos por experiência que o contador não pode e não deve fazer isso sozinho, é uma questão integrada, é uma questão institucional, é uma questão de país. E aqui as unidades primárias do registro devem participar, como fornecedores, tesoureiros, advogados, engenheiros, tudo isso faz parte de uma estrutura institucional, então aplicar as IPSAS implica justamente que a integração de processos dentro de uma instituição pública para ir ao cumprimento os requisitos de informação que a contabilidade precisa para aplicar as IPSAS.” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Então, pode se adicionar ao apoio do alto escalão, o apoio dos servidores (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020). Esses resultados confirmariam os achados anteriores na literatura da área que apontam o apoio pelas autoridades, ou a falta dele, como um inventivo ou uma barreira no processo de adoção de mudanças (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020; MBELWA; ADHIKARI; SHAHADAT, 2019).

Com isso, pode-se entender que, se a aplicação das IPSAS não é recomendada nem avaliada pela sua própria entidade, além dela não ser reconhecida pelas autoridades municipais, isso deixa claro que a responsabilidade de alinhamento ou não seja do contador sem apoio do resto de pessoal. Adicionalmente, nos casos em que a norma é exigida e as autoridades municipais podem ser sujeitos de punição pelo não cumprimento dela, só então a entidade e os gestores mostraram interesse pela sua aplicação, o que pode ser discutido no seguinte ponto.

Percepção de monitoramento e coerção

O processo de adoção ou alinhamento a uma norma pode ser fiscalizado pelos órgãos que buscam o cumprimento dela. Assim, na cultura que tem sido vista nos países analisados, a forma de coerção representa um forte incentivo quanto ao cumprimento da norma, mas, o cumprimento pode se dar apenas de forma cerimonial. Porém, no caso de esse fator atuar em conjunto com um alto grau de legitimidade percebida, poderia gerar ações para uma implementação respaldada pela autoridade, se essa pode ser punida.

O controle e fiscalização é dado dentro do país e não no nível internacional, já que os padrões internacionais não são de adoção obrigatória pelos países e consequentemente pelos contadores (CAVANAGH; FERNÁNDEZ BENITO, 2016; NEVES; GÓMEZ-VILLEGAS, 2020). Porém, a força coercitiva e o monitoramento podem ser percebidos quando a norma já tem sido *declarada* como aplicável e levada para a legislação do país. Um relato deixa ver que o alto escalão vem cumprindo ou se interessando pelo cumprimento quando é sujeito de uma possível punição:

“[...] tem outros municípios que não dão... a gente vai com a contabilidade, faz o mais direitinho possível e eles lembram do contador municipal quando chega o tribunal de contas [controle] ou quando a conta é apresentada no final do ano fiscal no conselho, hoje é apresentada a conta então estão todos lá para ver o que aconteceu, e o que o tribunal de contas falou sobre o nosso relatório, aí eles lembram que nós existimos” (Entrevistado 2, Argentina)

Assim, a força de coerção ainda está presente para segurar a mudança. Desde o ponto do contador, também ele é percebido como monitorado, o que pode afetar a sua atuação. Visto os relatos dos contadores, a contabilidade é altamente monitorada pelos órgãos fiscalizadores, como mostra a seguinte passagem:

“Eles [TC] podem se deslocar ao município, vão lá, fazem essas inspeções que são necessárias, essas inspeções, elas ocorrem conforme os critérios de escolha deles” (Entrevistado 5, Brasil)

“[...] as instituições geralmente têm uma auditoria interna, é ela que faz as verificações. Nós enquanto municípios temos um calendário de prestação de contas onde apresentamos aos vários órgãos de controle tanto a informação contabilística como orçamental, bem como o arquivo dos documentos que suportam essa informação, que é a Controladoria Geral da República” (Entrevistado 16, Paraguai)

Contudo, esse monitoramento não é somente para oferecer recomendações, já que o contador também pode ser punido, o que reforçaria a pressão do que o contador pode ser sujeito. Nem em todos os países o contador pode ser punido, o que foi visto na análise do ambiente contábil, mas sempre há uma responsabilidade de parte dele. O fato de existirem controles não garante que esses controles sejam realmente exercidos e que o contador perceba que pode ser punido. Porém, nos casos em que ele pode ser percebido como agente no processo, há uma força de atração maior ao cumprimento:

“[...] sim houve e tem sido muitos severos em muitos casos as diferenças que foram geradas por não ter registrado corretamente os movimentos geraram uma observação para o contador e outra para o prefeito e ambos respondem conjuntamente [...]” (Entrevistado 3, Argentina)

“[...] eu tenho as sanções previstas na Lei 2051 no próprio contrato em caso de descumprimento dos prazos estabelecidos pela instituição” (Entrevistado 16, Paraguai)

A percepção de monitoramento traz dois fatores relevantes para o sucesso da reforma. Primeiro, ela sinaliza aos atores (contadores e outros envolvidos) que o processo em curso é relevante, e que deve ser seguido. Como diversas reformas são introduzidas em paralelo, os atores constantemente percebem quais processos devem receber seu foco, gerando ações. Segundo, a ausência de monitoramento afeta a busca de recursos para o processo. Caso a percepção seja de ausência de monitoramento externo, a implementação ocorrerá apenas caso ela seja vista como legítima para o contador, mas acabará sendo limitada, pois não conseguirá obter recursos.

Em resumo, a força de coerção afeta o processo de adoção (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020; BASKERVILLE; GROSSI, 2019). Ainda mais quando há uma reforma compulsória, o

posicionamento do contador pode ser afetado pela obrigação de cumprimento (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Overload de atividade / reformas

Os contadores estão expostos a diversas demandas, de diferentes autoridades com papel de fiscalização (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Acabam sendo responsáveis não apenas pelas tarefas contábeis (registro e evidenciação), mas também por estruturar outros processos e outras reformas que ocorrem em paralelo, muitas vezes descontinuadas (ABERBACH; CHRISTENSEN, 2013). Por exemplo, acabam envolvendo-se diretamente nas mudanças no orçamento público com a introdução de informações de desempenho, e estruturando processos para a transparência, reforma introduzida nas últimas décadas após a proliferação de criação de Leis de Acesso à informação e leis de transparência nos países (ACKERMAN; SANDOVAL-BALLESTEROS, 2016).

No ambiente contábil analisado, os resultados coletados indicam que o contador não desenvolve só tarefas contábeis, mas também diversas outras tarefas de outras áreas na entidade, ainda mais quando a entidade é pequena e não tem uma melhor estrutura organizacional. Essa característica é repetida em todos os países analisados, deixando ao contador tarefas não contábeis. As tarefas que envolvem o contador estão fortemente ligadas ao orçamento, ocasionando que o contador tenha que se posicionar como chefe de orçamento ou como chefe de contador, como relatado pelos contadores:

“[...] alguns municípios que têm o contador orçamentário e o contador contábil em uma pessoa só, isso é uma loucura, porque são assuntos muito diferentes, a contabilidade orçamentária é muito diferente da contabilidade e tem algumas prefeituras que uma única pessoa tem que fazer as duas coisas, então você tem que colocar o chapéu do orçamento, fazer a contabilidade do orçamento, tirar, colocar o chapéu da contabilidade e fazer a contabilidade financeira” (Entrevistado 13, Costa Rica)

“[...] o contador municipal tem muito trabalho, aqui você nunca vai ouvir um contador dizer que ele tem tempo suficiente. E o problema não são apenas as atividades contábeis, é porque as tarefas das quais o contador participa também envolvem orçamento, tesouraria, suprimentos, ou seja, muitas tarefas a serem executadas” (Entrevistado 21, Peru)

Isso confirmaria a sobrecarga de atividades que pode ter um contador, especialmente nos governos locais. Quanto aos processos e funções que deve desenvolver o contador, já foi visto que este pode ser afetado pela ‘falta de tempo’ (ANTIPOVA, 2013). Todavia, foi visto também que,

junto com a reforma, não mudariam só as práticas contábeis, senão também que esta reforma poderia resolver o problema de sobrecarga e atividades não necessariamente contábeis.

Um relato de um contador aponta que, antes do processo de reforma da gestão pública na Argentina, o contador tinha funções que envolviam tudo que fosse relacionado com a situação econômica e financeira da entidade. Porém, depois da reforma o contador fica mais envolvido com atividades contábeis:

“[...] então agora o contador está um pouco mais com a função de contador municipal desde essa reforma, antes era como se ele fosse um pouco aquele que fazia toda a parte econômica do município. (Entrevistado 16, Paraguai)

Com isso, poderia se gerar um melhor espaço para o contador se desenvolver no entendimento e adaptação à mudança trazida pela reforma. Porém, tem surgido mais um ponto crítico quanto às atividades que desenvolve o contador, que dessa vez não está relacionado ao tempo em que se ocupa o contador às tarefas que deve desenvolver. A crítica vem desde a perspectiva da falta de valorização do contador.

“[...] que um prefeito reconsidera o nosso trabalho obviamente faz querer trabalhar melhor, embora mais controlado, porque é bom, a gente sabe que ele pode nos pedir coisas, mas você se sente mais satisfeito porque parece que seu trabalho é mais valorizado” (Entrevistado 2, Argentina)

O fato de ser valorizado tanto como pessoa quanto como profissional foi apontado como um fator a ser considerado quando reformas acontecem (ADHIKARI *et al.*, 2021). Alinhado com isso, o fator econômico também poderia ser considerado como um ato de valorização do profissional contábil. O incentivo para o contador pode se dar por meio da retribuição econômica.

Alguns relatos dos contadores entrevistados apontam que eles não se percebem como valorizados por todas as tarefas que têm, já que eles têm a percepção de que recebem um salário menor do que merecem:

“[...] somos os profissionais que ficam até mais tarde trabalhando quando há a apresentação de relatórios ou quaisquer informações, e somos o pessoal pior pagado [...]” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Então, somado à sobrecarga de tarefas que o contador pode ter, o seu envolvimento na reforma também depende dos incentivos (econômicos) que ele pode obter pela coordenação dessa mudança. Isso confirmaria os resultados de Adhikari et. al. (2013) que concluíram que a desmotivação do contador estaria justificada pelos baixos salários.

Recursos (humanos, softwares)

A necessidade de recursos já tem sido amplamente discutida na literatura de reformas contábeis, havendo o consenso de que são precisos recursos financeiros, recursos de pessoal, e recursos de tecnologia da informação para dar suporte à reforma. Assim, nas entrevistas com os contadores houve maior ênfase na necessidade do sistema informático, o *software* contábil, apontando essa ferramenta como indispensável:

“[...] contabilidade, não existe contabilidade hoje em dia sem software, tá? Tem que ter um software [...]” (Entrevistado 5, Brasil)

Como já discutido anteriormente pela literatura, o *software* contábil cumpre um rol importante dentro das reformas (AZEVEDO; AQUINO; *et al.*, 2020; AZEVEDO; LINO; *et al.*, 2020; LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Porém, é preciso revisar o tipo de necessidade que surge quanto ao sistema (operacionalização/integração) e o modelo do sistema (terceirizado/único). Assim, os países analisados aqui têm os dois modelos para uma melhor comparação do quanto esse sistema pode afetar na reforma.

Na Costa Rica, a contratação de *softwares* contábeis depende de cada entidade, que tem autonomia na decisão sobre qual sistema ajusta-se melhor às suas necessidades. Porém, essa ampla oferta de diversos sistemas pode criar um primeiro problema quanto à qualidade do sistema. Um entrevistado da Costa Rica demonstra como a insatisfação do contador com o sistema é refletida numa constante mudança de sistemas:

“[...] hoje, bilhões de *colones* foram gastos em sistemas financeiros contábeis que não funcionaram, milhares, milhares em sistemas que falharam. Municípios que me falaram “olha, esse já é o terceiro sistema que compramos” e são sistemas que custam [...]” (Entrevistado 13, Costa Rica)

Como visto pelo entrevistado, há uma presente dificuldade quanto à eleição do *software*. Essa necessidade se faz ainda mais presente com a chegada da reforma. As mudanças e novas exigências trazidas pelas IPSAS não estariam sendo suportadas pelo sistema. Frente a essa necessidade, é possível observar os esforços por parte do *standard-setter* nacional:

“[...] estamos nos deparando com transações complexas nas IPSAS como custo amortizado, como o custo de valor presente, valor futuro, o *swab*, de hedges, de forward, de muitas questões muito técnicas que os sistemas não nos ajudam porque não são parametrizados para que possa carregar, por exemplo, o custo amortizado em um passivo financeiro [...]. Há alguns meses, fomos notificados pelo departamento nacional de contabilidade, o ministério das finanças, que foi aprovado um orçamento de 160 milhões

de dólares para comprar um sistema integrado para todo o sector financeiro, não só IPSAS, mas também impostos, impostos, questão inteira [...] se tudo der certo, o sistema IPSAS estaria incorporado nele e pode ser que daqui a 5 ou 10 anos, o Ministério das Finanças diga "bom, olha, aqui está o sistema, todos entram aqui" porque seria o mundo idealizado." (Entrevistado 13, Costa Rica)

Então, com um sistema melhor integrado e atualizado, é possível obter uma resposta positiva quanto às mudanças, mas deve-se lembrar que a decisão de mudar o sistema ou investir mais por um sistema novo depende da autoridade, o que ainda limita ao contador.

Da mesma forma, a necessidade de mais pessoal também está presente nas respostas dos contadores. A necessidade de pessoal não é vista só dentro da equipe contábil, já que nos países analisados foram vistos quatro cenários diversos do mecanismo de uma equipe contábil, sendo que há países em que a contabilidade é feita por uma empresa ou pessoa externa à entidade. Tanto no cenário da terceirização contábil quanto do contador como funcionário, é observada falta de pessoal na equipe contábil:

"Geralmente, os municípios que são do primeiro grupo no país já possuem contador permanente dentro da instituição devido ao tamanho da própria instituição e ao volume de trabalho que possuem. E não apenas um contador, há um contador-chefe e dois ou três contadores, tal vez, dentro do departamento de contabilidade. Devido ao volume de documentos e ao próprio processo, torna-se muito maior, por isso contratam ou nomeiam contadores permanentes dentro da instituição" (Entrevistado 16, Paraguai)

"[...] se o município tivesse dinheiro, recursos, então talvez eu pudesse contratar outra pessoa ou mais pessoas para me ajudar e a gente pudesse fazer todos esses processos, o que seria o ideal" (Entrevistado 21, Peru)

Nas duas respostas, é possível observar que o apoio de uma equipe maior ao contador ajudaria na adoção das reformas. Isso poderia ser explicado pela sobrecarga do contador, como apresentado no ponto anterior.

Tanto a necessidade do *software* integrado quanto uma equipe contábil maior dependem da disponibilidade de recursos financeiros. Na apresentação da estrutura político-administrativa, foi possível ver que nos países há uma classificação dos municípios de acordo com o nível de recursos financeiros disponíveis em cada entidade. Essas classificações podem identificar a um município como 'pobre' ou 'rico'. Sendo que os municípios 'pobres' seriam os de menor porte, e os 'ricos', de maior porte.

Sobre isso, é percebido pelos contadores, que quanto menos recursos, menos possibilidade de sucesso da mudança:

"[...] são os municípios menores que não têm recursos e não podem comprar sistemas adequados [...]" (Entrevistado 13, Costa Rica)

“A grande maioria dos municípios colombianos estão na sexta categoria, que podem ser considerados municípios pobres, podem não ter capacidade institucional, não têm recursos para ter um contador permanente que gerencie a implementação das normas com rigor [...] os municípios de 1^a categoria, municípios ricos, podem contar com suporte técnico na correta implementação das normas.” (Entrevistado 12, Colômbia)

Assim, ainda está presente a necessidade de recursos, mas como já discutido no início, isso não seria suficiente (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; AZEVEDO; RIBEIRO, 2020; LINO *et al.*, 2019).

Na presença de alta legitimidade normativa sobre a reforma contábil pelos contadores, em contextos de baixa existência de recursos, a ação dos contadores para implementação será limitada às tarefas menos complexas ou com menor proporção de informações, dada a dependência de softwares para que a reforma ocorra (AZEVEDO; LINO; AQUINO; MACHADO-MARTINS, 2020).

6 DISCUSSÕES

O processo de adoção de reformas tem envolvido diversos fatores, desde fatores organizacionais (recursos, sistemas, pessoal) até fatores subjetivos (apoio político, legitimidade da norma). Nos países analisados, é visto que em cada um deles há um processo de adoção diferenciado, não havendo consenso nos caminhos ou decisões tomadas em face das mudanças que devem acontecer.

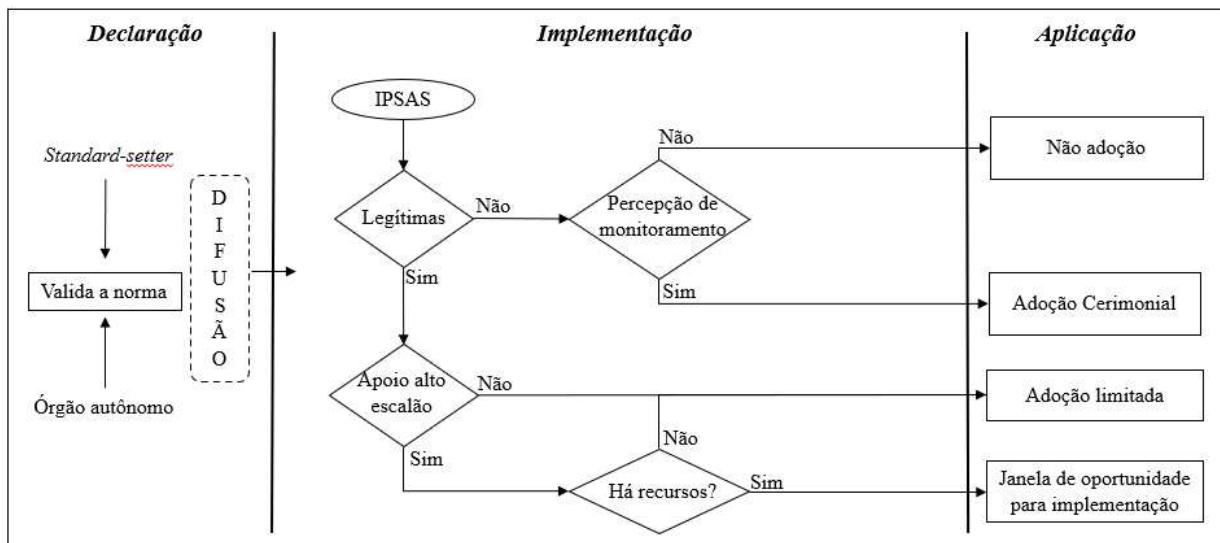
A cada decisão e posicionamento dos atores da reforma (*standard-setter*, contadores), depende-se do cenário em que esses se desenvolvem. É importante e relevante a consideração de o espaço onde a norma é desenvolvida e tem que ser aplicada, já que contextos diferenciados produzem respostas diferenciadas (ARELLANO-GAULT, 2018; EUROPEAN COMMISSION, 2009). Tudo isso se relaciona, portanto, às características do ambiente contábil discutido neste estudo.

Características dos países, como ele ser unitário ou federativo, podem afetar a reforma, mesmo que não em um alto grau. É possível perceber que nos países federativos ainda existe um conflito de poder entre as autoridades que estão interessadas pelo cumprimento de normas contábeis. Mesmo que esses órgãos não mantenham um mandato legal de normatizador, como no caso do Tribunais de Contas no Brasil, ainda está presente a intenção de normatizar e pode-se

incrementar essa intenção pelo respaldo dos contadores em se submeter e validar (FRANCK, 1990) ao que o Tribunal de Contas exige. No caso da Argentina, o alto grau de autonomia, legal e política dos órgãos provinciais e municipais faz com que não exista um consenso na prática contábil, gerando inconsistências entre as normas que são aplicadas. Os *stakeholders* que possuem mandato social (*pedigree*) para validar claramente determinada mudança (FRANCK, 1990) não o fazem de forma clara e inequívoca, isso é percebido pelos contadores. Ou seja, aqueles afetados pela reforma devem perceber claramente a ação de validação para que sua percepção de legitimidade da norma não seja afetada. Quando o país possui diferentes *stakeholders* com mandato social, eventual conflito entre eles afetará a legitimidade da norma.

A Figura 1 apresenta os diversos cenários que surgem quando a norma é percebida como (não) legítima, quando (não) há apoio do alto escalão, quando (não) há suficiência de recursos, e quando o monitoramento (não) é percebido. Cada caminho analisado resulta numa resposta diferente, obtendo nesta pesquisa quatro possíveis cenários: (i) não adoção; (ii) adoção cerimonial; (iii) adoção limitada; e (iv) janela de oportunidade para implementação.

Figura 1. Processo de adoção das IPSAS na perspectiva do contador



Fonte: Elaborada pela autora

Na etapa de *implementação*, é possível observar como a percepção (ou ausência) de legitimidade da norma pode gerar dois cenários. Primeiro, se a norma não for percebida como legítima e não há percepção de monitoramento, a adoção não tem sucesso e não há intenção de

adoção. No caso de o monitoramento ser percebido, a adoção será ceremonial, fazendo só o que é obrigatório para não ser sujeito de punições.

Nesse primeiro filtro, é visto que, quando a norma não é percebida como legítima, mesmo com percepção ou não de monitoramento, não há um provável sucesso na adoção das IPSAS.

Conforme as entrevistas, o contador não percebe a norma como legítima, porém a reforma é vista como interessante e importante o que tem gerado tentativas de ação na implementação da reforma. Mesmo sem um processo generalizado de adoção das IPSAS, os contadores têm conhecimento sobre os padrões internacionais, reconhecendo as IPSAS como uma oportunidade de melhoria e com isso demonstram a intenção de atuação. Porém, essa atuação e a decisão de implementação não garantem o sucesso da adoção, ou seja, a adoção da norma não depende só da intenção do contador, o que traz mais respostas ao que seria o processo de adoção.

Mesmo que exista um alto grau de autonomia na Argentina, o contador não é plenamente autônomo, em nenhum dos países analisados. Há um alto grau de dependência da autoridade dentro da entidade (prefeito, conselho), o que limita a atuação do contador, já que ele só se desenvolve até onde é permitido.

Com isso, é necessário o respaldo das autoridades locais (alto escalão) para o processo de adoção ter sucesso. Do mesmo modo em que o *standard-setter* valida a norma, é preciso que o prefeito reconheça a reforma como importante. Se isso não acontecer, um fator adicional pode estar presente para levar à ação proposta pela norma.

Quando for percebida, a força coercitiva pode fazer aos atores se movimentarem para cumprirem com a norma (AQUINO; LINO; *et al.*, 2020; BASKERVILLE; GROSSI, 2019; LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Porém, esse cumprimento não é feito com base na percepção de importância da norma, o que está sujeito ao alto escalão perceber ou não a força coercitiva e as punições das que poderia ser sujeito. Assim, no caso de mudar ou desaparecer essa força coercitiva, o apoio à reforma também será baixo ou inexistente.

Para lutar contra a falta de apoio do alto escalão pode se realizar processos de difusão que incluam a participação do alto escalão e até dos funcionários das entidades, com o fim de compartilhar a mensagem da importância das IPSAS. Essa saída também foi apontada pela literatura como processos de ‘sensibilização’ (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). Assim, caso o alto escalão perceba que a reforma é importante, ofereceria seu apoio

disponibilizando recursos e respaldando as decisões do contador com fins de implementação da norma.

Nesse último resultado em que a (i) a norma é percebida como legítima; (ii) o alto escalão percebe a importância e apoia a mudança; e (iii) recursos são disponibilizados, é possível observar uma ‘janela de oportunidade’ para a *implementação*. O que significa que tende a haver uma grande probabilidade de sucesso no processo de adoção da reforma.

Por outro lado, quando a norma é percebida como legítima pelo contador, mas não há apoio do alto escalão, a adoção tende a ser limitada. Ou seja, a intenção de implementação do contador é limitada dado que a aprovação de políticas não depende exclusivamente do contador. Adicionalmente, se não há suficiência de recursos, o resultado também é a adoção limitada.

Em resumo, o cenário ideal é visto só quando todos os fatores (percepção de legitimidade, apoio do alto escalão, suficiência de recursos, percepção de monitoramento) atuam em conjunto.

Como visto na análise da estrutura político-administrativa, todas as entidades subnacionais, como os governos locais ou municipais, têm autonomia política. Ou seja, as autoridades do governo municipal são eleitas por voto direto e voluntário cumprindo um período determinado em sua gestão. Frente a isso, é importante voltar no ponto da ‘janela de oportunidade’ onde, o apoio do alto escalão, neste caso, das autoridades do governo local, intervém.

Com isso, deve se considerar que para uma reforma acontecer é preciso tempo, e o tempo de gestão de uma autoridade de governo local poderia não ser suficiente para a implementação de mudanças, o que poderia atrasar ou até parar com o processo se as novas autoridades no alto escalão não apoiam a reforma.

O sucesso da introdução de novos elementos como os presentes nas IPSAS (como reconhecimento de ajustes de perdas para os ativos, por exemplo), deve passar então pelo processo de teorização (TOLBERT; ZUCKER, 1996). Isso vai além do desenvolvimento de programas de capacitação pelos condutores da reforma, pois não basta os contadores entenderem o conteúdo, mas sim, devem perceber que determinada informação é relevante, e “faz sentido” para que ações de implementação sejam desenvolvidas.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como principal objetivo a análise da percepção do contador municipal sobre a legitimidade da norma. Para isso foi desenvolvida uma análise qualitativa interpretativista que resultou em três etapas. Primeiro, o entendimento da estrutura político-administrativa e do ambiente contábil. Segundo, a percepção de legitimidade que o contador tem sobre a norma. Terceiro, fatores adicionais que impactam na reforma.

A reiterada discussão pela literatura dos fatores que vem afetando a reforma levou este estudo a buscar fatores adicionais ainda não tratados pela literatura da área (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020). Assim, a pesquisa foi desenvolvida pela lente teórica da legitimidade (FRANCK, 1990), com foco na percepção de legitimidade da norma pelo contador.

Primeiro, os resultados permitem inferir que há diferenças no ambiente contábil de cada país. A estrutura político-administrativa pode se diferenciar entre países unitários e federativos e isso pode determinar a organização do sistema contábil. Por exemplo, em alguns países os contadores reconhecem um único órgão normatizador (Peru, Colômbia, Costa Rica, Paraguai, Equador) e em outros países os contadores reconhecem mais de um órgão normatizador (Brasil, Argentina).

Segundo, o modelo do *software* contábil e a organização da equipe contábil muda de país a país. A questão dos efeitos do papel do software na reforma contábil ainda não é consenso. Por um lado, o uso de *software* terceirizado não tem sido completamente respaldado e há críticas quanto à sua efetividade para operacionalizar as IPSAS. Por outro lado, o *software* desenvolvido e que é único para todas as entidades limita o julgamento do contador e esse tende a se tornar um digitador. Terceiro, quanto à equipe contábil, a relação com a entidade pode ser interna quando o contador é funcionário ou externa quando a contabilidade é terceirizada. A atuação do contador pode mudar conforme à relação contratual, que pode ser motivado pelas punições do contrato (externo) ou pela segurança de trabalho (interno).

Desde a estrutura organizacional até a equipe contábil é possível olhar as diferenças de cada país. Assim, foi trazido e discutido aqui qual o contexto onde a norma está sendo aplicada ou pretende ser inserida. O entendimento desse contexto ajudou na análise feita quanto ao processo de adoção das IPSAS e o posicionamento do contador frente às mudanças. Além disso, permite aos leitores, e especialmente aos normatizadores, identificar um ‘perfil’ que pode se assemelhar a um

outro país aqui não analisado. A partir disso, a pesquisa pode ser usada como exemplo para as futuras decisões ou mudanças que serão feitas com vista à adoção da reforma.

Com esses pontos principais, a pesquisa reforça a importância da consideração do contexto em que o contador se desenvolve para a efetivação da reforma, já que o posicionamento dele é influenciado pela sua interação no contexto contábil (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). A pesquisa procurou atuar na constante crítica de falta de foco dos contextos individuais de cada país que estão em processo de adoção (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Pode-se concluir que o ambiente contábil de cada país pode afetar a adoção de reformas, e tais contextos devem ser observados pelos condutores nacionais da reforma (normatizadores).

A literatura anterior já tem apontado que no processo de adoção de reformas, os recursos são necessários, mas não suficientes (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; AZEVEDO; RIBEIRO, 2020; LINO *et al.*, 2019), e a resposta neste estudo à questão “o que mais é necessário?” é a forma como o contador percebe a reforma. O posicionamento do contador face às mudanças importam.

Utilizando-se as propriedades trazidas por Franck (1990) que permitem analisar a legitimidade normativa, verifica-se que a percepção do contador sobre a legitimidade da norma é o primeiro passo para existir a probabilidade de sucesso da adoção da reforma.

As propriedades presentes na lente teórica de *normativity* permitiram analisar como e quais propriedades são observadas pelos contadores. Assim, surgiram termos como ‘norma autoritária’ e ‘cargos políticos’, que foram apontados pelos entrevistados fazendo referência ao processo de elaboração da norma. Os contadores podem ver uma norma como autoritária quando não são parte da elaboração e a mensagem difundida da mudança não inclui a importância dessa mudança. Para os contadores, ela contém só as indicações do que deve ser feito, gerando confusão e até desconhecimento da norma em essência.

A norma ainda é vista pelos contadores como complexa, mas isso poderia se resolver com um processo de teorização e de maior difusão da norma pelos condutores da reforma (nacionais e internacionais). Ressalta-se que esse processo vai além da capacitação tradicional, em que o objetivo é a transferência de conhecimento. Adicionalmente, há uma crítica constante sobre a coerência da norma com a prática contábil no setor público (*publicness*) (BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; GROSSI; STECCOLINI, 2015). Ainda são vistas necessidades no sentido de que as IPSAS não estariam resolvendo questões referentes a este setor da organização social, em relação a seu

patrimônio material e imaterial (bens de propriedade pública, histórica e cultural), mais além do que sua condição contábil.

Porém, mesmo com esses apontamentos, os contadores percebem a norma ainda como importante, o que poderia a priori divergir com as discussões de Franck (1990), que afirma que para uma norma ser percebida como legítima e consequentemente ser aceita, é preciso que todas as propriedades (determinação, validação, coerência, adesão) sejam atendidas. Nas respostas analisadas, mesmo a norma sendo vista como complexa, a existência de conflitos entre órgãos normatizadores e fiscalizadores, e a incoerência da norma com a prática, a norma não deixa de ser vista como importante pelo contador, especialmente pelos contadores envolvidos na academia que têm maior interesse pelos avanços contábeis. Porém, o contador percebe a importância, mas em geral, acaba não agindo para a implementação.

Em suma, o contador não está atua em oposição à adoção, o que era um pressuposto desde que é discutida a “cultura de não cumprimento” por parte dos contadores (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013). Porém, com uma análise mais aprofundada de quais seriam então aquelas barreiras colocadas aos países, especialmente latino-americanos, para se constituírem como adotantes retóricos (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGRAS; MONTESINOS, 2016; GÓMEZ-VILLEGRAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020), foi descoberto que é preciso a atuação em conjunto de fatores organizacionais (apoio do alto escalão, suficiência de recursos, percepção de monitoramento) e a percepção de legitimidade da norma.

O início do processo de *implementação* nas entidades públicas depende da existência de recursos (sistemas, pessoal, financeiros), sobretudo do apoio do alto escalão das autoridades locais (prefeito, conselho). Esse apoio do alto escalão (prefeito, conselho) pode estar ligado a uma força coercitiva quando percebidas punições ou à importância da reforma, quando for percebida.

O cenário ideal é que a reforma seja reconhecida e percebida como legítima tanto pelo contador quanto pelo alto escalão, consequentemente os recursos são disponibilizados e o contador tem uma janela de oportunidade para a implementação das IPSAS. Mas se o apoio do alto escalão não acontecer e os recursos não forem suficientes, a adoção será limitada.

Por outro lado, se a norma não for percebida como legítima nem pelo contador nem pelo alto escalão, o impulso à adoção serão as forças de coerção percebidas. Ainda assim, é possível que o resultado seja uma adoção cerimonial, cumprindo só aquilo que é monitorado, de forma suficiente para evitar algum tipo de punição.

Em resumo, a pesquisa oferece um fator relevante para o processo das reformas que não tem sido considerado até agora: a legitimidade da norma quanto à sua percepção pelo contador e pelo alto escalão.

Recomenda-se então campanhas de sensibilização (chamada de teorização pela literatura) (TOLBERT; ZUCKER, 1996), principalmente pelos órgãos nacionais condutores da reforma. Essas campanhas não podem ser confundidas com os processos de difusão que são seguidos pelo processo de adoção. A campanha de sensibilização deveria se focar na clara apresentação da importância da mudança, fazendo com que “faça sentido” para os contadores e para o alto escalão, cujo apoio é relevante para obtenção de recursos.

A pesquisa possui algumas limitações. Primeiro, o acesso limitado à informação por parte dos países representa uma barreira quanto à obtenção de dados para se chegar até os respondentes. Segundo, há uma baixa taxa de resposta dos contatos obtidos, limitando a coleta de dados. Terceiro, a análise das entrevistas não considerou os elementos paralinguísticos (posturas, expressões, gestos) (JENKS, 2011; KOWAL; O’CONNELL, 2014).

A pesquisa traz, assim, três principais implicações. Primeiro, para os condutores das reformas contábeis nos países, que devem observar que não basta a edição de normativos contábeis para que a mudança ocorra. É necessário que ocorra claramente uma validação da norma pelos *stakeholders*, e que seja realizada uma atenta análise em relação à percepção que os contadores têm sobre ela, o que vai além de treinamentos de conteúdo.

Segundo, contribui com a literatura ao chamar a atenção para a existência de fatores no ambiente contábil dos países que podem estar impactando a reforma, como práticas contábeis padronizadas, softwares integrados, equipe contábil qualificado, validação da norma, apoio do alto escalão. Terceiro, para os condutores internacionais da reforma, que devem observar os elementos trazidos pelos novos padrões e as necessidades de medição e reconhecimento que podem existir no setor público para além da sua condição contábil (bens históricos e culturais).

As discussões da presente pesquisa podem então contribuir com pesquisas futuras. Sugere-se que tais pesquisas analisem as outras formas de organização existentes no setor governamental, como as empresas públicas e entidades de menor nível que não são reconhecidas na estrutura político-administrativa. Ainda, pesquisas podem investigar qual os estágios dos países considerando as três etapas do processo de adoção (*declaração, implementação, aplicação*),

buscando a criação de métricas de implementação, possibilitando contribuir com a classificação divulgada pela IFAC.

Outro aspecto importante pouco analisado é referente à formação contábil nas Instituições de Educação Superior, que tem focado principalmente na contabilidade empresarial, mostrando baixa contribuição no desenvolvimento de habilidades e conhecimentos voltados à contabilidade pública. Adicionalmente, sugere-se aprofundar o estudo com a análise de cada país aqui estudado, analisando-se as práticas e o conteúdo das normas contábeis em comparação com as IPSAS.

Ainda, apesar dos recorrentes atrasos e mudanças de rumo nos processos de adoção às IPSAS pelos países, existe grande dispersão nos resultados, com entidades estando com melhor desenvolvimento na implementação das IPSAS, em comparação com outras. Pesquisas podem ajudar a entender por que em um mesmo ambiente contábil de um país, algumas entidades implementam e até antecipam os prazos finais, contribuindo com elementos adicionais aos discutidos na presente pesquisa.

Por fim, os efeitos de apoio do alto escalão, percepção de monitoramento, presença de recursos (humanos, softwares), e a percepção de legitimidade da norma, captados na presente pesquisa, podem ser operacionalizados por meio de pesquisas quantitativas em diferentes países para validação desses fatores como necessários e suficientes para a reforma ter sucesso.

REFERÊNCIAS

ABDUL RASHID, Z.; SAMBASIVAN, M.; ABDUL RAHMAN, A. The influence of organizational culture on attitudes toward organizational change. **Leadership & Organization Development Journal**, vol. 25, no. 2, p. 161–179, 2004. <https://doi.org/10.1108/01437730410521831>

ABDULKARIM, M. E.; UMLAI, M. I.; AL-SAUDI, L. F. Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. **Journal of Accounting and Organizational Change**, vol. 16, no. 3, p. 469–495, 2020. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>

ABERBACH, J. D.; CHRISTENSEN, T. Why Reforms So Often Disappoint. **The American Review of Public Administration**, vol. 44, no. 1, p. 3–16, 2013. <https://doi.org/10.1177/0275074013504128>

ABIMBOLA, O. A.; KOLAWOLE, A. A.; OLUFUNKE, A. O. Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption on Financial Accountability in Selected Local Governments of Oyo State, Nigeria. **Asian Journal of Economics, Business and Accounting**, vol. 3, no. 2, p. 1–9, 2017. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2017/33866>

ACKERMAN, J. M.; SANDOVAL-BALLESTEROS, I. E. The global explosion of freedom of information laws. **Administrative Law Review**, vol 58, no. 1, p. 85–130, 2016. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/40712005>

ADEMOLA, A. O.; BEN-CALEB, E.; MADUGBA, J. U.; ADEGBOYEGUN, A. E.; ELUYELA, D. F. International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and implementation in Nigerian public sector. **International Journal of Financial Research**, vol. 11, no. 1, p. 434–444, 2020. <https://doi.org/10.5430/IJFR.V11N1P434>

ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. **Accounting Forum**, vol. 40, no. 2, p. 125–142, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**, vol. 37, no. 3, p. 213–230, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; OUDA, H.; GROSSI, G.; AMBALANGODAGE, D. Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative Sciences**, vol. 87, no. 4, p. 870–887, 2021. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>

AGYEMANG, J. K.; YENSU, J. Accrual-Based International Public Sector Accounting Standards: Implementation Challenges Facing the Metropolitan, Municipal and District Assemblies in the Ashanti Region of Ghana. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, vol. 8, no. 2, p. 59, 2018. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v8i2.12860>

ALBU, C. N.; ALBU, N.; ALEXANDER, D. When global accounting standards meet the local context—Insights from an emerging economy. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 25, no. 6, p. 489–510, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.005>

ALDRICH, H. E.; FIOL, C. M. Fools Rush in? The Institutional Context of Industry Creation. **Academy of Management Review**, vol. 19, no. 4, p. 645–670, 1994. <https://doi.org/10.5465/amr.1994.9412190214>

AMARAL, N. A. L.; BOLFE, C.; VICENTE, E. F. R. Estudos sobre o Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: Os Desencontros da Discussão Acadêmica. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, vol. 13, no. 40, p. 20–36, 2014. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v13n40p20-36>

ANDREWS, M. **The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions**. Cambridge: Cambridge University Press, 2013. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139060974>

ANESSI-PESSINA, E.; NASI, G.; STECCOLINI, I. Accounting reforms: Determinants of local governments' choices. **Financial Accountability & Management**, vol. 24, no. 3, p. 321–342, 2008. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x>

ANTIPOVA, T. Changing roles of accountants. **Global Conference on Business & Finance Proceedings**. The Instit. Las Vegas, Nevada: Global IBFR, 2013. vol. 8, p. 430–435.

ANTIPOVA, T.; BOURMISTROV, A. Is Russian Public Sector Accounting in the Process of Modernization? An Analysis of Accounting Reforms in Russia. **Financial Accountability & Management**, vol. 29, no. 4, p. 442–478, 2013. <https://doi.org/10.1111/faam.12021>

AQUINO, A. C. B.; CAPERCHIONE, E.; CARDOSO, R. L.; STECCOLINI, I. Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, vol. 54, no. 1, p. 1–10, 2020. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057>

AQUINO, A. C. B.; LINO, A. F.; AZEVEDO, R. R. The embeddedness of digital infrastructures for data collection by the Courts of Accounts. **Revista Contabilidade & Finanças**, vol. 33, no. 88, p. 46–62, 2022. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>

AQUINO, A. C. B.; LINO, A. F.; CARDOSO, R. L.; GROSSI, G. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, vol. 40, no. 7, p. 499–508, 2020. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>

AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, vol. 12, no. 3, p. 120–143, 2019. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2019120307>

ARAYA-LEANDRO, C. E.; CABALLÉ-PÉREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: Evidencias

desde costa rica. **Innovar**, Bogotá, vol. 21, no. 41, p. 111–123, 2011.

ARELLANO-GAULT, D. Latin American Public Administration's Transformation: Lessons from the European Experience. In: ONGARO, E.; VAN THIEL, S. (eds.). **The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe**. Palgrave Macmillan UK, 2018. p. 1247–1263. <https://doi.org/10.1057/978-1-37-55269-3>

ARGENTO, D.; PEDA, P.; GROSSI, G. The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. **Public Administration and Development**, vol. 38, no. 1, p. 39–49, 2018. <https://doi.org/10.1002/pad.1819>

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE COSTA RICA. **Ley N° 8131 Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos**. San José, Costa Rica, 2001.

ASAMBLEA NACIONAL. **Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas**. Quito, Ecuador, 2010.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. **Constitución de la República del Ecuador**. Alfaro, Ecuador, 2008.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. **Constitucion Política Costa Rica**. San José, Costa Rica, 1949.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. **Constitución Política de Colombia**. Bogotá, Colombia, 1991.

AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J.; VAN THIELEN, T. Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? **International Journal of Public Administration**, vol. 42, no. 4, p. 279–288, 2019. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>

AZEVEDO, R. R. **Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios**. [Tese de doutorado]. 2016. 210 f. Ribeirão Preto: Universidade de São Paulo, 2016. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-02032017111312/publico/RicardoRAzevedo_Corrigida.pdf

AZEVEDO, R. R.; AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R.; SILVA, C. M. da. Deadlines and Software: disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. **Public Money & Management**, , p. 1–17, 2020. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B.; MACHADO-MARTINS, T. C. P. Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, vol. 33, no. 2/3, p. 207–227, 2020. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F.; DINIZ, J. A. Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 13, p. e144691, 2019. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>

AZEVEDO, R. R.; RIBEIRO, R. B. A relevância (des)percebida da informação contábil. **Revista Mineira de Contabilidade**, vol. 21, no. 2, p. 4–9, 2020.

BABATUNDE, S. Governmental Financial Reporting Reforms and Relationship Marketing: An Analysis of International Public Sector Accounting Standards Implementation. **Journal of Promotion Management**, vol. 25, no. 5, p. 700–721, 2019. <https://doi.org/10.1080/10496491.2019.1585600>

BARTON, A. The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, vol. 45, no. 2, p. 221–248, 2009. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283>

BASKERVILLE, R.; GROSSI, G. Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. **Public Money and Management**, vol. 39, no. 2, p. 95–103, 2019. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Qualitative researching with text, image and sound: A practical handbook**. Thousand Oaks-California: SAGE Publications, 2000. <https://doi.org/10.4135/9781849209731>

BEBBINGTON, J.; KIRK, E. A.; LARRINAGA, C. The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 37, no. 2, p. 78–94, 2012. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>

BECKER, S. D.; JAGALLA, T.; SKÆRBÆK, P. The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 25, no. 4–5, p. 324–338, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>

BELLANCA, S.; CULTRERA, L.; VERMEYLEN, G. Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. **Research in World Economy**, vol. 6, no. 3, p. 23–35, 2015. <https://doi.org/10.5430/rwe.v6n3p23>

BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, vol. 73, no. 2, p. 293–317, 2007. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>

BERGMANN, A. Importância da implementação das normas internacionais de contabilidade para o setor público pelos países. [Entrevista concedida a] Maristela Giroto. **Conselho Federal de Contabilidade**. São Paulo, 23 abr. 2019. Disponível em: <https://crcal.org.br/entrevista-andreas-bergmann-ex-chair-do-international-public-sector-accounting-standards-board-ipsasb/>. Acesso em: 6 nov. 2020.

BERGMANN, A.; LABARONNE, L. La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. **Revista Española de Control Externo**, vol. 15, no. 44, p. 19–29, 2013. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5255521>

BISOGNO, M.; CUADRADO-BALLESTEROS, B. Public sector financial management and

democracy quality: The role of the accounting systems. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, vol. 23, no. 2, p. 238–248, 2020. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369631>

BITEKTINE, A. Toward a theory of social judgments of organizations: The case of legitimacy, reputation, and status. **Academy of Management Review**, vol. 36, no. 1, p. 151–179, 2011. <https://doi.org/10.5465/amr.2009.0382>

BOLÍVAR, M. P. R.; GALERA, A. N.; MUÑOZ, L. A. New development: The role of accounting in assessing local government sustainability. **Public Money and Management**, vol. 34, no. 3, p. 233–236, 2014. <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.908035>

BOOLAKY DOORGAKUNT, L. D.; OMOTESO, K.; MIROSEA, N.; BOOLAKY, P. K. Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. **International Journal of Public Administration**, vol. 00, no. 00, p. 1–16, 2021. <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1925692>

BOWEN, G. A. Document analysis as a qualitative research method. **Qualitative Research Journal**, vol. 9, no. 2, p. 27–40, 2009. <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>

BRAGA, I. A. **Convergência ás NBCASP e ao MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014 [Dissertação de Mestrado]**. 2015. 108 f. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), 2015.

BRAUN, V.; CLARKE, V. Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology**, vol. 3, no. 2, p. 77–101, 2006. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, vol. 36, p. 51–64, 2016. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>

BRUSCA, I.; GROSSI, G.; MANES-ROSSI, F. Setting consolidated reporting standards for local government. **Public Money and Management**, vol. 38, no. 7, p. 483–492, 2018. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1524199>

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, vol. 82, no. 4, p. 724–744, 2016. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>

BRYMAN, A. **Social research methods**. 4th ed. Oxford University Press, 2012.

CABA-PEREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. Governmental financial information reforms and changes in the political system: The Argentina, Chile and Paraguay experience. **Public Administration and Development**, vol. 29, no. 5, p. 429–440, 2009. <https://doi.org/10.1002/pad.551>

CABA PÉREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, vol. 75, no.

1, p. 169–181, 2009. <https://doi.org/10.1177/0020852308099511>

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. de. Conformidade Inicial das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, vol. 20, no. 3, p. 5–17, 2019. <https://doi.org/10.21714/2446-9114rmc2019v20n3t01>

CARPENTER, V. L.; FEROZ, E. H. Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 26, p. 565–596, 2001. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6)

CARUANA, J. The proposed IPSAS on measurement for public sector financial reporting—recycling or reiteration? **Public Money & Management**, vol. 41, no. 3, p. 184–191, 2021. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873594>

CAVANAGH, J.; FERNÁNDEZ BENITO, A. Public Accounting and Fiscal Credibility. In: PESSOA, M.; PIMENTA, C. (eds.). **Public Financial Management in Latin America**. International Monetary Fund, 2016. p. 183–236.

CHOW, D.; AGGESTAM PONTOPPIDAN, C. The United Nations' (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, vol. 31, no. 2, p. 285–306, 2019. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2018-0087>

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, vol. 76, no. 3, p. 537–554, 2010. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>

CHRISTIAENS, J.; ROMMEL, J.; BARTON, A.; EVERAERT, P. Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? **Baltic Journal of Management**, vol. 7, no. 4, p. 429–443, 2012. <https://doi.org/10.1108/17465261211272175>

CHYTIS, E.; GEORGOPoulos, I.; TASIOS, S.; VRODOU, I. Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. **European Research Studies Journal**, vol. 23, no. 4, p. 165–184, 2020. <https://doi.org/https://doi.org/10.35808/ersj/1678>

COHEN, S.; ROSSI, F. M.; CAPERCHIONE, E.; BRUSCA, I. Debate: If not now, then when? Covid-19 as an accelerator for public sector accrual accounting in Europe. **Public Money & Management**, vol. 41, no. 1, p. 10–12, 2021. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1834714>

CONGRESO DE COLOMBIA. **Ley 1314 Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia**. Bogotá D.C., Colombia, 2009.

CONGRESO DE COLOMBIA. **Ley 298 de 1996 Creación de la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público**. Santafé de Bogotá D.C., Colombia, 1996.

CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA. Ley No. 1535 de Adiministración Financiera del Estado. Paraguay, 1999.

CONNOR, J.; COPLAND, S.; OWEN, J. The infantilized researcher and research subject: ethics, consent and risk. **Qualitative Research**, vol. 18, no. 4, p. 400–415, 2017. <https://doi.org/10.1177/1468794117730686>

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. Resolución N° 029-2002-EF/93.01 Oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Lima, Perú, 2002.

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. Resolución N° 005-94-EF/93.01 Oficialización de los acuerdos adoptados para la aplicación de las Normas Internaciones de Contabilidad en los Congresos de Contadores Públicos del Perú. Lima, Perú, 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N° 1.638, de 7 de outubro de 2021. Brasil, 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N° 1.103 de 28.09.2007. Brasil, 2007.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Armonización a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública: La experiencia de la Contaduría General de la Nación. Bogotá D.C.: Imprenta Nacional de Colombia, 2012.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Commemoración 25 Aniversario. Contaduría General de la Nación, Bogotá D.C., p. 1–38, 2021.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Estrategia de Convergencia de las Regulación Contable hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Bogotá D.C.: Imprenta Nacional de Colombia, 2013.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional. Anexo I. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2019a.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2019b.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolucion 354 Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación. Bogotá D.C., Colombia, 2007a.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 355 Por la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública. Bogotá D.C., Colombia, 2007b.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 356 Por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Bogotá D.C., Colombia, 2007c.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 533 Por la cual se incorpora, en el régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones. Bogotá D.C., Colombia, 2015.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución N° 222 Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública y se define su ámbito de aplicación. Bogotá D.C., Colombia, 2006.

CONVENCIÓN CONSTITUYENTE. Constitución de la Nación Argentina. Santa Fe, Argentina, 1994.

DAI, N. T.; FREE, C.; GENDRON, Y. Interview-based research in accounting 2000–2014: Informal norms, translation and vibrancy. **Management Accounting Research**, vol. 42, p. 26–38, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.06.002>

DASÍ GONZÁLEZ, R. M.; MONTESINOS JULVE, V.; VELA BARGUES, J. M. Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, vol. 21, no. 2, p. 140–149, 2018. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.10.001>

DEEPHOUSE, D. L. Does isomorphism legitimate? **Academy of Management Journal**, vol. 39, no. 4, p. 1024–1039, 1996. <https://doi.org/10.2307/256722>

DEEPHOUSE, D. L.; BUNDY, J.; TOST, L. P.; SUCHMAN, M. C. Organizational Legitimacy: Six Key Questions. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER, R. E. (Eds.) **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. London: SAGE Publications Ltd, 2017. p. 27–52. <https://doi.org/10.4135/9781446280669.n2>

DEEPHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. Legitimacy in Organizational Institutionalism. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SUDDABY, R.; SAHLIN, K. (Eds.) **The sage Handbook of Organizational Institutionalism**, vol. 49, p. 49–77, 2008. <https://doi.org/10.4135/9781849200387.n2>

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S. da; SANTOS, L. D. C.; MARTINS, V. G. Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, vol. 9, no. 3, p. 275–294, 2015. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. Consejo Normativo de Contabilidad. 2021a. **Ministerio de Economía y Finanzas.** Disponível em: https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101206&lang=es-ES&view=article&id=1376. Acesso em: 10 ago. 2021.

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. **Resolución Directoral N° 010-2018-EF/51.01 Oficialización del Marco Conceptual para la Información Financeira con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) Edición 2017.** Lima, Perú, 2018.

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. **Resolución Directoral N° 011-2013-EF/51.01 Oficialización de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público Edición 2011.** Lima, Perú, 2013.

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. **Resolución Directoral N° 011-2021-EF/51.01 Lineamientos Administrativos para la Depruación y Sinceramiento Contable de las Entidades del Sector Público y Otras Formas Organizativas No Financieras que administren Recursos Públicos.** Lima, Perú, 2021b.

DIRECCIÓN NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. **Resolución Directoral N° 001-2006-EF-93.01 Oficializa aplicación en el país de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - NICSP relativas a información financiera, provisiones, pasivos, activos contingentes e información a revelar.** Lima, Perú, 2006.

EHALAIYE, D.; REDMAYNE, N. B.; LASWAD, F. Does accounting information contribute to a better understanding of public assets management? The case of local government infrastructural assets. **Public Money and Management**, vol. 41, no. 2, p. 88–98, 2021. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719669>.

EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. **Academy of Management Review**, vol. 14, no. 4, p. 532–550, 1989. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4308385>

ERNST & YOUNG. **Estado de adopción de NICSP en Colombia**, 2017a. Disponível em: https://www.contaduria.gov.co/documents/20127/115354/Colombia_Estudio+BID+EY_status+de+adopción+NICSP.pdf/3cd5e7ba-3f16-e355-89f6-caa265ad5134?t=1573754166800. Acesso em: 28 Abr. 2021.

ERNST & YOUNG. **Estado de adopción de NICSP en los países de Latinoamérica y el Caribe Resumen Ejecutivo.** Banco Interamericano de Desarrollo, 2017b.

ERNST & YOUNG. **Estado de adopción de NICSP en Perú.** Banco Interamericano de Desarrollo, 2017c.

EUROPEAN COMMISSION. **Public Sector Reform – An Introduction.** Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009. <https://doi.org/10.2783/25964>

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. **Estatuto Social.** Buenos Aires, Argentina, 2021.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. **Recomendación Técnica Del Sector Público N° 1 Marco Conceptual Contable Para La Administración Pública.** Buenos Aires, Argentina, 2008.

FORO DE CONTADURIAS GUBERNAMENTALES DE AMÉRICA LATINA. **Contabilidad Gubernamental en América Latina y convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).** Banco Interamericano de Desarrollo, 2019.

FRANCK, T. M. **The Power of Legitimacy Among Nations.** Oxford, 1990.

GOMES, P.; BRUSCA, I.; FERNANDES, M. J. Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. **Public Money and Management**, vol. 39, no. 8, 2019. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>

GOMES, P. S.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. B. D. C. The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. **International Journal of Public Administration**, vol. 38, no. 4, p. 268–281, 2015. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>

GÓMEZ-VILLEGAS, M.; BRUSCA, I.; BERGMANN, A. IPSAS in Latin America : innovation , isomorphism or rhetoric ? **Public Money & Management**, vol. 40, no. 7, p. 489–498, 2020. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>

GÓMEZ VILLEGAS, M.; MONTESINOS JULVE, V. Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: El caso de Colombia. **Innovar**, Bogotá, vol. 22, no. 45, p. 17–35, 2012. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81824864003>

GROSSI, G.; STECCOLINI, I. Pursuing private or public accountability in the public sector? applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. **International Journal of Public Administration**, vol. 38, no. 4, p. 325–334, 2015. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>

HAMISI, K. S. **The factors affecting the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Kenya**. 2012. 99 f. The University of Nairobi, 2012.

HONORABLE CÁMARA DE SENADORES. **Constitución de la República del Paraguay**. Asunción, Paraguay, 1992.

HOOD, C. A Public Management for all seasons? **Public Administration**, vol. 69, p. 3–19, 1991. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

HYNDMAN, N.; LIGUORI, M. Achieving radical change: A comparative study of public-sector accounting in Westminster and Scotland. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, vol. 31, no. 2, p. 428–455, 2018. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2016-2527>

HYNDMAN, N.; LIGUORI, M.; MEYER, R. E.; POLZER, T.; ROTA, S.; SEIWALD, J.; STECCOLINI, I. Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria. **Public Management Review**, vol. 20, no. 9, p. 1374–1399, 2018. <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1383781>

IFAC. Global Impact Map. 2021. **International Federation of Accountants**. Disponível em: <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles?report-type=international-public-sector-accounting-standards>. Acesso em: 28 Abr. 2021.

IFAC; CIPFA. **International Public Sector Financial Accountability Index**. International Federation of Accountants, 2018.

IPSASB. **Due process and working procedures.** International Public Sector Accounting Standards Board, 2016.

IPSASB. **IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs).** New York: International Federation of Accountants, 2015.

JAYASINGHE, K.; ADHIKARI, P.; SOOBAROYEN, T.; WYNNE, A.; MALAGILA, J.; ABDURAFIU, N. Government accounting reforms in Sub-Saharan African countries and the selective ignorance of the epistemic community: A competing logics perspective. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 78, p. 102246, 2021. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102246>

JENKS, C. J. **Transcribing talk and interaction: Issues in the representation of communication data.** Amsterdam: John Benjamins Publishing Company, 2011. <https://doi.org/10.1075/z.165>

JOHNSON, J. M.; ROWLANDS, T. The interpersonal dynamics of in-depth interviewing. **The SAGE Handbook of Interview Research: The Complexity of the Craft.** p. 99–113, 2012. <https://doi.org/10.4135/9781452218403.n7>

JORGE, S.; BRUSCA, I.; NOGUEIRA, S. P. Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, vol. 21, no. 5, p. 445–462, 2019. <https://doi.org/10.1080/13876988.2019.1579976>

JORGE, S. M.; JESUS, M. A. J. de; NOGUEIRA, S. P. da S. Do politicians at central level use accounting information? Some evidence from the Portuguese case. **Revista AECA**, p. 36–39, 2016. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237152>

KELLY, E. L. The Strange History of Employer-Sponsored Child Care: Interested Actors, Uncertainty, and the Transformation of Law in Organizational Fields. **American Journal of Sociology**, vol. 109, no. 3, p. 606–649, 2003. Disponível em: <http://www.journals.uchicago.edu/t-and-c>

KIDWELL, L. A.; LOWENSOHN, S. Participation in the Process of Setting Public Sector Accounting Standards: the Case of IPSASB. **Accounting in Europe**, vol. 16, no. 2, p. 177–194, 2019. <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1632466>

KOSKENNIELMI, M. [Review of The Power of Legitimacy Among Nations., by T. M. Franck & D. Vagts]. **American Journal of International Law**, vol. 86, no. 1, p. 175–178, 1992. <https://doi.org/10.2307/2203149>

KOWAL, S.; O'CONNELL, D. C. Transcription as a Crucial Step of Data Analysis. **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**, p. 64–78, 2014. <https://doi.org/10.4135/9781446282243.n5>

LAPSLY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, vol. 18, no. 4, p. 719–723, 2009. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>

LAPSLY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**, vol. 11, no. 2, p. 213–229, 2000. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0129>

LAPSLY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. **Management Accounting Research**, vol. 15, no. 3, p. 355–374, 2004. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>

LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. **British Accounting Review**, vol. 50, no. 2, p. 161–173, 2018. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.006>

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. A Aplicação Integral do Regime de Competência na Contabilidade Pública Brasileira Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Contabilidade, Gestão e Governança**, vol. 12, no. 1, p. 15–23, 2010.

LIMA, R. L. **A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais [Dissertação de Mestrado]**. 2017. 118 f. Universidade de Brasília, 2017.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. de. Brazil's experience in IPSAS implementation. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 16, no. 38, p. 166–184, 2019. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. de; GONÇALVES, J. F. Adoção das IPSAS pelos governos dos países: Harmonização ou padronização? 2017. **XI Congresso anpcont** Belo Horizonte, 2017.

LINO, A. F. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social [Tese de Doutorado]**. 2019. 111 f. Universidade de São Paulo, 2019. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R. Accountants' postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. **Financial Accountability & Management**, vol. 21, no. 1, p. 1–21, 2021. <https://doi.org/10.1111/faam.12313>

LINO, A. F.; CARVALHO, L. B. de; AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, vol. 53, no. 2, p. 375–391, 2019. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>

LOMBRANO, A.; ZANIN, L. IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. **Public Money & Management**, vol. 33, no. 6, p. 429–436, 2013. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836004>

LOPES, G. B.; SEDIYAMA, G. A. S.; LEROY, R. S. D.; BERNARDO, J. S. Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira. **Revista do Serviço Público**, vol. 69, no. 3, p. 655–676, 2018. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.1743>

MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. de G.; SILVA, L. M. da; FILHO, J. F. R.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FEITOSA, M. G. G. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 4, no. 8, p. 69–91, 2010. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>

MANES ROSSI, F.; COHEN, S.; CAPERCHIONE, E.; BRUSCA, I. Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. **Public Money and Management**, vol. 36, no. 3, p. 189–196, 2016. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>

MATTEI, G.; JORGE, S.; GRANDIS, F. G. Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards. **Accounting in Europe**, vol. 0, no. 0, p. 1–25, 2020. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1742362>

MBELWA, L. H.; ADHIKARI, P.; SHAHADAT, K. Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, vol. 9, no. 3, p. 335–365, 2019. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0005>

MCCUE, C. P. Local Government Accountants as Public Managers: An Evolving Role. **State and Local Government Review**, vol. 33, no. 2, p. 144–157, 2001. <https://doi.org/10.1177/0160323X0103300206>

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, vol. 83, no. 2, p. 340–363, 1977. <https://doi.org/10.1086/226550>

MEYER, J. W.; SCOTT, R. W. **Organizational Environments: Ritual and rationality**. London: Sage, 1983.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M.; SALDAÑA, J. **Qualitative Data Analysis: a methods sourcebook**. 3rd ed. SAGE Publications Ltd, 2013.

MINISTERIO DA FAZENDA. **Portaria MF Nº 184-2008 Diretrizes a serem observadas no Setor Público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis convergindo às IPSAS**. Brasília, Brasil, 2008.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. **Acuerdo N° 0150 Sustitúyase la Disposición Transitoria del Acuerdo Ministerial Nro. 447**. Quito, Ecuador, 2020a.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. **Conectamef - Comunícate con nosotros**. 2021a. Disponível em: https://www.mef.gob.pe/contenidos/servicios_web/conectamef/directorio.php?idsede=2#directorío_c. Acesso em: 27 Ago. 2021.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. **Decreto Supremo N° 397-2020-EF. Aprueban los Procedimientos para el cumplimiento de metas y la asignación de recursos del Programa de Incentivos a la Mejora de la Gestión Municipal del año 2021, y dictan otras medidas**. Lima, Perú, 2020b.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Resolución Directoral N° 010-2021-EF/51.01 Aprueban Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público Edición 2020, y derogan las normas contables que se oficializaron con la R.D. N° 010-2018/EF-51.01. Lima, Perú, 2021b.

MINISTERIO DE HACIENDA. Resolución M. H. N° 262 Por la cual se autoriza a iniciar el proceso de estudio, aprobación e implementación de normas contables nacionales armonizadas a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Asunción, Paraguay, 2015.

MOHAMMED, H.; ALSHUJAIRI, A. Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. **Research Journal of Finance and Accounting**, vol. 5, no. 24, p. 1–21, 2014.

MOSER, D. V. Is Accounting Research Stagnant? **Accounting Horizons**, vol. 26, no. 4, p. 845–850, 2012. <https://doi.org/10.2308/acch-10312>

NASCIMENTO, S. G. O. de A. S.; LOPES, J. E. de G.; COLAUTO, R. D.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Colonização da contabilidade: Um estudo sobre o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. **Revista Ambiente Contábil**, vol. 6, no. 2, p. 134–151, 2014.

NAVARRO-GALERA, A.; RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, M. P.; ALCAIDE-MUÑOZ, L.; LÓPEZ-SUBIRES, M. D. Measuring the financial sustainability and its influential factors in local governments. **Applied Economics**, vol. 48, no. 41, p. 3961–3975, 2016. <https://doi.org/10.1080/00036846.2016.1148260>

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administracao Publica**, vol. 54, no. 1, p. 11–31, 2020. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>

OCAMPO-SALAZAR, C. A. New development: Governmental accounting reforms in Latin America. The case of the municipality of Medellín, Colombia. **Public Money and Management**, vol. 40, no. 7, p. 527–530, 2020. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.176619>

OUDA, H. A. G. Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector. **The International Consortium on Governmental Financial Management**, vol. 4, no. 1, p. 78–99, 2004.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 25, p. 272–285, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>

PAJUNEN, K. Current Finnish accounting thought in relation to international financial reporting standards and earlier Finnish accounting traditions: Results from a survey of Finnis accounting professionals. **Finnish Journal of Business Economics**, no. 2, p. 145–177, 2010.

PATTON, M. Q. **Qualitative Research & Evaluation Methods**. 4th ed. Thousand Oaks-California: SAGE Publications, 2015.

PERÚ. **Constitución Política del Perú.** Lima, Perú, 1993.

PERÚ. **Decreto legislativo N° 1438 del Sistema Nacional de Contabilidad.** Lima, Perú, 2018.

PERÚ. **Ley N° 27972 Ley Orgánica del Municipalidades.** Lima, Peru, 2003.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: A resource dependence approach.** New York: Harper & Row, 1978.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, vol. 20, no. 4, p. 334–350, 2003. <https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>

PINA, V.; TORRES, L.; ROYO, S. Is e-government promoting convergence towards more accountable local governments? **International Public Management Journal**, vol. 13, no. 4, p. 350–380, 2010. <https://doi.org/10.1080/10967494.2010.524834>

POHLMANN, M. C. Harmonização contábil no MERCOSUL: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. **Caderno de Estudos**, no. 12, p. 01–19, <https://doi.org/10.1590/s1413-92511995000100004>

POLZER, T.; ADHIKARI, P.; NGUYEN, C. P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 2021. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016>

POLZER, T.; GROSSI, G.; REICHARD, C. Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. **Accounting Forum**, vol. 0, no. 0, p. 1–26, 2021. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277>

POWER, M. K.; GENDRON, Y. Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. **Auditing**, vol. 34, no. 2, p. 147–165, 2015. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10423>

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. **Decreto N° 34029 Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector Público (NICSP) en el Ámbito Costarricense.** San José, Costa Rica, 2007.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. **Decreto N° 34918-H Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense.** San José, Costa Rica, 2008.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. **Decreto N° 36961-H Reforma decreto ejecutivo N ° 34918 "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense" y el decreto 34460 "Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público".** San José, Costa Rica, 2012.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. **Decreto N° 41548-MGP Actualización de la División Territorial Administrativa de la República.** San José, Costa Rica, 2019.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. **Decreto 85 de 1995 Organización de la Dirección General de Contabilidad Pública en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.** Santafé de Bogotá D.C., Colombia, 1995.

PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA. **Decreto Ejecutivo 489 Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.** Ecuador, 2014.

PRESIDENTE DE LA NACIÓN DE ARGENTINA. **Ley 24.156 Ley de la Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Disposiciones generales. Sistemas presupuestario, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental y de control interno.** Argentina, 1992.

RAPLEY, T. Sampling Strategies in Qualitative Research. **The sage Handbook of Qualitative Data Analysis**, , p. 49–63, 2013.

RASHID, Y.; RASHID, A.; WARRAICH, M. A.; SABIR, S. S.; WASEEM, A. Case Study Method: A Step-by-Step Guide for Business Researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, vol. 18, p. 1–13, 2019. <https://doi.org/10.1177/1609406919862424>

RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J. L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista do CEPE**, no. 42, p. 114–131, 2015. <https://doi.org/10.17058/cepe.v0i42.4818>

REICHERTZ, J. Induction, Deduction, Abduction. **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. SAGE Publications, 2013. p. 123–135.

REZZOAGLI, B. A. **Los tribunales de cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción.** Editoria Librería Cívica, 2010.

RIBEIRO, R. B.; MIRANDA, G. J.; AZEVEDO, R. R. (De)legitimization of accounting information in public procurement processes in Brazil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 18, no. 48, p. 72–88, 2021. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e75806>

RIESE, J. What is ‘access’ in the context of qualitative research? **Qualitative Research**, vol. 19, no. 6, p. 669–684, 2019. <https://doi.org/10.1177/1468794118787713>

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks, California: SAGE Publications, 1995. <https://doi.org/10.1017/S1352325200000288>

SEDIYAMA, G. A. S.; AQUINO, A. C. B.; LOPES, G. B. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, vol. 28, no. 2, p. 78–100, 2017. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>

SENADO FEDERAL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasilia, Brasil, 1988.

SOUR, L. New development: Integration of budget and governmental accounting in Mexican states. **Public Money and Management**, vol. 0, no. 0, p. 519–522, 2020.

<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1763066>

SUBSECRETARÍA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. **Instructivo para la convergencia de la Normativa de Contabilidad Gubernamental a NICSP a partir del 1 de enero de 2020.** Quito, Ecuador, 2019.

SUCHMAN, M. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, vol. 20, no. 3, p. 571–610, 1995.
<https://doi.org/10.2308/accr-2009.84.5.1495>

TANJEH, M. S. Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. **Accounting and Finance Research**, vol. 5, no. 2, p. 71–83, 2016.
<https://doi.org/10.5430/afr.v5n2p71>

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. Institutional Sources of Change in the Formal Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880-1935. **Administrative Science Quarterly**, vol. 28, p. 22–39, 1983. <https://doi.org/10.2307/2392383>

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The institutionalization of institutional theory. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (eds.). **Handbook of Organization Studies**. 1st ed. London: SAGE, 1996. p. 175–190. <https://doi.org/10.4135/9781446218556.n6>

TOST, L. P. An Integrative Model of Legitimacy Judgments. **Academy of Management Review**, vol. 36, no. 4, p. 686–710, 2011. <https://doi.org/10.5465/amr.2010.0227>

WATKINS, D. C. Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis: The “RADaR” Technique for Applied Research. **International Journal of Qualitative Methods**, vol. 16, p. 1–9, 2017.
<https://doi.org/10.1177/1609406917712131>

WEBER, M. **Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology**. New York: Bedminster Press Incorporated, 1968.

ZALUAR, A. Ética na pesquisa social: novos impasses burocráticos e paroquiais. **Revista Brasileira de Sociologia - RBS**, vol. 3, no. 5, p. 133, 2015. <https://doi.org/10.20336/rbs.97>

ZIMMERMAN, M. A.; ZEITZ, G. J. Beyond Survival: Achieving New Venture Growth by Building Legitimacy. **The Academy of Management Review**, vol. 27, no. 3, p. 414–431, 2002.
<https://doi.org/10.2307/413438>

APÊNDICE – Protocolo de entrevistas

I - Protocolo de Entrevistas – Especialistas

Objetivo: entender as características gerais dos países, sobre como é o processo de normatização, e demais informações sobre estrutura e funcionamento dos sistemas de contabilidade e dos governos.

Primeiro bloco – conhecendo o respondente

O objetivo é entender qual é a relação do respondente com os *standard-setters* e/ou *stakeholders*.

1. Informações gerais: área de atuação, profissão, área de trabalho

- 1.a Há quantos anos você é especialista?
- 1.b Você teve experiência de trabalho em governos locais/municipais?
- 1.c Você teve experiência no setor empresarial? Quantos anos? Por que mudou para o setor público?

Segundo bloco – entendendo o processo e a estrutura de contabilidade presente nos governos locais

O objetivo deste bloco é entender como é a estrutura do governo, a organização dos *standard-setters* e os *stakeholders* da normativa contábil no país, como é o processador de emissão, regulação e/ou fiscalização das normas de contabilidade do setor público, e como é a relação entre os contadores e, os *standard-setters* e *stakeholders*.

2. Pode falar como é a estrutura geral do governo? E como é a estrutura dentro dos governos locais?

Estrutura do governo

- 2.a Quais são os níveis de governo?
- 2.b Como é a organização dos governos locais?

Executivo e Legislativo

- 2.c Nos governos locais existe diferenciação dos poderes executivo e legislativo? (modelo bicameral)
- 2.d Quais são as funções dos poderes executivo e legislativo dentro dos governos locais?

3. Quais são os órgãos que elaboram, aprovam e/ou emitem a norma contábil no país? Como estão organizados?

- Standard-setters:* pessoas/órgãos que elaboram padrões/normas.
- 3.a Qual é o processo de elaboração, aprovação e/ou modificação das normas contábeis?
 - 3.b Como você vê a participação dos contadores no processo de elaboração, aprovação e/ou modificação das normas contábeis?
 - 3.c Como você vê a difusão das normas contábeis?
- 4. Quais são os órgãos que regulam e/ou fiscalizam a normativa contábil no país? Como é a relação dos *stakeholders* com os contadores?**
- Stakeholders:* pessoas / órgãos que tem *enforcement* / interesse no cumprimento das normas
- 4.a O país adota modelo de *stakeholders* separados para o setor público e privado, ou são compartilhados?
 - 4.b Quem integra os órgãos que regulam e/ou fiscalizam a normativa contábil?
 - 4.c Como é feita a regulação e/ou fiscalização da normativa contábil nos Governos Locais?
Tem órgãos de controle em cada governo local?
 - 4.d Como você vê a interação e/ou comunicação entre os “*stakeholders*” e os contadores?
 - 4.e Como você vê o suporte dos “*stakeholders*” na elaboração dos registros contábeis?
(entender suporte como ‘validação’, como discutido em Franck, 1990)

Terceiro bloco – Adoção das reformas contábeis

O objetivo deste bloco é conhecer a atuação e percepção dos especialistas frente à adoção das reformas contábeis.

- 5. Como é a sua atuação no processo de convergência às IPSAS do país?**
- 5.a Tem participado nos órgãos responsáveis do processo de adoção das IPSAS?
 - 5.b Como você percebe a atuação destes órgãos (*standard-setters*, *stakeholders*) na introdução das IPSAS?
- 6. Como você percebe o processo de adoção das IPSAS no país?**
- 6.a Você vê que a introdução das IPSAS tem algum tipo de conflito com as demais normas contábeis e legislações em uso em seu país?
 - 6.b Você entende que as novas políticas contábeis são úteis para o setor público, considerando a sociedade e os governos? SIM/NÃO
 - 6.c Como você vê o fato de as IPSAS terem como base o setor privado, nas IFRS?

Quarto bloco – Pressões que podem impactar a adoção das IPSAS

O objetivo desse bloco é identificar as pressões os contadores estão expostos. Para entender esse aspecto é necessário entender o papel que os contadores desempenham nos Governos Locais, como é o trabalho que desempenham, as ferramentas informáticas que usam, o tipo de contabilidade que aplicam e como é a consolidação das contas.

- 7. Pode me falar sobre o papel que desempenha o contador nos Governos Locais.**

- 7.a Pode falar como é a profissão contábil em seu país? Quais são os requerimentos para ser contador?
- 7.b Quais são os regimes de trabalho para os contadores?
- 7.c O contador atua em outras áreas fora da área da contabilidade?
- 7.d O contador pode atuar em mais de uma entidade? É permitido por lei?
- 7.e A presença do contador na entidade é obrigatória?
- 7.f Como é o controle e/ou fiscalização das funções e/ou responsabilidades dos contadores?
- 7.g Como você vê a possibilidade de punição dos contadores em seu país?
- 7.h Em geral, o contador tem apoio de uma equipe de contabilidade? As pessoas que integram a equipe são só contadores? Comente um pouco sobre a estrutura geral dos governos locais.
- 7.i Qual é o nível hierárquico da contabilidade dentro dos governos locais?
- 8. Quais são as ferramentas de tecnologia da informação utilizadas pela contabilidade? Como é o modelo de software contábil em geral adotado?**

9. Indicações de casos e respondentes (*snow-ball sampling*)

- 9.a Poderia indicar dois casos de municípios de seu país para futuras entrevistas?
- Municípios que acompanham a reforma
 - Municípios que estão mais distantes da mudança

II - Protocolo de Entrevistas – Contadores de Governos Locais

Objetivo: entender como é a atuação e desenvolvimento dos contadores nos governos locais, as pressões e sobrecargas ao que estão sujeitos, e a percepção que têm frente às mudanças contábeis.

Primeiro bloco – conhecendo o respondente

O objetivo é entender a atuação do contador na profissão contábil.

1. Informações gerais: área de atuação, profissão, área de trabalho

- Comente um pouco sobre sua experiência. Há quantos anos você é contador?
- Qual o período em você tem sido contador de governos locais/municipais?
- Você teve experiência no setor empresarial? Quantos anos? Por que mudou para o setor público?

Segundo bloco – captando a legitimidade percebida do conteúdo presente nas IPSAS

O objetivo deste bloco é captar qual é a legitimidade percebida das IPSAS em relação ao contador. Ou seja, o contador “aceita” as novas políticas contábeis?

2. O que você entende por IPSAS?

- Poderia falar sobre uma IPSAS que você considere interessante?
- Você percebe que para entender essa IPSAS precisou mais tempo ou preparação?
- Por que você acha que acha que essa IPSAS é interessante?

3. Quem é/são o/os órgão/órgãos que emitiram as IPSAS no seu país?

- 3.a Como é a sua relação com esse órgão?
- 3.b Você, ou algum colega, teve participação no processo de adoção das IPSAS?
- 3.c Como foi o processo de adoção das IPSAS?
- 3.d A sua entidade tem participado?

4. Como você vê as políticas contábeis trazidas pelas IPSAS? Por exemplo, a IPSAS traz necessidade de reavaliar o imobilizado, reconhecer custos de empréstimos no ativo, entre outras novas políticas. Como você percebe?

[Essa questão precisa captar como o contador “vê” as IPSAS. É a questão principal, que pode indicar problema de legitimidade percebida na norma]

- 4.a Você entende que as novas políticas contábeis são úteis para o setor público, considerando a sociedade e os governos?
- 4.b Como você vê o fato de as IPSAS terem como base o setor privado, nas IFRS?

5. Você percebe que os órgãos de controle (*standard-setters, stakeholders*) atuam ativamente incentivando a implementação das IPSAS?

[Captar como ele “percebe” a atuação dos órgãos de controle e de normatização. Essa questão permite indicar se os órgãos que deveriam validar a norma a estão validando efetivamente, como discutido em Franck, 1990]

- 5.a Já percebeu recomendações conflitantes entre os *standard-setters e stakeholders*?
Por exemplo, prazos diferentes ou expectativas diferentes.

6. Você vê que a introdução das IPSAS tem algum tipo de conflito com as demais normas contábeis e legislações em uso em seu país?

[Captar se existem conflitos percebidos entre o conteúdo presente nas IPSAS e as práticas ou legislação já em operação no país. Essa questão permite captar uma possível falta de coerência entre as normas, como discutido em Franck, 1990]

7. Como você percebe a atuação do contador no processo de elaboração, aprovação e/ou modificação das normas contábeis?

8. Como você percebe o nível de difusão das normas contábeis?

Terceiro bloco – entendendo a contabilidade nos governos locais

O objetivo deste bloco é (i) entender as características do sistema contábil dos governos locais mediante os contadores, (ii) identificar as áreas de atuação, pressões e sobrecargas que têm os contadores, e (iii) conhecer a posição dos contadores frente às mudanças contábeis.

9. Como são as equipes de contabilidade nos governos locais? Como elas atuam?

9.a Descrever as equipes nos GL. Todos são contadores? São terceirizados, estáveis, contratados?

9.b Quais são as funções e responsabilidades das equipes de contabilidade?

10. Na sua entidade, quem faz o controle ou a fiscalização sobre a contabilidade?

10.a Como é a fiscalização interna e externa?

10.b Qual é a influência nos registros contábeis de parte dos órgãos que elaboram a norma (*standard-setters*), ou dos órgãos que regulam e/ou fiscalizam o cumprimento (*stakeholders*) da norma?

10.c Como é a sua relação com os órgãos que elaboram (*standard-setters*), regulam e/ou fiscalizam (*stakeholders*) as normas contábeis?

10.d Conhece algum contador que já foi punido por não ter feito um registro contábil correto, por não ter feito adequação às IPSAS, ou algo parecido?

11. Pode falar sobre suas responsabilidades e funções na entidade?

11.a Como os registros contábeis e os relatórios são em geral realizados? São feitos só por você (contador)? Como é o fluxo dos registros contábeis?

11.b Quais são os relatórios que existem e como é a periodicidade deles? Qual é o procedimento para fazer cada um deles?

11.c Tem suporte dos diferentes órgãos do sistema contábil (*standard-setters*, *stakeholders*) na realização do registro contábil e/ou na elaboração dos relatórios financeiros?

11.d Quais outras atividades que não são contábeis são executadas pelas equipes contábeis?

12. Qual é o nível decisório das equipes de contabilidade?

12.a Qual é a autonomia para decidir, pelas equipes de contabilidade? Por exemplo, introdução de uma nova política contábil, contratação de equipes de apoio, decisão de ampliação das equipes?

12.b Em que local hierárquico está a contabilidade?

12.c Qual é o nível de influência dos administradores da entidade (prefeito, conselho, etc.) na atuação da equipe de contabilidade?

13. Comente livremente sobre como os softwares que você utiliza apoiam o serviço de contabilidade?

13.a Como é a efetividade para realizar o registro e análises das contas?

13.b As ferramentas que têm são suficientes para a elaboração dos relatórios financeiros?
Os relatórios são emitidos automaticamente?

13.c Como é a transparência na informação contábil?

13.d Como é o suporte técnico do provedor destas ferramentas? Como é a relação com eles?

13.e Como é o atendimento das ferramentas (*software*) em relação às IPSAS?

14. Comente sobre como ocorrem, ou como você participa das capacitações, sobretudo quando existem mudanças contábeis?

- 14.a Quem faz essas capacitações?
- 14.b Como é a periodicidade das capacitações?
- 14.c A participação é obrigatória? Você participa de todas as capacitações?
- 14.d As capacitações desenvolvem todas as mudanças contábeis?
- 14.e A sua entidade promove a participação em capacitações?
- 14.f Qual é a sua percepção da importância das capacitações?

15. Como você percebe que a informação contábil é utilizada em seu órgão?

- 15.a Informações orçamentárias e passivos tem um peso diferente na utilização pelos outros setores?
- 15.b A informação é utilizada apenas para prestação de contas?
- 15.c A informação que interessa é apenas a orçamentária?