

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

PAULO GUIDO DE NOVAES CAMARGOS JÚNIOR

**EFEITOS DA DIVULGAÇÃO DE *RANKINGS* E INDICADORES NAS PRÁTICAS
CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS**

Uberlândia -MG

Março de 2023

PAULO GUIDO DE NOVAES CAMARGOS JÚNIOR

**EFEITOS DA DIVULGAÇÃO DE *RANKINGS* E INDICADORES NAS PRÁTICAS
CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS**

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

Área de Concentração: Contabilidade Financeira.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo

Uberlândia-MG

Março de 2023

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

C172 Camargos Júnior, Paulo Guido de Novaes, 1992-
2023 EFEITOS DA DIVULGAÇÃO DE RANKINGS E INDICADORES NAS
PRÁTICAS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS [recurso eletrônico] /
Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior. - 2023.

Orientador: Ricardo Rocha de Azevedo.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de
Uberlândia, Pós-graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2023.194>

Inclui bibliografia.

Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Azevedo, Ricardo Rocha de, 1975-,
(Orient.). II. Universidade Federal de Uberlândia. Pós-
graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 125 - PPGCC				
Data:	24 de fevereiro de 2023	Hora de início:	14:00 h	Hora de encerramento:	16:30 h
Matrícula do Discente:	12112CCT016				
Nome do Discente:	Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior				
Título do Trabalho:	Efeitos da divulgação de rankings e indicadores nas práticas contábeis dos municípios				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Contabilidade Financeira				
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(as) Doutores(as) Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade (UFU), Diana Vaz de Lima (UNB), Josedilton Alves Diniz (UFPB) e Ricardo Rocha de Azevedo, orientador do candidato.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Ricardo Rocha de Azevedo, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do 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 o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

APROVADO

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 24/02/2023, às 16:32, 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 24/02/2023, às 16:54, 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 **Diana Vaz de Lima, Usuário Externo**, em 24/02/2023, às 16:58, 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 **Josedilton Alves Diniz, Usuário Externo**, em 03/03/2023, às 18:08, 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 **4132233** e o código CRC **48A61949**.

PAULO GUIDO DE NOVAES CAMARGOS JÚNIOR

**EFEITOS DA DIVULGAÇÃO DE RANKINGS E INDICADORES NAS PRÁTICAS
CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS**

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

Linha de pesquisa: Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo.

Uberlândia, 24 de fevereiro de 2022.

Banca Examinadora

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

Prof.^a Dr.^a. Diana Vaz de Lima
Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Josedilton Alvez Diniz
Universidade Federal da Paraíba

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

*Ao meu pai, Paulo Guido (in memoriam),
exemplo e inspiração de pai e professor*

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Neile, por ser inspiração de guerreira, obrigado por todo o cuidado ao longo da minha vida, sem você nada seria possível.

Ao Thales, pela paciência e compreensão das ausências durante a elaboração da dissertação.

À toda minha família e amigos, em especial aos meus irmãos Fernando e Paola que sempre confiaram em mim e me apoiaram mesmo na distância.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo, por não apenas ter ensinado a ser um pesquisador, mas por todo apoio e paciência durante a pesquisa.

Às Profas. Dra. Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade, Dra. Diana Vaz de Lima e ao Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz, membros da banca, por todos os comentários, críticas e sugestões construtivas que contribuíram na minha pesquisa.

À toda equipe do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia pelo suporte durante este período.

À equipe da Prefeitura Municipal de Uberlândia pelo apoio durante o período da dissertação.

RESUMO

Rankings e indicadores tornaram-se cada vez mais difundidos, tanto como instrumento de gerenciamento das organizações quanto nas representações externas de sua qualidade, eficiência e responsabilidade para o público geral. A ampliação do uso de *rankings* e indicadores tem sido impulsionada pelo avanço tecnológico, que oferece recursos necessários para a geração e captação das informações nesse formato. No setor público, a mensuração de desempenho tem contribuído para o alcance de alguns objetivos, tais como a transparência de resultados e a melhoria na prestação dos serviços à população. A pesquisa teve como objetivo verificar como as práticas contábeis nas Prefeituras Municipais são afetadas pela divulgação de *rankings* e indicadores elaborados por stakeholders externos. A dissertação, teve sua análise dividida em duas etapas, uma etapa quantitativa e uma etapa qualitativa que conversam entre si para responder à questão de pesquisa. Na etapa quantitativa foi selecionado o Ranking de Qualidade da Informação Contábil no Siconfi desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional. Foram definidas quatro hipóteses derivadas da literatura para analisar este *ranking*. Na segunda etapa, realizou-se uma pesquisa qualitativa e interpretativista, utilizando entrevistas semiestruturadas como principal fonte de coleta e a legitimidade institucional como lente teórica. Foram realizadas 24 entrevistas com os gestores públicos, contadores, controladores e consultores envolvidos no processo de análise ou elaboração de rankings ou indicadores. Como resultados a pesquisa demonstrou na etapa quantitativa um efeito de aprendizagem, em que os municípios têm percebido a existência dos *rankings* e atuado para melhoria nos indicadores selecionados, além de serem identificadas relações da estrutura com o aprimoramento das métricas avaliadas e que prazos definidos por normas não têm tido efeito sobre a prioridade de ação dos municípios. Na avaliação qualitativa, foram discutidos os efeitos da legitimidade pela divulgação de *rankings* e indicadores, o fluxo da criação para com o início das mudanças internas, as estratégias dos ranqueados para melhoria das práticas e as condições para a mudança nas práticas internas. Os resultados indicam que existem fatores além da legitimidade do *ranking* para a produção das melhorias nas práticas pelos municípios. A pesquisa contribui em demonstrar aos elaboradores de *rankings* como a definição de métricas que ilustram melhor a realidade dos ranqueados pode gerar uma percepção dos *stakeholders* da relevância das métricas definidas. E contribuição à literatura e ao campo acadêmico, considerando a escassez de trabalhos internacionais e nacionais na avaliação dos efeitos gerados pelos *rankings*, considerando como área de análise os órgãos públicos. Os resultados trazem implicações para os elaboradores de *rankings* e indicadores, tais como a STN, que devem se atentar para os efeitos ocasionados pela divulgação e da definição das métricas utilizadas, em especial ao efeito de adoção cerimonial e manipulações ocorridas.

Palavras-chave: Rankings; Indicadores; uso estratégico da informação; governos locais.

ABSTRACT

Rankings and indicators have become increasingly widespread, both as a management tool for organizations and as external representations of their quality, efficiency, and responsibility to the public. The expansion use of rankings and indicators has been driven by technological advances, which offer the necessary resources to generate and capture information in this format. In the public sector, performance measurement has contributed to achieving some objectives, such as transparency of results and improvement in the provision of services to the population. The research aimed to verify how the accounting practices by local governments are affected by the disclosure of rankings and indicators prepared by external stakeholders. This dissertation, developed into two stages, a quantitative stage, and a qualitative stage. In the quantitative stage, the Ranking of Quality of Accounting Information in Siconfi, developed by the National Treasury Secretariat, was selected. Four hypotheses, derived from the literature, were defined to analyze this ranking. In the second stage, a qualitative and interpretative research was carried out, using semi-structured interviews as the main source of data collection and institutional legitimacy as a theoretical lens. 24 interviews were carried out with public managers, accountants, controllers, and consultants involved in the process of analysis or elaboration of rankings or indicators. As a result, the research demonstrated a learning effect in the quantitative stage, in which the municipalities have noticed the existence of rankings and acted to improve the selected indicators, in addition to identifying structure relationships with the improvement of the evaluated metrics and that deadlines defined by norms have had no effect on the priorities for action by municipalities. In the second stage, the effects of legitimacy through the dissemination of rankings and indicators, the flow of creation towards the beginning of internal changes, the strategies for improving practices and the conditions for changing internal practices were discussed. The results indicate that there are factors beyond the legitimacy of the ranking to produce improvements in practices by municipalities. The research contributes to helping ranking makers with a focus on defining metrics that better illustrate the reality of those ranked and thus generate a perception of stakeholders of the relevance of the defined metrics. And a contribution to the literature and the academic field, considering the scarcity of international and national works in the evaluation of the effects generated by rankings, considering public sector as an area of analysis. The results have implications for ranking and indicator developers, who must pay attention to the effects caused by the disclosure and definition of the metrics used, the effect of ceremonial adoption and manipulations that took place.

Keywords: Rankings; ratings; strategic use of information; local governments.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFA	Conselho Federal de Administração
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLP	Centro de Liderança Pública
CGU	Controladoria Geral da União
CTCONF	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
DCA	Demonstração de Contas Anual
DCASP	Demonstração Contábil Aplicada ao Setor Público
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IEGM	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
IRB	Instituto Rui Barbosa
MSC	Matriz dos Saldos Contábeis
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MPF	Ministério Público Federal
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
SICOM	Sistema Informatizado de Contas dos Municípios
SICONFI	Sistema de informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SNIS	Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TCEs	Tribunais de Contas Estaduais
TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES E QUADROS

Quadro 1 - Matriz de amarração.....	25
Figura 1 - Divulgação de resultados de ranking de transparência	29
Figura 2 - Evolução dos acertos dos municípios no ranking da STN, por ano.....	56
Figura 3 - Média de acertos no ranking da STN por ano e estado.....	57
Figura 4 – Influência da informatização dos municípios na evolução do ranking.....	63
Figura 5 - Notas explicativas da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.....	65
Figura 6 - Efeito da legitimidade do ranking nas práticas contábeis.....	66
Figura 7 – Outdoor demonstrando boa qualificação em levantamento de transparência.....	85
Figura 8 - Rankings e indicadores: da criação a mudança nas organizações.....	92

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Hipóteses e efeitos esperados no resultado do ranking.....	45
Tabela 2 - Lista de documentos audiovisuais para análise documental.....	48
Tabela 3 - Quadrantes dos municípios em relação à evolução dos acertos	50
Tabela 4 - Caracterização dos respondentes.....	52
Tabela 5 - Impacto do ranking da STN comparativamente entre 2019 e 2021.....	58
Tabela 6 - Impacto do ranking da STN comparativamente entre 2019 e 2021.....	59
Tabela 7 - Municípios que atendem o prazo da DCA comparando a validade da política.....	60
Tabela 8 - Comparação de fatores com os acertos no ranking da STN.....	62
Tabela 9 - Resultados encontrados após análise dos achados das hipóteses.....	63
Tabela 10 - Estratégias dos ranqueados para melhoria dos indicadores.....	71
Tabela 11 - Efeitos nas práticas contábeis.....	75

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização	13
1.2	Problema, objetivo e delimitação.....	19
1.3	Justificativa e contribuição	21
1.4	Estrutura da dissertação	24
1.5	Matriz de amarração	24
2	Rankings e indicadores na administração pública municipal	26
3	Referencial Teórico	30
3.1	Rankings, indicadores e seus efeitos	30
3.2	Legitimidade Institucional	36
3.3	Desenvolvimento de hipóteses	40
4	Metodologia	46
	Etapa quantitativa	46
	Etapa qualitativa.....	47
	Seleção dos entrevistados.....	49
	Coleta e análise	51
5	RESULTADOS E DISCUSSÕES	55
	Etapa Quantitativa	55
	Evolução geral dos municípios no ranking da STN	55
	Os municípios reagem frente à divulgação de rankings	58
	Relação entre atendimento do prazo e indicadores.....	59
	Prazos definidos pela STN não afetam o atendimento dos indicadores	60
	Relação entre estrutura interna com os indicadores contábeis	61
	Etapa Qualitativa	64
	Divulgação e efeitos da legitimidade do ranking	64
	Fluxo dos rankings: da criação ao início da mudança interna	67
	Estratégias dos ranqueados para melhoria das notas.....	71
	Condições para mudança nas práticas internas	74
6	CONCLUSÃO	89
	REFERÊNCIAS	96

APÊNDICE A: Termo de consentimento livre e esclarecido	105
APÊNDICE B: Protocolo de entrevistas: Ranqueados (servidores e consultores).....	107
APÊNDICE C: Protocolo de entrevistas: Elaboradores de <i>rankings</i>	111
APÊNDICE D: <i>Rankings</i> e indicadores na administração pública municipal com informações contábeis, fiscais e de transparência	114

1 INTRODUÇÃO

A seção de introdução apresenta a contextualização e problematização da pesquisa sobre o intenso uso dos *rankings* e indicadores pelas organizações públicas. Ainda, é levantada a discussão inicial sobre as lacunas decorridas das pesquisas anteriores e acerca da exploração dos impactos ocorridos na administração pública. Também, são expostos o problema de pesquisa, o objetivo principal e específicos, suas contribuições práticas e teóricas, assim como as delimitações e a estrutura da dissertação.

1.1 Contextualização

Ao longo de sua evolução, a sociedade tem refletido e dado reconhecimento à execução das práticas rotineiras. Seja através da avaliação do atendimento, do reconhecimento do empregado do mês, pela competição das melhores universidades ou pela qualificação das melhores cidades. Números e classificação se encontram no centro das rotinas como forma de gerenciamento, providenciando percepções críticas nos regimes de governança e na operacionalização das organizações (SHORE; WRIGHT, 2015).

O uso de indicadores, mensurações e *rankings* tornaram-se cada vez mais difundidos, tanto como instrumento de gerenciamento das organizações quanto nas representações externas de sua qualidade, eficiência e responsabilidade para o público geral. Indicadores estão rapidamente se multiplicando como ferramentas de mensuração e promovendo reformas estratégicas ao redor do mundo (MERRY, 2011).

Também tem crescido o uso desses instrumentos para avaliar o desempenho de organizações e de pessoas nas mais diversas atividades. Mas não é apenas o uso numérico de indicadores e *rankings* que se tornaram elementos contemporâneos de governança. O crescimento dos princípios e práticas da contabilidade moderna e do controle financeiro tem sido aplicado a contextos distantes do mundo da contabilidade e gestão corporativa. É a proliferação desses cálculos racionais desta visão moderna da contabilidade financeira e seus efeitos nos indivíduos e organizações que são conhecidos como “cultura da auditoria” (SHORE; WRIGHT, 2015).

Indicadores podem ser definidos como medidas quantitativas que refletem o desempenho de uma determinada área ou setor, permitindo o direcionamento de condutas para melhoria do desempenho organizacional. Eles são usados para acompanhar o progresso em relação a metas estabelecidas, identificar tendências e avaliar a eficácia de políticas e ações

implementadas (ALVIM; SOUZA, 2018). Os indicadores têm sido vistos como ferramentas valiosas para medir o desempenho e tomar decisões informadas, por permitir traduzir fenômenos em números, quantificando os objetos de análise, desde um simples sim (1 ponto) ou não (0 pontos), ou uma proporcionalidade como por exemplo o percentual de alunos atendidos (95% equivalem a 95 pontos).

A principal finalidade de um indicador é traduzir de forma mensurável ou descritível, um ou mais aspectos da realidade dada ou construída, de maneira a tornar operacional o seu acompanhamento (RINGEL; ESPELAND; SAUDER; WERRON, 2021). Uma das principais aplicações dos indicadores tem sido a criação de *rankings*, que permitem a comparabilidade do desempenho das organizações ou indivíduos entre períodos e objetos avaliados. Nas últimas décadas o número de *rankings* tem crescido em larga escala (BRANKOVIC, 2021), o que tem suscitado questionamentos sobre o papel e efeitos destes *rankings* (ALTBACH, 2015; SAUDER; LANCASTER, 2006). Os *rankings* são a unificação dos indicadores em busca de qualificar os ranqueados, geralmente de forma ordenada, crescente ou decrescente. Eles têm sido impulsionados por associações tais como a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), Associação Mineiras de Municípios (AMM) e pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs).

A ampliação do uso de *rankings* e indicadores tem sido impulsionada pelo avanço tecnológico, que oferece recursos necessários para a geração e captação das informações nesse formato. A atual evolução social frente à utilização de dados informatizados tem criado ferramentas e possibilitado um gerenciamento de governo à distância (BROOME; QUIRK, 2015). A introdução de artefatos eletrônicos tem possibilitado às organizações a utilização intensiva de indicadores como forma de acompanhamento do desempenho, que consistem na mensuração de variáveis individuais ou coletivas a partir da coleta de dados a fim de gerar algum conhecimento com o potencial de orientar decisões (JANNUZZI, 2014).

No setor público, a mensuração de desempenho tem contribuído para o alcance de alguns objetivos, tais como a transparência de resultados e a melhoria na prestação dos serviços à população (CASTRO; CARVALHO, 2017). A utilização de *rankings* no setor público pode ser uma ferramenta para melhorar as práticas exercidas pelos atores e a gestão dos recursos (FUKUDA-PARR, 2022).

A administração pública tem se valido de vários procedimentos, instrumentos e mecanismos, com esforços para implantar sistemas de monitoramento e avaliação. Neste contexto evidencia-se a construção de indicadores para o acompanhamento, das atividades, processos, do atendimento à normativas, de resultados e desempenhos. Com esta premissa, tem

crescido o número de *rankings* que tratam de demonstrar e classificar o acolhimento a estas métricas e indicadores (PASSOS; AMORIM, 2018).

No mundo dos *rankings*, pode se observar números, cálculos, tabelas e outros dispositivos visuais, produto de metodologias cuidadosamente calibradas. Os responsáveis pela elaboração, com a utilização destas técnicas buscam convencer que há uma lógica científica por trás dos *rankings* (POLLOCK *et al.*, 2018).

Apesar de serem amplamente utilizados e ter gerado uma nova indústria de medidas, tem sido questionado a profundidade dos indicadores, dado que esses tendem a ser superficiais, diante da necessidade de utilização de medidas objetivas e quantificáveis (SHORE; WRIGHT, 2015). Desta forma, verifica-se que existem os elaboradores, que são responsáveis pela criação, gestão e divulgação dos indicadores e *rankings* e os ranqueados, responsáveis pela produção de informações, e que são os afetados pelos *rankings*.

Em alguns casos, apesar dos *rankings* serem criados com o mesmo norteamento básico, como cada um faz uso de critérios e métricas de mensuração definidos de acordo com o propósito inicial que possui metodologias diferentes, acabam por demonstrar resultados divergentes. Críticas são apresentadas sobre as metodologias de classificação no sentido que eles podem esconder anomalias em relação aos indicadores utilizados (VALMORBIDA *et al.*, 2016).

Por exemplo, em 2020 a Universidade de Oxford foi classificada como a melhor universidade do mundo pela *Times Higher Education*, uma revista inglesa que publica notícias e artigos referentes a educação superior, em contrapartida à Universidade de São Paulo (USP), melhor brasileira classificada, ficou na classificação 201-250. Os indicadores utilizados expressam que Oxford está duzentas posições acima da USP. Entretanto, a metodologia utilizada pode não apresentar diferenças reais e relevantes quanto à verdadeira qualidade das organizações. O resultado pode apenas refletir a reputação da universidade do que o seu atual desempenho (HUANG, 2012). Deve-se avaliar as métricas utilizadas para avaliar os resultados.

Cada indicador pode levar a diferentes apresentações dos ranqueados (HUANG, 2012). E assim, os resultados do ranqueamento podem não representar de fatos as práticas, pois a seleção de quais indicadores são avaliados pode afetar diretamente nos resultados (MOED, 2017).

Assumir desta forma que um *ranking* poderia demonstrar diretamente como uma organização se classifica em relação a outras é não visualizar a grande figura (BRANKOVIC, 2021) e pode ter grande impactos em como as organizações reagem aos tópicos apontados como valoráveis para elevar sua posição. Ou seja, utilizando o caso nacional do Ranking da Qualidade

da Informação Contábil da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2020), não se pode assumir que a contabilidade do município de Águas Frias – SC, primeiro colocado em 2020, é melhor que Belo Horizonte - MG, 23º colocado, sem qualquer desafio à sua colocação e aos critérios de classificação.

Determinados *rankings* tratam a qualificação em números de forma crescente, que induzem ao entendimento de que o décimo colocado é melhor que o vigésimo. Da mesma forma, há aqueles que não classificam diretamente, com notas do tipo conceito, mas que indiretamente há uma comparabilidade entre estes. Como exemplo, o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). O IEGM traz a efetividade da gestão municipal como um todo, apresentando os resultados em faixas, evitando-se assim a exposição numérica de *ranking* (SÃO PAULO, 2014, p.68). Para Castro *et al* (2017, p.58) “o IEGM preconiza o não ranqueamento entre os municípios, uma vez que sua filosofia não é de competição”.

Os *rankings* podem não trazer de forma direta como objetivo a comparação e competição, como é o caso do IEGM, uma vez que sua filosofia não é de competição (CASTRO *et al*, 2017). Porém, se observa na prática que a utilização como forma de comparação é realizada. Por exemplo, as estrelas do guia Michelin, que apesar de não ter objetivo inicial de classificação, agrega as métricas em uma, duas ou três estrelas (ESPOSITO; STARK, 2019).

Outro exemplo é a divulgação pelos municípios em comparabilidade com outros municípios, destacando que ficou à frente de cidades com porte igual ou superior ao seu (PIRACICABA, 2015). Ou seja, a comparação surge mesmo sem a intenção inicial dos responsáveis pela produção do *ranking* (ESPOSITO; STARK, 2019). Assim, o que se percebe é que há sempre a possibilidade da utilização como forma de comparação, mesmo que não tenha sido o objetivo inicial dos formuladores.

Os organizadores de *rankings* têm demonstrado uma preocupação com o tempo necessário para a elaboração de métricas para ranquear as instituições, mas pouco tempo validando se esses geram melhora de fato nos objetos ranqueados, em razão da existência e proliferação da cultura de ranqueamento (HUMPHREY; GENDRON, 2015). Ressalta-se que a condução e o fortalecimento de novos instrumentos de medição podem resultar na melhoria da prestação dos serviços públicos para a população (CASTRO *et al*, 2017).

Os *rankings* podem influenciar diretamente na decisão dos gestores das organizações, ao priorizar determinadas ações para alcançar uma melhor colocação no *ranking*, deixando de focar em outras práticas que não foram selecionadas nos *rankings* (BRANKOVIC, 2021). Ou seja, pode haver por meio desta priorização na classificação uma ausência de definição de ações com foco no espectro final. No caso do setor público, o gestor deixaria de atender uma

necessidade do cidadão para priorizar uma ação que resultaria em uma melhoria em um determinado *ranking*, na expectativa de alcançar uma melhor visibilidade externa da organização perante uma boa classificação no ranqueamento (POWER *et al.*, 2009). Apesar dessas discussões anteriores, ainda pouco se sabe sobre os efeitos causados pela utilização de indicadores e *rankings* nas práticas contábeis das organizações.

Os atores nas organizações buscam alcançar legitimação externa, de forma a minimizar riscos de escrutínio público, garantindo assim a sobrevivência das organizações (MEYER; ROWAN, 1977), comportamento conhecido como busca por legitimação. A legitimação externa é importante para os atores nas organizações, pois sinaliza que há boas práticas sendo executadas internamente e notoriamente reconhecidas, e a organização demonstra conformidade social, relevante para sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977).

Boa parte dos artefatos e práticas adotadas pelas organizações não são efetivamente utilizadas internamente. O objetivo é demonstrar para as demais organizações em seu campo organizacional que ela possui as melhores práticas, que alcançaram legitimidade social, e, portanto, sua aparente adoção lhes dá uma imagem de modernidade e adequação (MEYER; ROWAN, 2011).

Os *rankings* têm recebido ampla aceitação social como forma de mensurar o desempenho das organizações (KELLEY; SIMMONS, 2021). Assim, as organizações podem buscar apresentar externamente que possuem bons indicadores e boa classificação nos *rankings*, dado que esse tipo de divulgação pode trazer efeitos positivos. Primeiro, pode gerar efeitos reputacionais para os gestores que almejam demonstrar que suas organizações são bem estruturadas e com processos definidos em atendimento às normas (POWER *et al.*, 2009). Segundo, *rankings* podem ter impacto direto em ações de gestão, como é o caso da CAPAG (Capacidade de Pagamento), cuja nota atribuída a determinado governo irá afetar a propensão a obter operações de crédito externa (SIMONASSI; GONDIM FILHO; ARRAES, 2021).

As pessoas e organizações podem responder à divulgação de informações que apresentam seu desempenho. Uma das preocupações das organizações é com relação à sua legitimidade externa frente às demais organizações do campo em que estão inseridas. As organizações tendem a obter e manter legitimidade externa, minimizando assim riscos de coerção externa, buscando assegurar sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977). Muitas vezes as organizações não necessariamente, alteram suas práticas internas, mas preocupam-se em demonstrar externamente a existência de *compliance*, que pode ser cerimonial (RIBEIRO; MIRANDA; AZEVEDO, 2021).

O contexto da contabilidade aplicada ao setor público não é diferente, e as informações contábeis têm sido uma das principais fontes para elaboração de indicadores e *rankings*, que começam a proliferar. Por exemplo, o índice Firjan (SILVA; SILVEIRA; COSTA; FARONI; FERREIRA, 2013) tem sido utilizado para analisar o impacto dos gastos públicos sobre o desenvolvimento dos municípios (AVELINO; BRESSAN; CUNHA, 2013).

Outro exemplo é o *ranking* de qualidade da informação contábil, controlado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), objetivando estimular a melhoria da qualidade da informação que entes subnacionais informam à STN, com dados coletados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) (STN, 2022).

As organizações avaliadas por *rankings* ou indicadores podem buscar uma validação através de símbolos ou selos de reconhecimento (SUCHMAN, 1995), como por exemplo a classificação da transparência do município como diamante, ouro ou prata e a inclusão de uma imagem em seu portal, para divulgar o selo.

Podem também ser destacadas as colocações de um determinado *ranking*, como por exemplo ser reconhecido como o melhor ou um dos melhores em um determinado levantamento. A utilização destes artefatos produziria a sensação de boas práticas reafirmando a legitimidade da organização e buscando a redução de risco de escrutínio (AGOSTINO; SALITERER; STECCOLINI, 2022).

Como as organizações têm uma tendência a buscar legitimação externa e não necessariamente tem como objetivo a busca por eficiência (MEYER; ROWAN, 1977), as práticas internas podem não estar necessariamente sendo alteradas, e essa ausência de mudança pode não estar sendo captada pelos *rankings* e indicadores. Assim, os *rankings* podem não estar atingindo o objetivo principal de afetar positivamente as organizações, mas captando apenas uma sequência de informações gerenciadas com a finalidade de obter melhoria na divulgação externa, efeito pouco explorado pela literatura.

A literatura focada em indicadores voltados para governança tem mostrado o poder dos números em moldar conhecimento e prioridades políticas, e discute que apesar de sua relevância alguns permanecem invisíveis (FUKUDA-PARR, 2022). Enquanto indicadores estão cada vez mais sendo usados pelos atores com poder para reorganizar narrativas políticas, pode haver resistências em apresentar outros indicadores, os mantendo invisíveis (FUKUDA-PARR, 2022). Diante do exposto nota-se a relevância de estudar este tema, para verificar como os ranqueados atuam e reagem frente aos *rankings* e indicadores.

1.2 Problema, objetivo e delimitação

Evidências apontam que as organizações podem gerenciar e ajustar suas informações com as diferentes métricas dos *rankings* existentes, buscando melhor posicionamento nas classificações. Por exemplo, há uma suspeita de inserção cirúrgica para atendimento à determinados índices com possibilidade para exploração política, de forma que a sua proliferação facilitou uma institucionalização de ordenamento estratificado, em que os atores são imaginados como constantemente envolvidos em trazer melhores resultados que os outros (BRANKOVIC, 2021).

Os indicadores são abstrações, representações, simplificações de uma dada realidade e portanto são suscetíveis aos vieses de quem produziu, coletou e ou interpretou (TURNER, 2008). A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável ou descritível, um ou mais aspectos da realidade dada ou construída, de maneira a tornar operacional o seu acompanhamento (RINGEL *et al.*, 2021).

O mundo dos *rankings* tem atraído a atenção e cada vez que é divulgado o resultado de um novo *ranking*, estimula-se uma ampla discussão sobre seu impacto nas estratégias de desenvolvimento da cidade. *Rankings* podem ser aplicados a questões de marketing da cidade ou outras áreas de políticas relevantes, já que, especificamente e muitas vezes, trabalham numa base orientada para a consultoria dos ranqueados (GIFFINGER; HAINDLMAIER; KRAMAR, 2010). A sociedade e as organizações estão cada vez mais imersas em *rankings* e indicadores, com diversas aplicações, desde controle de vacinação (HAUG *et al.*, 2020); corrupção (ABRAMO, 2005); melhores universidades do mundo (HUANG, 2012); periódicos (HUMPHREY; GENDRON, 2015); dentre outros.

Estudos têm mostrado a existência de ações frente à qualificação de organizações em relação aos *rankings*, mas com foco principal em Universidades, como a análise dos impactos em razão da classificação de universidades no mundo (HUANG, 2012); da crítica ao ordenamento (exemplo: A1, A2, B1, B2) de periódicos que realizam a publicação das pesquisas acadêmicas (HUMPHREY; GENDRON, 2015).

As organizações exercem grande poder de escolha em definir quais *rankings* irão atuar para melhorar suas posições, além de influenciar o contexto geral do ecossistema de definição de métricas e indicadores (POLLOCK *et al.*, 2018b). Apesar de existirem há muitos anos, a expansão destes indicadores e *rankings*, que existem em vários campos, tiveram uma aceleração nas décadas mais recentes. Os indicadores se tornaram uma forma incorporada na gestão das

organizações em seus modelos de planejamento, formulação e implementação de estratégias para melhoria do desempenho institucional e de sua legitimidade (SHORE; WRIGHT, 2015).

As organizações podem apresentar uma reação imediata, de forma que as métricas reputacionais e os *rankings* têm uma forma reativa dos gestores, gerando comportamentos em busca de adequações (ESPELAND; SAUDER, 2007; TURNER, 2008). Apesar das definições de reatividade variarem de acordo com a abordagem, a ideia básica é que os indivíduos alteram o comportamento em reação a serem avaliados, observados ou mensurados (ESPELAND; SAUDER, 2007). Entretanto, as práticas internas podem estar sendo colocadas em segundo plano, não atingindo o objetivo principal de afetar positivamente as práticas nas organizações (LUCA; SMITH, 2015).

Os *rankings* municipais podem iniciar efeitos de aprendizagem, pois os atores regionais são forçados a tomar decisões transparentes e compreensíveis. Os *rankings* que se concentram em uma questão claramente definida fornecem resultados mais aplicáveis do que os *rankings* que fornecem “apenas” uma lista geral fortalecendo a competição entre cidades. No entanto, isso pode trazer consequências negativas, como desregulamentação, problemas estruturais e espaciais e risco de desenvolvimento socialmente aceitável (GIFFINGER; HAINDLMAIER; KRAMAR, 2010).

Apesar de amplamente explorados, permanecem lacunas de como *rankings* e indicadores impactam as práticas nas organizações, efeito pouco explorado, sobretudo na área contábil. Por exemplo, pouco tem sido explorado sobre como a contabilidade das prefeituras municipais tem sido afetada, como o reconhecimento de transações contábeis de elementos do ativo, passivo e suas variações, quanto as informações fiscais. Dentre as exceções, pode-se citar o estudo de Lima, *et al.* (2022) que teve como objetivo a análise do desempenho dos municípios brasileiros no Ranking da STN e a avaliação da percepção dos profissionais municipais sobre o tema. Ademais, Soares, *et al.* (2011) propuseram demonstrar em que medida os índices de análise econômico-financeira podem ser empregados na administração pública a fim de se estabelecer um *ranking* na gestão dos municípios. Desta forma, a pesquisa buscou ampliar o conhecimento sobre como as informações geradas pelos *rankings* são utilizadas pelas organizações e como afetam a tomada de decisão, ou alteram os processos contábeis.

Diante do apresentado, a pesquisa apresenta a seguinte indagação: **como as práticas contábeis nas Prefeituras Municipais são afetadas pela divulgação de *rankings* e indicadores elaborados por *stakeholders* externos?**

Como objetivos específicos, a pesquisa buscou: (i) efetuar um levantamento dos *rankings* e indicadores gerais em operação associados com as práticas de contabilidade pública

municipal e as tipologias associadas; (ii) verificar, nas organizações públicas, como os *rankings* são percebidos e como sua existência afeta as práticas contábeis internas das prefeituras municipais; (iii) comparar em dois períodos distintos se as organizações respondem aos *rankings*; e (iv) explicar os efeitos nas práticas contábeis oriundos da legitimidade percebida pelos atores internos das organizações frente à qualificação exercida pelos *rankings* e indicadores.

Para atender aos propósitos do estudo, foram realizados dois tipos de análises, divididas em duas etapas. A primeira com uma análise quantitativa do “Ranking da qualidade da informação contábil no Siconfi” desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com objetivo de melhoria da qualidade e da consistência dos dados fiscais e contábeis enviados pelos entes da Federação ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). A segunda, apresenta uma análise qualitativa-interpretativista dos efeitos institucionais ocorridos pela utilização de *rankings* e indicadores e seus efeitos nas práticas contábeis dos municípios.

A etapa quantitativa foi desenvolvida por meio de apresentação e testes de quatro hipóteses, com dados contábeis analisados de todos os 5.568 municípios, excluindo o Distrito Federal e Fernando de Noronha, obtidos a partir das informações transmitidas ao SICONFI.

A etapa qualitativa foi desenvolvida por meio de entrevistas semiestruturadas com respondentes de municípios (contadores e consultores), cuja seleção considerou municípios que apresentaram maior variação no Ranking de Qualidade da Informação Contábil no Siconfi da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2020) entre os períodos de 2019 e 2020, em relação ao percentual de acertos dos indicadores do respectivo *ranking*. A seleção destes municípios resultou em uma seleção de entrevistas, sendo entrevistados vinte e quatro indivíduos.

1.3 Justificativa e contribuição

Na última década tem crescido o número de *rankings* e indicadores em várias áreas de aplicação (JEACLE; CARTER, 2011). A proliferação de diversos tipos de *rankings* nas últimas décadas ajudou a institucionalizar a imagem da estratificação do mundo moderno (BRANKOVIC, 2021), cuja operacionalização tem recebido baixo questionamento social, favorecendo a sua expansão (POLLOCK; D’ADDERIO, 2012). Assim, os *rankings* informatizados têm sido amplamente aceitos como instrumento de mensuração de desempenho de organizações, tornando-se a ferramenta padrão de acompanhamento externo das organizações.

Um dos temas que tem elencado discussões no âmbito da gestão pública nacional é a utilização de indicadores pelos governos como fonte de balizamento para atingimento de uma melhor governança com resultados direcionados às expectativas dos cidadãos (TICHENOR *et al.*, 2022). A utilização de indicadores têm crescido rapidamente como ferramenta de acompanhamento de desempenho nas organizações que têm sido aceitos como elemento chave na implementação de mecanismos de governança (MERRY, 2011). Os *rankings* e indicadores são ferramentas utilizadas para medir o desempenho de entidades e organizações, incluindo a administração pública. Eles podem ser utilizados para avaliar a eficiência, eficácia e qualidade dos serviços prestados pelo governo, bem como para identificar áreas que precisam de melhoria.

De um lado, a literatura pouco discute como os *rankings* e indicadores afetam as práticas nas organizações. Por outro lado, os idealizadores responsáveis pela elaboração dos *rankings* podem estar gerando efeitos inesperados nas organizações, gerando incentivos para gerenciamento da posição social, e baixos incentivos para desenvolvimento de outras práticas que não foram inseridas nos *rankings*. Isso pode estar trazendo impactos na transparência, controle social, controles internos, processos e na execução orçamentária, na medida em que os agentes responsáveis pela determinação das políticas executadas podem ser direcionados para práticas não avaliadas por indicadores externos.

Os resultados desses indicadores podem ser utilizados para orientar as decisões políticas e as ações dos funcionários públicos e para acompanhar o progresso ao longo do tempo. Além disso, os *rankings* e indicadores também podem ser usados para estabelecer metas e objetivos, bem como para medir o desempenho em relação a outras entidades ou organizações (SHORE; WRIGHT, 2015).

Apesar do olhar positivo que recebem, a literatura começa a indicar problemas sobre o uso exagerado dos *rankings* e indicadores no contexto organizacional. Alguns autores têm indicado que o uso excessivo de indicadores contábeis pode levar a perda de definição de propósitos e objetivos na organização (SMITH, 1993; WERRON, 2015; ESPOSITO; STARK, 2019; KOGEN, 2022). Em situações em que há tarefas ou serviços complexos, tais como o aprimoramento da segurança pública ou educação para os jovens, os indicadores traduzem as informações em objetivos de desempenho que pode ser acompanhado por sanções pesadas quando não executados, além de serem patrulhados. O uso excessivo de indicadores e *rankings* pode levar as entidades a direcionar a sua energia em função de atender os objetivos sem avaliação substancial dos valores e normas na base destes objetivos (SCHILLEMANS; VAN TWIST; VANHOMMERIG, 2013).

Em geral, as pesquisas realizadas têm direcionado atenção para a categorização dos indicadores e *rankings* e o conhecimento geral deste universo, contudo, pouco tem se tratado sobre como eles afetam as práticas dos ranqueados, que podem ser pessoas, organizações, países ou processos. A pesquisa dos impactos organizacionais do ato de classificar os municípios perante métricas e indicadores ainda é limitada. Os trabalhos nacionais e internacionais sobre o tema contêm grande enfoque no ranqueamento voltado ao mundo educacional (RINGEL; BRANKOVIC; WERRON, 2020; MOIZER, 2009; HUMPHREY; GENDRON, 2015; VALMORBIDA; *et al.*, 2016). Essa lacuna sugere abertura para que novas pesquisas nessa temática investiguem os impactos ocasionados nos municípios pela divulgação destes aparatos de governança.

Os *rankings* têm sido amplamente utilizados para monitorar as ações realizadas pelas organizações e balizar políticas públicas e há uma constante expansão do seu uso na avaliação dos governos e da gestão pública (FUKUDA-PARR, 2022). Mesmo havendo pesquisas que trazem pontos sobre a utilização de *rankings* e indicadores, ainda há espaço para mais discussão, pois há pouco conhecimento da forma que os municípios se comportam perante o cenário instaurado (RINGEL *et al.*, 2021). Desta forma, a pesquisa buscou compreender os impactos que as diferentes métricas utilizadas afetam os municípios.

O desenvolvimento do presente trabalho buscou mostrar como as organizações se movimentam quando do recebimento de classificação em *rankings*. Uma vez que sua gestão deve primar pela eficácia e eficiência, podendo identificar através dos *rankings*, melhorias e realizar planejamentos futuros, que podem acarretar maiores gastos (ENHENBERG, 2003). Poderá haver uma implicação, ou pelo menos uma revisão, da formação dos *rankings* e indicadores voltados à administração pública, quando da verificação dos impactos ocasionados diretamente nos municípios.

Poucas pesquisas têm foco no papel das organizações na crescente e discursiva institucionalização dos *rankings* (RINGEL *et al.*, 2020). Tendo parte destas pesquisas usado a vertente tradicional do institucionalismo, que foca nas capacidades das organizações formais em completar tarefas complexas e com intenso uso de recursos ao contrário de outras formas de organizações sociais.

A presente pesquisa pretende trazer contribuições práticas e teóricas para a literatura de *rankings*. Como contribuição prática, pode auxiliar os elaboradores de *rankings* com foco na definição de métricas que ilustram melhor a realidade dos ranqueados e assim gerar uma percepção dos *stakeholders* da relevância das métricas utilizadas, ao apresentar os impactos ocorridos a partir da elaboração e divulgação dos *rankings* e indicadores utilizados. E

contribuição à literatura e ao campo acadêmico, considerando a escassez de trabalhos internacionais e nacionais na avaliação dos efeitos gerados pelos *rankings*, considerando como área de análise os órgãos públicos.

1.4 Estrutura da dissertação

A dissertação, está dividida em seis tópicos. No primeiro tópico, o atual, encontra-se a introdução do estudo, que apresenta a contextualização do tema abordado e sua problematização quanto aos estudos anteriores recentes, problemática de pesquisa, o objetivo principal e os secundários, as contribuições para a literatura e para a prática, e ainda, a estrutura da dissertação.

O tópico dois apresenta contextualização do tema discutido na pesquisa, trazendo ao leitor um panorama geral dos *rankings* e indicadores voltados à administração pública nacional, com exemplos vigentes ou descontinuados, procurando apresentar uma visão da proporção dos *rankings* e indicadores na Administração Pública.

No tópico três são apresentadas as fundamentas teóricas, apresentando conceituações dos temas centrais da pesquisa, atreladas ao mundo relacionado aos rankings e indicadores relacionados com os efeitos que a literatura tem discutido sobre a temática. Ademais, apresenta a visão geral da lente teórica utilizada no estudo – a legitimidade institucional. Por fim, é elucidado um tópico que apresenta o referencial teórico para formação das hipóteses relacionadas à etapa quantitativa do estudo. No tópico quatro compõem-se os aspectos metodológicos do estudo, como os métodos de investigação adotados, a caracterização da população observada, os procedimentos de coleta e construção dos dados.

O tópico cinco são demonstrados os resultados da pesquisa, subdivididos em duas etapas (quantitativa e qualitativa). Demonstrando na primeira etapa a análise dos dados, os achados da pesquisa e suas interpretações e na segunda etapa qualitativa são apresentados os resultados encontrados nas entrevistas realizadas e as correspondentes discussões. O tópico seis apresenta o resumo das discussões exaradas, apresentando as conclusões, limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

1.5 Matriz de amarração

O Quadro 1 apresentada a matriz de amarração, sugerida por Mazzon em 1981, que constitui em exibir matricialmente as conexões e os vínculos entre modelo, objetivos, questões

e/ou hipóteses de pesquisa e procedimentos e técnicas de análise de dados. Ela é dotada de operacionalidade, simplicidade, e rigor metodológico em termos conceituais (TELLES, 2001).

Quadro 1 - Matriz de amarração

Base teórica	Objetivos da Pesquisa	Questões da Pesquisa	Técnicas de Análise
LENTE TEÓRICA: LEGITIMIDADE INSTITUCIONAL	Efetuar levantamento dos <i>rankings</i> e indicadores gerais em operação associados com as práticas de contabilidade pública municipal.		Análises documentais e audiovisuais. Além de levantamento documental em documentos governamentais que forem pertinente a análise.
Os atores nas organizações buscam alcançar aceitação externa, de forma a minimizar riscos de escrutínio público, garantindo assim a sobrevivência das organizações. Comportamento conhecido como busca por legitimação.	Verificar nas organizações públicas como os <i>rankings</i> são percebidos e como sua existência afeta as práticas contábeis internas da organização.		Pesquisa qualitativa-interpretativista (entrevista em profundidade) com lógica indutiva por meio de análise da narrativa e codificação em etapas, buscando-se a construção de uma tipologia. Triangulada com documentos e elementos audiovisuais.
O risco reputacional causado por <i>rankings</i> afetas as orientações organizacionais (POWER <i>et al.</i> , 2009).	H1: Após a divulgação do <i>ranking</i> os municípios apresentam melhoria nos indicadores.		Pesquisa quantitativa utilizando os dados do <i>ranking</i> de qualidade da informação contábil no Siconfi, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. A análise baseia-se no teste de média T-Student, com índice de confiança de 95%. Comparação de dois períodos distintos se as organizações respondem aos <i>rankings</i> , e se há fatores que impactam esta resposta. Foram comparados os anos de 2019 com 2020 e 2020 com 2021. Que são os anos de divulgação do <i>ranking</i> da STN.
Intempestividade da divulgação de um demonstrativo apresenta gerenciamento de resultados (SALGADO; SOUZA, 2021).	H2: Municípios que enviam a prestação de contas em dia apresentam melhores notas do <i>ranking</i> .		
Uma mudança nos prazos finais estabelecidos cria incertezas e afeta as ações dos governos locais na operacionalização e retenção de novas políticas contábeis (AZEVEDO; AQUINO; NEVES; SILVA, 2020).	H3: Políticas contábeis normatizadas com prazos definidos apresentam melhores notas no <i>ranking</i> do que políticas sem prazos definidos.		
Municípios melhor organizados tendem a buscar maior aperfeiçoamento das suas práticas. Enquanto os de menor organização perdem ainda mais sua estrutura, com a redução da equipe estruturante (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019).	H4: Quanto melhor a estrutura os municípios, melhor seu posicionamento no <i>ranking</i> , após a divulgação.		

Fonte: Elaborado pelo autor.

2 *RANKINGS* E INDICADORES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

A administração pública municipal é responsável pela execução das políticas públicas locais que demandam maior proximidade com a população. Também é encarregada da arrecadação de tributos, sejam de sua responsabilidade, por intermédio da transferência do Estado ou União. Posteriormente, presume-se sua devolução à sociedade por meio de bens e serviços públicos, e dessa forma atender os interesses comuns da população (BRASIL, 1988).

Para atender tal premissa, os municípios executam o orçamento público municipal, prevendo a arrecadação de receitas de forma estimada, e fixando a realização de despesas, planejando suas ações por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária (LOA), que são vistas como plano estratégico, tático e operacional, respectivamente (SOARES *et al.*, 2010).

Nos anos 1990, começou a surgir a informatização, atrelada à internet, para reformar a base do governo e alterar a forma como funciona e presta seus serviços, com a implementação de políticas públicas com objetivo de utilizar informações em rede para simplificar práticas internas, garantir eficácia, eficiência e efetividade. Desta forma, ocorreu um movimento por parte das organizações públicas para que o público de maior interesse, os cidadãos, tivessem serviços mais eficientes e voltados para a solução de seus problemas (SANTOS *et al.*, 2013).

Em razão da necessidade de melhorar a eficiência e eficácia dos gastos públicos atrelado à melhor gestão dos recursos arrecadados, os *rankings* e indicadores voltados para a administração pública podem acelerar certas mudanças, ao identificar por intermédio de suas métricas, se há uma boa aplicação do recurso (SOUZA, 2019). Por exemplo, um *ranking* voltado ao saneamento básico demonstra como o poder público administra esta relevante política pública. Além disto, há uma corrente necessidade dos cidadãos por maiores informações e serviços que poderiam estar disponíveis ao contribuinte, mas estão ausentes. Um *ranking* da transparência por exemplo avalia se determinadas informações estão disponíveis ao cidadão (BERNARDES; SANTOS; ROVER, 2015).

No caso específico do setor público no Brasil, a proliferação dos *rankings* com informações contábeis e fiscais tem ocorrido de forma acelerada. Em geral, os *rankings* são criados por organizações que possuem competência para avaliar e classificar as informações, sendo principalmente criado por órgãos de controle externo tais como Tribunais de Contas, Controladorias Gerais, Ministério Público e órgãos centrais, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). As informações contábeis têm sido apontadas como principal insumo para a elaboração desse tipo de mecanismo (PASSOS; AMORIM, 2018).

Os *rankings* podem agrupar as métricas em grupos ou dimensões. Um exemplo é o *ranking* da STN. Por meio da matriz dos saldos contábeis, que é um balancete detalhado e enviado mensalmente por todas as entidades públicas do país, avalia através de dimensões a adequação, comportamento e consistência dos dados contábeis. Para organizar melhor os indicadores, dividiu-se em quatro dimensões: Gestão da informação; contábil; fiscal e contábil x fiscal (STN, 2020).

Existem indicadores que qualificam de zero a um a pontuação. Um exemplo é o IEGM que pontua os municípios brasileiros de zero a um as sete áreas da gestão pública: Planejamento, Gestão Fiscal, Saúde, Meio Ambiente, Educação, Proteção das Cidades, Tecnologia da Informação e Sustentabilidade (CASTRO; CARVALHO, 2017). Esta ferramenta tem o objetivo de mostrar aos gestores municipais a verdadeira e atual situação de seus municípios e permitir o acompanhamento da evolução das políticas públicas (PASSOS; AMORIM, 2018).

Identifica-se que há *rankings* voltados para outras áreas da esfera pública, o *ranking* de saneamento básico do Instituto Trata Brasil busca mostrar quais são os desafios que país ainda enfrenta para cumprir com os compromissos nacionais e internacionais em água tratada, coleta e tratamento de esgoto (ITB, 2009). Já o índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) analisa as contas das cidades brasileiras através de quatro indicadores: Autonomia, Gastos com Pessoal, Liquidez e Investimentos (FIRJAN, 2018). O Ministério Público Federal também possuía o ranking de transparência ambiental, o qual buscava mensurar o desempenho de órgãos federais e estaduais na divulgação de informações prioritárias na área ambiental (MPF, 2021).

Verifica-se a existência de índices que são criados para controle da governança, um deles é o Índice Geral de Governança e Gestão (IGG) criado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) que busca sistematizar informações sobre a situação da governança na administração pública federal e outros entes jurisdicionados do TCU, avaliando-se as áreas de pessoas, TI e contratações (TCU, 2014). Semelhante, há o Índice CFA de Governança Municipal, desenvolvido pelo Conselho Federal de Administração, com intuito de auxiliar gestores públicos a entender, através de dados consolidados, quais seriam as possíveis oportunidades de melhorias em seu Município (CFA, 2016).

Rankings avaliam corrupção, como o Índice de Fragilidade de Controles de Fraude e Corrupção do Tribunal de Contas da União, que buscou avaliar se os controles de prevenção e detecção relacionados a fraude e corrupção das instituições federais do Poder Executivo estão compatíveis com seus poderes econômico e de regulação, bem como propor melhorias nos controles associados, eliminando as suas causas sistêmicas; ou, ao menos, mitigando os seus efeitos (TCU, 2018).

Percebe-se também a utilização de *rankings* e indicadores voltados para a transparência das informações, como receitas e despesas, além de aspectos da Lei de Acesso à Informação. A Controladoria Geral da União possui em atividade a Escala Brasil Transparente (EBT), que analisa a transparência ativa e passiva dos municípios e estados avaliando os portais de transparência e aprofundando no monitoramento da transparência pública, possibilitando o acompanhamento das ações implementadas por estados e municípios na promoção do acesso à informação (CGU, 2015).

Em contrapartida, o Ministério Público Federal havia proposta similar com o Ranking da Transparência, com a avaliação do efetivo cumprimento da Lei de Acesso à Informação nos 5.568 municípios e 26 estados da federação brasileira (MPF, 2015). Ambos os *rankings* possuíam metodologias similares, com checklist previamente definido, busca mecânica nos portais de transparência e envio de questionamentos aos municípios para testar os tempos de resposta.

Outro tipo de *ranking* existente são aqueles voltados para gestão municipal, como o *ranking* da SUDENE, com intuito de contribuir com o direcionamento de políticas públicas municipais, auxiliando no cumprimento ao estabelecido no Plano Regional de Desenvolvimento do Nordeste (PRDNE), que trata do desenvolvimento institucional e do fortalecimento das gestões locais (SUDENE, 2020). Também há o *ranking* de avaliação dos desafios da gestão municipal, que realiza análise da evolução recente das 100 maiores cidades brasileiras, que representam metade do PIB brasileiro, com base em um indicador sintético que reúne 15 indicadores em quatro áreas essenciais para a qualidade de vida da população (MACROPLAN, 2021).

Verifica-se também, o *ranking* da Folha de São Paulo que analisou a eficiência dos municípios, verificando quem tem melhores indicadores em saúde e educação proporcional aos valores investidos (FOLHA, 2019). Ou por fim como o *ranking* de competitividade, que buscou amplo mapeamento dos desafios, direcionando, de forma mais precisa, a atuação das lideranças municipais para o planejamento e atuação daquilo que é prioritário (CLP, 2020).

O apêndice D apresenta uma lista de *rankings* e indicadores em operação na administração pública municipal com informações contábeis, fiscais e de transparência. Como é possível observar, a maioria dos *rankings* voltados para a administração pública são desenvolvidos por órgãos federais. Os órgãos ligados ao poder judiciário, como o Ministério Público, tendem a criar índices e *rankings* para posteriormente recomendar aos gestores o cumprimento dos escopos dos *rankings* pautado em legislações vigentes, por não estarem cumprindo com o previsto. Desta forma, estes *rankings* tendem a ser descontinuados, após o

atendimento inicial do objetivo definido pelo órgão. Pouco deles tem uma grande perpetuidade, o que demonstra que pode existir falta de maturidade, relevância ou não divulgação aos interessados da criação de novos indicadores e *rankings*.

Em 2022, no processo de expansão de *rankings*, um novo *ranking* foi criado para mensurar a transparência dos municípios - Radar Nacional de Transparência Pública. A iniciativa da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil pretende analisar o nível de transparência ativa dos portais públicos. O objeto da avaliação foi a transparência ativa – isto é, aquela por meio da qual se disponibilizam dados de forma espontânea, independentemente de solicitação – materializada nos portais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como dos Tribunais de Contas, do Ministério Público e da Defensoria Pública, abrangendo a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios do Brasil (ATRICON, 2022).

O levantamento nacional da transparência foi realizado pelo Sistema Tribunais de Contas no período de maio a novembro/2022 e alcançou cerca de 8.000 portais públicos, englobando a União, 26 Estados, o Distrito Federal e 4.191 Municípios (ATRICON, 2022). Na Figura 1, demonstra-se a rápida percepção dos municípios quando da divulgação de um novo *ranking*, com alguns municípios divulgando seus resultados positivos e críticas à qualidade da transparência no país.

Figura 1 – Divulgação dos resultados de *ranking* de transparência

The image shows a collage of news articles from the website 'Diário do Rio' reporting on the results of the Radar Nacional de Transparência Pública. The articles include:

- Pinheiro Machado atinge ouro em avaliação do Radar Nacional de Transparência Pública**: Na região do TP há classificações em níveis Intermediário e Inicial.
- Cinco prefeituras do Alto Tietê atingem nível intermediário de transparência pública, aponta relatório**: Ainda segundo o levantamento da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, a Prefeitura de Santa Isabel atingiu o nível inicial. Em relação às Câmaras Municipais, seis cidades da região alcançaram o nível intermediário.
- Criciúma recebe Selo Ouro em levantamento nacional de transparência**: Seis cidades com mais de 100 mil habitantes do Sul do país receberam a classificação.
- Falta transparência em sites públicos, diz estudo**: Levantamento realizado pela Atricon analisou mais de 8.000 portais institucionais de todo Brasil.
- Paraná é reconhecido em todo País e conquista prêmios com compromissos da CGE**: Desde 2019, a Controladoria Geral do Estado coleciona prêmios e ótimas posições em rankings, além de ter se tornado referência entre os estados principalmente em aplicação de compliance na administração pública.
- Prefeito de Barrolândia recebe selo diamante do Radar Nacional de Transparência Pública**: Na última quinta-feira, 15 de dezembro, o prefeito Certificado do selo diamante do Radar Nacional levantamento da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.
- Câmara dos Vereadores do Rio é destaque positivo no Radar de Transparência Pública**: Os resultados do legislativo municipal foram excelentes, com 95% dos critérios atendidos. Contudo, mais de 170 instituições, das 188 avaliadas no Rio, ficaram entre básico e intermediário.

Fonte: Elaborada pelo autor com notícias na internet.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são apresentados os fundamentos teóricos utilizados para conhecer a temática embasar as análises realizadas. Inicia-se com uma exploração dos rankings, indicadores e os efeitos discutidos pela literatura. Segue com a apresentação da lente teórica utilizada para interpretar os fenômenos encontrados. Por fim, apresenta-se a fundamentação utilizada para o desenvolvimento das hipóteses que foram empregadas na etapa quantitativa.

3.1 *Rankings*, indicadores e seus efeitos

A sociedade está cercada de indicadores e *rankings*, que têm sido utilizados principalmente como forma de mensurar o desempenho das pessoas, processos e organizações (WEDLIN, 2007). Em geral as pesquisas nessa temática não definem as propriedades dos *rankings*, tão pouco discutem se esses são dispositivos distintos de outros instrumentos de análise e comparação (RINGEL; BRANKOVIC; WERRON, 2020). Como resultado, *rankings* e indicadores são discutidos como instrumentos de mensuração de desempenho (POLLOCK; D'ADDERIO, 2012).

De acordo com a literatura, um indicador é uma medida quantitativa utilizada para avaliar o desempenho de uma entidade ou organização em relação a um determinado aspecto ou objetivo (BEZERRA; CORRAR, 2006). Os indicadores podem ser utilizados para medir o desempenho em várias áreas, tais como saúde, educação, meio ambiente, economia, entre outras. Eles podem ser agrupados em diferentes categorias, como indicadores de desempenho, indicadores de resultado, indicadores de impacto e indicadores de processo (BRASIL, 2018). Os indicadores têm sido vistos tanto pela literatura quanto pelas organizações como ferramentas valiosas para avaliar o desempenho de uma entidade ou organização e orientar as decisões para melhoria contínua.

A utilização de indicadores e de *rankings* para monitoramento de desempenho estão sendo cada vez mais adotados em diferentes campos organizacionais e com diferentes objetivos. Os indicadores são abstrações, representações, simplificações de uma dada realidade, portanto são suscetíveis aos vieses de quem produziu, coletou e ou os interpretou (MAGALHÃES, 2004). Os *rankings*, por sua vez, são um conjunto de indicadores para classificação de mais de um objeto observado, geralmente ordenado de forma crescente ou decrescente. Ou seja, os

rankings procuram gerar efeito nas unidades avaliadas por meio da apresentação de sua posição relativa, seja em relação aos demais ranqueados, seja através de sua variação no tempo.

Um indicador é mais confiável na medida em que os dados são coletados de forma padronizada, por uma equipe qualificada e sem grandes rotatividades, seguindo os protocolos estabelecidos para obter, registrar e conferir as informações (JANNUZZI, 2014). Os indicadores de desempenho, em razão de suas delimitações métricas, possuem propriedade para distinguir o que falta para melhorar, pois visualiza-se o que foi ranqueado negativamente, proporcionando diagnósticos aos entes públicos (RIEDER; MATAMOROS-FERNÁNDEZ; COROMINA, 2018). Os indicadores são mais confiáveis quando utilizados com as propriedades essenciais para qualquer indicador, tais como, utilidade, validade, confiabilidade e disponibilidade, além da mensurabilidade, operacionalidade, inteligibilidade e homogeneidade para o atendimento das métricas e objetivos de um *ranking* (PASSOS; AMORIM, 2018).

A utilização de indicadores e *rankings* para medir desempenho não é tema novo. A ideia da construção de medidas que refletem a realidade social remonta à década de 1920, quando os Estados Unidos criaram um comitê presidencial voltado a produzir um relatório denominado “Tendências Sociais Recentes”, um conceito bastante próximo ao que hoje denominamos de indicadores (RUA, 2004). Os indicadores podem ter vários tipos, como de qualidade, de processo, de *outcomes*, de *outputs*. Também, podem variar quanto aos efeitos em relação à ‘pressão’, ou associação com algum risco de coerção. Podem variar quanto à facilidade ou dificuldade de mensuração, além de quanto maior, melhor, ou quanto menor, melhor. Eles podem até ser pagos ou gratuitos (BRASIL, 2018).

Um dos problemas com indicadores inicia no momento em que é expresso numericamente. Afinal, ao quantificar dimensões, há a integração da informação, mas pode reduzir, simplificar e descontextualizar o dado utilizado sob o viés de quem os interpretou e os criou. Apesar de facilitar a comparação, indicadores podem acabar forçando esta comparação, gerando interpretações compatíveis pelo elaborador ou por quem está interpretando o resultado (ESPELAND; SAUDER, 2007). A simplificação oculta o fato de que os indicadores são construídos em torno dos princípios de avaliação. Todo objeto avaliado é único e diferente do outro. Há também, uma influência crescente da internet, baseada na ideia de listas. De forma geral, o problema dos indicadores não está na observação do mundo e sua tradução em números, mas sim na segunda avaliação gerada a partir destes números pelos outros. Ou seja, um dos problemas centrais é que as singularidades são reduzidas em comparabilidades (ESPOSITO; STARK, 2019).

Estas questões levantam a pergunta provocativa de Cooley e Snyder (2015, p. 178): “Se os indicadores são falhos, porque são populares?”. De forma simplificada, um *ranking* obtém sucesso quando é referência para tomada de decisão, ou seja, consegue atingir uma legitimidade social no campo organizacional que estão inseridos. Em outras palavras, o *ranking* adquire legitimidade quando passa a ser ‘aceito’ no campo, não apenas pelas organizações avaliadas, mas também com os outros *stakeholders* que compõem o campo organizacional, como a mídia e o controle social, que acessam e utilizam esta informação.

A ausência de objetividade é criticada e refletida nas evoluções substanciais dos indicadores analisados em um curto período. A manutenção de parâmetros de indicadores que podem levar a manutenção de práticas recorrentes pelos ranqueados é criticada. Apesar destas críticas, os responsáveis pela elaboração, geralmente apontam que seguem padrões e que regulamentam seus processos (POLLOCK; D’ADDERIO, 2012).

Quanto ao ordenamento, o mais comum é a classificação numérica crescente. Entretanto, é possível o ordenamento não estruturado em sequenciamento. Por exemplo, um mapa de calor com a comparação por cores da eficiência de cada cidade na avaliação dos serviços ambulatoriais e hospitalares nos municípios (MARINHO, 2003). Os *rankings* apresentam outras formas de classificação, como estrelas. O guia Michelin, apesar de não ter objetivo inicial de classificação, agrega as métricas em uma, duas ou três estrelas. Ou seja, a comparação surge mesmo que esta não foi a intenção pelos responsáveis na produção do *ranking* (ESPOSITO; STARK, 2019).

A utilidade de um *ranking* está relacionada à capacidade do indicador de suportar decisões, seja no nível operacional, tático ou estratégico, baseando-se nas necessidades dos decisores (PASSOS; AMORIM, 2018). Os autores, a partir do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) de 2016, verificaram que havia uma melhor efetividade nas regiões Sul, Centro-Oeste e Sudeste do que no Norte e Nordeste, e que o resultado nas melhores dimensões (saúde e fiscal) pode estar relacionado às obrigações legais atreladas à Lei de Responsabilidade Fiscal. A pesquisa destes autores concluiu que o IEGM foi construído conforme indicam as teorias, constituindo-se um mecanismo de controle do gasto público que permite aferir, com relativa simplicidade e inteligibilidade, a satisfação das necessidades dos cidadãos.

Os *rankings* têm se tornado, de forma crescente, importantes partes do mundo contemporâneo. Entretanto, a extensa literatura raramente foca no problema do porquê os *rankings* se tornaram tão persuasivos. Ao contrário, a efetividade dos *rankings* é geralmente tomada como garantida. Enquanto isso, pouco se tem aprofundado na explicação do processo social que sustenta a sua institucionalização (RINGEL *et al.*, 2020). E ainda, quanto mais

presentes nos discursos públicos, seja por reconhecimento, crítica ou simples exposição neutra, eles mais provavelmente se tornarão institucionalizados.

Rankings geram efeitos sociais práticos em alguns contextos. Por exemplo, podem influenciar no processo decisório dos estudantes durante a escolha de instituições do Direito ou de negócios (SAUDER; LANCASTER, 2006; LUCA; SMITH, 2015). Esta escolha é influenciada pela classificação da instituição no *ranking* e ao escolher uma instituição bem ranqueada auxilia a reforçar as métricas que são novamente destacadas pelos ranqueados, ocasionando em um reforço cíclico dos indicadores utilizados (SAUDER; LANCASTER, 2006). Outro efeito ocasionado, é o enfoque das organizações em definir quais *rankings* irão atuar para melhorar suas posições, além de influenciar o contexto geral do ecossistema de definição de métricas e indicadores sugerindo aos elaboradores os pontos de melhoria (POLLOCK *et al.*, 2018).

Os *rankings* se tornaram uma forma incorporada na gestão das organizações em seus modelos de planejamento, formulação e implementação de estratégias para melhoria do desempenho institucional e de sua legitimidade (SHORE; WRIGHT, 2015). Apresentam uma profunda influência nas organizações e instituições, contribuindo em modelar não apenas estratégias, mas as estruturas e as práticas (POLLOCK *et al.*, 2018).

Três características dos *rankings* têm sido discutidas pela literatura: reatividade, transformismo e competitividade. A reatividade tem sido discutida como uma característica de reação imediata por parte das organizações, gerando comportamentos de reforço constante (ESPELAND; SAUDER, 2007). A reatividade tende a buscar uma conformidade em se adequar a organização em relação ao que é avaliado pelo *ranking* ou indicador (TURNER, 2008). Apesar das definições de reatividade variarem de acordo com a abordagem, a ideia básica é que os indivíduos alteram o seu comportamento em reação de estarem sendo avaliados, observados ou mensurados (ESPELAND; SAUDER, 2007)

Já o transformismo ocorre quando organizações, ao invés de conformar com uma métrica específica, respondem ao desafio de múltiplos *rankings* através da construção e elaboração de novas formas de avaliação e conexão com os elaboradores de *ranking*. Ou seja, há um contato direto com os definidores de forma a escolher quais *rankings* responder e definir suas posições, além de influenciar os critérios e o sistema de avaliação (POLLOCK *et al.*, 2018).

Por fim, a competitividade, que apesar de não ser um fato natural dos *rankings*, mas sim uma consequência, constrói uma competição entre os ranqueados e pode mudar como as cidades são observadas, tanto internamente quanto externamente. Esta competitividade pode impactar

como as políticas públicas são executadas ou priorizadas através de como o gerenciamento dos recursos públicos é realizado para o atendimento às métricas e à elevação na classificação do *ranking* (ALTBACH, 2015).

Os *rankings* baseiam sua credibilidade em sua habilidade de gerenciar e usar os indicadores, gerando observações de segunda ordem. O ordenamento produzido não é arbitrário, mesmo que dependa de circunstâncias e produzido junto a eles, ajudando a organizar o mundo, as suas relações com outros e com seus objetos, auxiliando na auto-observação. A modernidade e o uso de dados criaram um ambiente onde as pessoas e organizações sentem a necessidade de serem classificadas (OROZCO; BECERRA; ARELLANO, 2015). Ou seja, é apenas a partir da observação destas classificações que há a sensação de identidade e legitimação.

O uso de indicadores por si só não representa apenas o uso de dados em um sentido neutro, onde há interpretação direta do resultado apresentado. Eles podem ser usados para definir padrões, estabelecer agendas políticas, influenciar legislações, regulamentos, comportamentos e resultados (KELLEY; SIMMONS, 2021). A apresentação destes dados pode convidar as partes interessadas na visão de “como estou indo”, em que há uma busca nos indicadores de como uma organização se apresenta e compará-la com outros de acordo com os critérios utilizados.

A informação é uma das maiores riquezas que as empresas e organizações podem ter, marcada pela convergência de tecnologias digitais, físicas e biológicas, e esta mudança de valoração de dados traz novas premissas para a economia e para o comportamento humano (PETRILLO *et al.*, 2018). Impulsionada pela extensa geração de dados (*Big Data*), essa geração de dados proporciona uma indústria mais alinhada com a realidade dos negócios (DAVENPORT T.H., DYCHÉ, 2013). Desta forma, partindo desta ideia central de riqueza informacional, os *rankings* classificam os dados, gerando uma indústria de mensuração e ranqueamento, além de ter se tornados cada vez mais comuns, haja vista que as organizações são constantemente classificadas (POLLOCK *et al.*, 2017).

Os dados podem ser interpretados para a geração de informações, e é partindo deste pressuposto que os *rankings* emergem, ao catalogar e classificar estas informações. Entretanto, há críticas às metodologias e aos critérios empregados na classificação das instituições, ou seja, os *rankings* não são perfeitos, mas são tão antigos quanto a modernidade (RINGEL; WERRON, 2016), e cada usuário deve analisar o objetivo do *ranking* antes de tomar alguma decisão com base nos resultados apresentados (VALMORBIDA *et al.*, 2016).

O uso de dados e indicadores têm crescido de forma exponencial. Esta proliferação responde à alta demanda para dados de desempenho voltados às políticas relevantes e facilitados pelo fato que a informação está cada vez mais fácil de coletar, processar e difundir. E este uso para concepção de *rankings* se tornou cada vez mais natural, ainda mais quando utilizada por órgãos legitimados, como o Banco Mundial e Nações Unidas (KELLEY; SIMMONS, 2021). Redes complexas surgiram como uma estrutura simples, mas poderosa para representar e analisar uma variedade de sistemas complexos de dados. Os problemas em classificar e ranquear em redes complexas são críticos para uma visão geral dos problemas do mundo real, pois afetam as informações e avaliam as atividades humanas e quanto aos recursos restritos que são alocados pelas organizações (LIAO *et al.*, 2017).

Os dados os quais são a fonte de informação para *rankings* e indicadores também apresentam uma volatilidade, originada tanto de nova compreensão dos elaboradores sobre determinado aspecto, quanto de novas normatizações (legislativas ou interpretativas) acompanhada por frequentes mudanças de critérios e metodologias, dificultando a análise do desempenho em uma linha do tempo. Se os *rankings* não existissem, alguém inevitavelmente iria criá-los, pois eles são resultado da competição. Sendo que os *stakeholders*, querem identificar quais as opções mais vantajosas e relevantes que têm a escolher, e os *rankings* auxiliam para isto, ao trazer a resposta a essas perguntas (ALTBACH, 2013).

É da natureza humana a tendência de tentar padronizar e delimitar fatos observáveis. Os *rankings* amplamente utilizados em operação no Brasil são reduções de indicadores que buscam representar ocorrências da administração pública em números e suas conseqüentes simplificações. Estes indicadores possuem tipologias, taxonomias, funções, propriedades, e outros aspectos que podem auxiliar na fixação da percepção de padronização das informações contábeis, e que a classificação a partir destes dados reforçam a concepção de um modelo que serve para todos (*one size fit all*) (BASH, 2008). Desta forma, é possível visualizar que a evolução digital, atrelada à nova gestão pública e com a aplicação de *rankings* e indicadores com enfoque nas áreas contábeis e fiscais, podem influenciar comportamentos e padrões das áreas estruturantes. Além, dos sistemas únicos de contabilidade dos municípios.

O uso das avaliações de usuários é uma forma ilustrativa para exemplificar a sociedade de auditoria no mundo online, com noções de independência, mensurabilidade e especialidade sendo utilizadas para criar um senso de conforto e confiança no espaço virtual (JEACLE; CARTER, 2022). O seu uso demonstra uma importante prática social que pode determinar como as pessoas visualizam um fenômeno, seja um restaurante, hotel, ou serviço público. Apesar dos atores organizacionais estarem cada vez mais engajados com uma série de

avaliações e monitoramento, o seu uso ainda está no começo, utilizado como uma forma de permitir um mundo auditável com respostas em tempo real, avaliações responsivas através de vários pontos de dados e uma refletividade do conhecimento individual (JEACLE; CARTER, 2022).

A literatura focada nos indicadores voltados como tecnologia de governança global tem demonstrado o poder dos números em moldar o conhecimento e as prioridades políticas. Mas, nem todos os indicadores possuem efeitos poderosos, alguns permanecem invisíveis. Contudo, há um relacionamento entre o poder e o uso destes indicadores na governança global. Enquanto os indicadores estão cada vez mais sendo usados pelos atores detentores do poder para reorganizar narrativas políticas, pode haver resistências em apresentar outros indicadores, os mantendo assim invisíveis. Por exemplo, o indicador de preparação para a pandemia manteve-se invisível para a não exposição das falhas estruturais, evitando os possíveis questionamentos (FUKUDA-PARR, 2022).

Os *rankings* e indicadores estão sendo utilizados como instrumento de governança moderna nacionalmente e mundialmente (RINGEL *et al.*, 2021). A interação dos órgãos de controle externo e os municípios tem sido fortalecida pela utilização de dados (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022), como fonte principal para os indicadores e *rankings*. Entretanto, o seu uso tem levantado questionamentos e dilemas, principalmente quando o objetivo da mensuração não é bem representado pelos indicadores utilizados (ALTBACH, 2015).

3.2 Legitimidade Institucional

Legitimidade é um conceito fundamental para o institucionalismo organizacional, influenciando como as organizações se comportam e como afetam seu desempenho e sobrevivência (DEEPHOUSE *et al.*, 2017). A legitimidade é um ponto chave para pesquisas institucionais porque é um componente necessário para a institucionalização, que ocorre quando uma entidade social emergente ganha a qualidade de dado como certa (*taken-for-granted*) que leva à percepção de uma realidade objetiva e natural (TOST, 2011).

A legitimidade é produto da conformidade tanto às normas sociais gerais, que são as práticas e valores que são gerados na sociedade sem a necessidade de uma legislação que regule os comportamentos, quanto às leis formais (WEBER, 1968). As organizações tendem a obter e manter legitimidade externa para suas ações, evitando-se pressões e coerção sobre suas ações, e assegurando sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977). Para assegurar a legitimidade e

atender as expectativas gerais, as organizações podem trazer respostas simbólicas para pressões do ambiente sem interromper as práticas técnicas (SAUDER; ESPELAND, 2009).

As organizações estão englobadas em um ambiente que é influenciado pelo seu contexto institucional, em que as rotinas e práticas exercidas que estão internalizadas são vistas como certas, e prontamente transmitidas. Estas rotinas prontamente aplicáveis são entendidas como práticas institucionalizadas e auxiliam os atores na coordenação de suas ações dentro da organização, que as vêem como ações que devem ser feitas, servindo como *scripts* de ação (MEYER; ROWAN, 1977).

As rotinas são oriundas de execução repetida das regras, que transformam o comportamento dos atores, reforçando a institucionalização das práticas. O popular “sempre foi assim”, dentro das organizações é reflexo das repetições práticas dos processos internos e da análise externa através de *rankings* e indicadores que podem alterar a forma como estes processos são executados (BATTILANA; D’AUNNO, 2009). Entretanto, a legislação sobre 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).

A legitimidade é uma percepção presumida ou compartilhada de que as ações são adequadas e apropriadas dentro de um sistema social, como valores, normas, crenças e comportamentos, além de depender de um público coletivo dentro do sistema em que ela é construída (SUCHMAN, 1995). Legitimação é o processo chave na análise institucional, envolvendo as estratégias de legitimação ativas, bem como os julgamentos de legitimidade (ROSSONI, 2016).

Para organizações isoladas, a melhor forma é o sucesso técnico, e a visão contemporânea de desempenho técnico que estabelece uma aparente legitimidade, validando procedimentos, estruturas e equipes. O sucesso está ligado, em parte, ao constructo social, e desta forma a classificação em um *ranking* pode legitimar uma organização. Novos instrumentos regulatórios, como *benchmarking* e *ranking*, trouxeram novos sentidos à reputação e mudaram a forma de como o desempenho é julgado (VAN DER VOSSSEN, 2012).

A legitimidade pode ser entendida como o grau de apoio cultural que uma organização possui, sendo que uma organização é legítima, caso não exista nenhuma dúvida sobre ela. Uma organização completamente legítima seria aquela sobre a qual nenhuma dúvida pode ser levantada. Aquilo que é legítimo não é questionado, pois ela é completa, sem imprecisões nem alternativas (MEYER; ROWAN, 1977). A legitimidade é um elemento estrutural explicativo da sobrevivência e do desempenho das organizações, cujo caráter multifacetado levam-nas a

atuarem em estratos sociais com lógicas distintas e conteúdo ou fórmulas legitimadoras diferentes, mas dependentes do grau de enraizamento de estruturas institucionais da realidade socialmente construída (ROSSONI, 2016).

Em busca de legitimidade, as organizações utilizam de normas, regras, crenças e valores para terem acesso aos recursos. Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2020) apresentam que regras são técnicas ou procedimentos generalizáveis aplicados no desempenho/reprodução de práticas sociais; normas são padrões sociais, expectativas de conduta; crenças; e valores são significados cristalizados e compartilhados. Já os recursos são bases acessíveis de poder que fornecem os meios para influenciar o curso de interação entre os agentes. As interações direcionam como os atores podem tomar entre três decisões: conformar, combinar ou gerar novas práticas, por isto são consideradas como o centro de todos os processos de institucionalização e desinstitucionalização (ASSIS, 2011).

A legitimidade é a aceitação da autoridade baseada em convenções tradicionais ou valores legais, sendo considerada como base da autoridade legítima. A legitimidade também pode ser compreendida como a adesão às regras e princípios de governo e é a fonte da autoridade política, baseando na aderência às regras democráticas e no respeito aos direitos individuais (WEBER, 1968). A legitimidade institucional pode ser definida como a crença da sociedade em que as instituições e as autoridades do Estado são legítimas e têm o direito de governar (BUCHANAN, 2002).

A legitimidade tem sido amplamente utilizada em pesquisas empíricas. Lima *et al.* (2020) identificaram que a maioria dos planos de desenvolvimento institucional (PDI) nas universidades brasileiras tendem a ser documentos que buscam dar legitimidade às universidades em relação aos atores envolvidos. Em outras palavras, os planos convergem para o isomorfismo institucional, em razão de legitimidade normativa. Assim, eles não são preparados e utilizados apenas devido a demandas institucionais, mas principalmente devido a imposições legais.

Uma má prática organizacional é aquela que não é legítima segundo a avaliação de um agente de controle que atuaria como fonte de legitimidade. A falta de transparência nas práticas adotadas pelos atores com poder impede o acesso de outras fontes de legitimidade às rotinas organizacionais, ao mesmo tempo que diminui a informação sobre as práticas no ambiente intraorganizacional (LINO; AQUINO, 2020).

A reputação das organizações possui um efeito significativo e positivo em sua legitimidade, sendo que a reputação, por meio de sua influência na legitimidade, pode criar uma vantagem competitiva sustentável para as organizações (MIOTTO; *et al.*, 2020). A reputação

pode estar atrelada a selos e símbolos. Os municípios buscam a divulgação da classificação exarada pelo *ranking* ou indicador como um símbolo, utilizando-os como se fossem selos de boas práticas. A utilização destes artefatos produziria a sensação de que a organização tem executado bons processos, reafirmando a legitimidade da organização e buscando a redução de escrutínio (AGOSTINO; SALITERER; STECCOLINI, 2022).

De uma forma geral, observa-se que a literatura tem tratado a legitimidade como um meio para evolução das práticas internas das organizações para melhorar a sua visibilidade externa e ou evitar ocorrências que gerem escrutínio à sua imagem. Como efeito prático desta busca por legitimidade em vista de minimizar escrutínio, existem companhias comprometidas com melhores práticas de governança corporativa e sob maior escrutínio do mercado estariam, *a priori*, mais dispostas a praticar uma política de *disclosure* tempestivo (KIRCH; DE LIMA; TERRA, 2012). Ou seja, a ação dos atores também está relacionada ao grau de escrutínio que os *stakeholders* exercem. Como exemplo, Azevedo (2016) apresentou que há baixa força de escrutínio no processo orçamentário exercida pelo legislativo municipal local, utilizando o poder de emendar o orçamento apenas para legitimação de sua posição frente aos seus redutos eleitorais.

A necessidade de legitimar-se surge quando a organização e seus indivíduos buscam atender às expectativas e são alvo de algum tipo de monitoramento de atores externos, os quais podem afetar suas posições (JOHNSON; DOWD; RIDGEWAY, 2006). Os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por exemplo, têm legitimidade na sociedade ao serem vistas como garantidores das boas práticas, além de reforçar conceitos nos jurisdicionados (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). Assim, quando da elaboração de um *ranking* ou pela validação de um já existente por estas organizações, os ranqueados bem avaliados não seriam insensíveis à divulgação do *ranking*, devido às preocupações sobre como seriam vistos frente à entidade com legitimidade social.

As organizações avaliadas nesta pesquisa (prefeituras) estão inseridas (*embedded*) no campo (prefeituras do Brasil ranqueadas) e podem buscar se legitimar frente às demais organizações desse campo em que estão imersas (Tribunais de Contas, Secretaria do Tesouro Nacional, mídia local, sociedade, etc.), buscando manter a sua sobrevivência. Estas organizações buscam uma reflexividade, que é qualidade de quando o ator verifica a relação de um elemento com ele mesmo, e que quando autônoma coloca o ator mais facilmente em conflito com as estruturas que o cercam, fazendo com que ele as queira transformá-las (CHAERKI; RIBEIRO; FERREIRA, 2020). Atores com certa reflexividade que questionassem o *status quo*, sobretudo em momentos em que esse é questionado por choques exógenos (AZEVEDO, 2016).

A utilização de *rankings* pode ser vista como uma forma de medir a legitimidade institucional das instituições e autoridades do Estado. Os *rankings* podem ser utilizados para medir a eficácia das políticas públicas, a transparência e a responsabilidade dos órgãos governamentais, e a satisfação dos cidadãos com o desempenho do Estado. Assim, seria uma forma de medir a legitimidade institucional de diferentes instituições e autoridades. Os *rankings* podem ser baseados em diversos critérios, como desempenho econômico, bem-estar social, transparência e governança, entre outros.

Os *rankings* também podem ser utilizados como ferramenta para medir a confiança da sociedade nas instituições e autoridades do Estado. Quanto maior a pontuação em um *ranking*, maior é a percepção de legitimidade institucional. Um exemplo disso é o *ranking* "Doing Business" elaborado pelo Banco Mundial (ESTEVÃO *et al.*, 2020), que avalia a facilidade de se fazer negócios em diferentes países. Esse *ranking* pode ser visto como uma forma de medir a legitimidade institucional dos países, pois avalia a capacidade do Estado em proporcionar um ambiente favorável para o desenvolvimento dos negócios e, conseqüentemente, a prosperidade econômica.

3.3 Desenvolvimento de hipóteses

Os processos de digitalização estão causando mudanças sem precedentes no serviço público, na forma que os governos e cidadãos interagem e como o conhecimento é produzido, compartilhado, interpretado e usado. Também sendo usado para sustentar o processo de decisão e os processos contábeis (AGOSTINO; SALITERER; STECCOLINI, 2022). Neste sentido, *rankings* e indicadores têm sido amplamente utilizados para monitorar o desempenho das organizações, cujo crescimento tem ocorrido sobretudo em decorrência da evolução tecnológica (Souza, 2019).

Nas últimas décadas o número de *rankings* tem crescido em larga escala (BRANKOVIC, 2021a), o que tem proporcionado uma avaliação e discussão sobre o papel destes *rankings* (ALTBACH, 2015; SAUDER; LANCASTER, 2006). No caso específico do setor público no Brasil, a proliferação dos *rankings* com informações contábeis e fiscais tem ocorrido de forma acelerada, sendo principalmente criado por órgãos de controle externo tais como Tribunais de Contas, Controladorias Gerais, Ministério Público e órgãos centrais, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). As informações contábeis têm sido apontadas como principal insumo para a elaboração desse tipo de mecanismo (PASSOS; AMORIM, 2018).

Os *rankings* e indicadores são apresentados com intuito de fácil leitura e entendimento e geralmente são divulgados por classificação crescente ou notas do tipo conceito (ESPOSITO; STARK, 2019). Após esta divulgação pode haver reações dos avaliados perante o entendimento da recepção da classificação ocorrida. Estas reações podem ser conformistas (quando o ranqueado desconsidera o *ranking* e não age em prol de melhoria) ou transformistas (quando o ranqueado procura melhorar no *ranking* através de mudanças internas nos processos) (POLLOCK *et al.*, 2018).

Os *rankings* são compostos por indicadores, ordenados de acordo com alguma dimensão. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável ou descritível, um ou mais aspectos da realidade dada ou construída, de maneira a tornar operacional o seu acompanhamento (RINGEL *et al.*, 2021). Uma das aplicações dos indicadores é a criação de *rankings*, que permitem a comparabilidade entre períodos e dos objetos avaliados. Mesmo que tenham se tornado cada vez mais persuasivos, há críticas quanto ao uso de indicadores: alta simplificação, falta de transparência; imprevisibilidade e subjetividade (ESPOSITO; STARK, 2019).

Os potenciais dos *rankings* são determinados pelo fato de que os *rankings* são instrumentos de competitividade trabalhando como base nas diferenças. Isto permite que os ranqueados encontrem sua posição dentro da competição, definindo seu perfil e iniciando um processo de aprendizagem conforme as características do *ranking* são divulgadas (GIFFINGER; HAINDLMAIER; KRAMAR, 2010).

No ritmo que os *rankings* ganham e atraem a atenção aos problemas públicos em geral, eles podem ser usados como instrumentos para posicionar as cidades considerando sua natureza comparativa, para investidores pode providenciar informações para auxiliar na seleção de um novo local de investimento. Assim, os *rankings* providenciam base empírica para demonstrar as fraquezas e forças num processo comparativo e podem ser aplicados como instrumento guia para o desenvolvimento das cidades. Eles podem ser também utilizados pelos representantes locais para sua promoção, visto que atraem a atenção pública, cidades bem posicionadas usam seus aspectos positivos como promoção e marketing, ao mesmo tempo que aumentam a reputação e contribuem para a visão positiva da cidade, em uma perspectiva representacional (GIFFINGER; HAINDLMAIER; KRAMAR, 2010).

No processo de quantificação através dos indicadores selecionados no *ranking*, há a produção de um resultado numérico. Contudo, a seleção destas métricas podem acabar por reduzir, simplificar e descontextualizar a informação exarada aos usuários, pois no momento que há a tentativa de expressar uma realidade em expressão numéricas, pode-se acabar por

forçar comparações, gerando interpretações por parte daquele que analisa (ESPELAND; SAUDER, 2007).

O conhecimento do *ranking* e o reconhecimento de sua importância por parte dos municípios também pode ser um dos fatores provocadores de melhorias nos registros contábeis internos. Lima et al., (2022) realizaram um levantamento através de questionário com contadores de municípios brasileiros e identificaram que mais de 40% dos respondentes desconheciam a existência do *ranking* e, mesmo onde ele era conhecido não foram feitas ações para melhorar a colocação do município, revelando o desconhecimento ou desinteresse dos profissionais e dos gestores municipais sobre a importância do *ranking* no contexto de indicadores da qualidade da informação contábil municipal.

O risco reputacional causado por má colocação em *rankings* aumentou as orientações organizacionais para formas mais defensivas de gestão interna. No contexto das universidades, foi identificado que isso leva tanto a transformações específicas nas práticas organizacionais em resposta aos sistemas de classificação, como também a um aumento generalizado da preocupação com o risco reputacional (POWER *et al.*, 2009). Entretanto, há uma ausência de estudos que avaliam se dada a preocupação com reputação externa, municípios com notas mais baixas procuram se organizar, ajustando suas políticas contábeis, com vistas à melhoria no *ranking*. Desta forma, a pesquisa apresenta a primeira hipótese a ser testada.

H1. Após a divulgação de notas no *ranking* da qualidade da informação contábil, as Prefeituras Municipais verificam e agem para melhorar sua posição nos anos subsequentes, independentemente de sua posição.

A representação fidedigna da informação é afetada pela prática de gerenciamento de resultados de maneira oportunista (ALTOÉ; RIBEIRO; COLAUTO, 2015), e sua relevância é aprimorada pela tempestividade (CPC, 2019). A tempestividade consiste em possuir informações disponíveis no momento oportuno a ponto de influenciar nas escolhas dos usuários (CPC, 2019). A informação torna-se útil não somente por seu conteúdo ou natureza, mas também está associada à ocasião da divulgação das demonstrações contábeis, a qualidade da informação relaciona-se com a rapidez na divulgação aos seus usuários (KIRCH; DE LIMA; TERRA, 2012). O atraso no envio das informações de empresas de capital aberto está associado com a complexidade das informações e com o conteúdo, sobretudo decorrente de más notícias (KIRCH; DE LIMA; TERRA, 2012).

As demonstrações contábeis são impactadas se o fornecimento de informações de alto nível de qualidade e confiabilidade não forem divulgadas no momento oportuno, podendo

perder sua utilidade (CFC, 1993). A tempestividade da informação contábil é uma característica qualitativa relevante por ser capaz de influenciar na tomada de decisão dos seus usuários quando as informações são disponibilizadas no momento oportuno (BARCELLOS; COSTA JÚNIOR; LAURENCE, 2014). Sendo assim, a qualidade da divulgação está associada também à rapidez com que estes relatórios são disponibilizados aos usuários (KIRCH; DE LIMA; TERRA, 2012).

O gerenciamento de informações está relacionado positiva e significativamente com a perda do prazo dos relatórios financeiros, isto é, as empresas que perdem o prazo de divulgação de seus relatórios, possuem uma maior probabilidade de gerenciar seus resultados. Quanto mais próxima ou intempestiva for a divulgação do prazo de entrega de um demonstrativo, maior a tendência de gerenciamento de resultados (SALGADO; SOUZA, 2021).

Os municípios que atrasam a entrega das demonstrações contábeis anuais podem possuir notas mais baixas no *ranking* da STN, comparando-se com os demais. Isso ocorreria porque esses municípios precisariam de mais tempo para conferir as informações, verificando integridade entre os demonstrativos e conferência de transações não registradas. Insta ressaltar que um dos indicadores do *ranking* da STN é o atendimento dos prazos de envio. A hipótese avaliada buscou identificar se este envio tempestivo está associado ao cumprimento de outras métricas avaliadas no referido *ranking*. Assim, surge a hipótese 2:

H2. Municípios que enviam a Demonstração de Contas Anual dentro do prazo tendem a ter melhores indicadores no *ranking* da STN.

As ações das organizações públicas estão englobadas em normatizações, através de leis, decretos, portarias, manuais, ou outros instrumentos. Um exemplo é a Portaria STN 548/2015, que instituiu o Plano de Implantação de Procedimentos Patrimoniais (PIPAP). Esta portaria definiu prazos à União, Estados e Municípios para implantação de procedimentos patrimoniais em decorrência da aplicação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

A presença de normatização e o monitoramento destas normas podem gerar a percepção de que uma política monitorada ou com prazo vencida deve receber atenção reforçada pelos municípios em comparação à uma outra política que não possui prazo ou ainda está em vigência. Uma mudança nos prazos finais estabelecidos cria incertezas e afeta as ações dos governos locais na operacionalização e retenção de novas políticas contábeis (AZEVEDO; AQUINO; NEVES; SILVA, 2020).

O monitoramento das ações altera o comportamento dos atores, uma política com prazo e com monitoramento, é diferente de uma sem monitoramento. A pesquisa procura identificar

se a busca por atingimento destas normas afeta o cumprimento aos outros elementos do *ranking* da STN. Na etapa de metodologia detalham-se as políticas previstas no PIPCP que foram analisadas, comparando se houve o cumprimento daquelas com prazo vencido ou ainda em tempo para aplicação. Propondo-se assim a hipótese 3:

H3: A inclusão de políticas contábeis em normatização com prazos definidos (plano de implantação do PIPCP) apresenta notas melhores nas avaliações dos *rankings*, se comparadas com políticas com prazos não estabelecidos ou ainda em andamento.

Nos anos 1990, começou a surgir a informatização, atrelada à internet, para reformar a base do governo e alterar a forma como funciona e presta seus serviços, com a implementação de políticas públicas com objetivo de utilizar informações em rede para simplificar práticas internas, garantir eficácia, eficiência e efetividade. Desta forma, ocorreu um movimento por parte das organizações públicas para que o público de maior interesse, os cidadãos, tivessem serviços mais eficientes e voltados para a solução de seus problemas (SANTOS et al., 2013).

Para auxiliar nesta evolução, existem os sistemas informatizados, tanto aqueles utilizados pelas organizações geradoras dos dados (ex.: municípios), quanto àqueles que recebem os dados (ex.: tribunais de contas). Estes sistemas podem ser oriundos de desenvolvimento interno; contratação de empresa para uso do software; aquisição de sistema externo; utilização de software livre; dentre outros (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). Em busca desta modernização dos sistemas de auditoria, cita-se o PROMEX que buscou fortalecer o sistema de controle externo como instrumento de cidadania, incluindo o aperfeiçoamento das relações intergovernamentais e interinstitucionais, com vistas, inclusive, ao controle do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Entretanto, este projeto ficou aquém do esperado representando baixo impacto nas ações desenvolvidas pelos Tribunais de Contas (ROCHA; ZUCCOLOTTO, 2017).

A utilização destes sistemas pode afetar o andamento da padronização existente, e do cumprimento das determinações do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional, e do atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada Ao Setor Público (NBCTs). A mudança de utilização de um sistema interno para um adquirido, pode trazer informações antes não evidenciadas no sistema próprio. O contrário também é possível, esta mudança pode prejudicar a informação e deixar de ser escriturada (SACRAMENTO *et al.*, 2021).

Evidências apontam que os municípios com melhor organização tendem a buscar maior aperfeiçoamento das suas práticas. Enquanto os de menor organização perdem ainda mais sua

estrutura, com a redução da equipe estruturante (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019). Este arranjo dos setores também pode estar atrelado ao tamanho do orçamento da Prefeitura.

O uso de indicadores e índices de dados fiscais se, comparativamente aos maiores, os pequenos municípios conseguem realizar boas gestões, com qualidade e efetividade (KLERING; KRUEL; STRANZ, 2012). Na etapa metodológica são demonstradas os fatores estruturais avaliados e as respectivas fontes de informação. Desta forma a pesquisa apresenta a quarta hipótese:

H4. Prefeituras Municipais com melhor estrutura de tecnologia da informação possuem melhor posicionamento nas avaliações no *ranking* da qualidade da informação contábil, se comparadas com aquelas com menor estrutura.

Foram estipuladas desta forma quatro hipóteses, associadas ao *ranking* da qualidade da informação contábil da STN. Para as quatro situações estão previstos efeitos positivos em congruência com a literatura exposta anteriormente. As hipóteses relacionadas na Tabela 1 se complementam na busca do objetivo da pesquisa, em identificar se há influência do *ranking* da STN nas práticas contábeis; se a tempestividade da informação influencia na qualidade dos registros; se políticas normatizadas apresentam maior representatividade nos *rankings*; e se há fatores na estrutura que levam às melhorias nos indicadores do *ranking* da STN.

Tabela 1: Hipóteses e efeitos esperados no resultado do *ranking*

Hipóteses	Efeito esperado
H1: Após a divulgação do <i>ranking</i> os municípios apresentam melhoria nos indicadores	(+)
H2: Municípios que enviam a prestação de contas em dia apresentam melhores notas do <i>ranking</i>	(+)
H3: Políticas contábeis normatizadas com prazos definidos apresentam melhores notas no <i>ranking</i> do que políticas sem prazos definidos	(+)
H4: Quanto melhor a estrutura os municípios, melhor seu posicionamento no <i>ranking</i> , após a divulgação	(+)

Fonte: Elaborada pelo autor.

4 METODOLOGIA

Neste tópico são apresentadas as metodologias utilizadas nas etapas definidas na pesquisa. Inicia-se com a apresentação dos métodos definidos para a etapa quantitativa. Em seguida são exibidos a metodologia empregada na etapa qualitativa, destacando a definição para seleção dos entrevistados, a coleta e análise.

Etapa quantitativa

Em uma primeira etapa, a pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, realizada com dados secundários obtidos em bases de acesso público, que utilizou como unidade de análise os municípios brasileiros. Os desfechos avaliados foram as variações no *ranking* de qualidade da informação contábil no SICONFI da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tendo como principal variável o percentual de evolução entre 2019 e 2021. A escolha deste *ranking* baseou-se em razão da avaliação, através de indicadores contábeis, de todos os municípios brasileiros.

Optou-se pela utilização do teste t de Student para amostras independentes visando comparar as variáveis analisadas. Para todas as análises foi estabelecido um nível de significância de 5% ($p < 0,05$). A utilização deste teste baseou-se na normalidade verificada pela técnica de Kurtosis e homogeneidade dos dados obtidos.

Para responder a primeira hipótese, os municípios foram segregados em três quadrantes conforme percentual de acertos no *ranking* da STN. No primeiro quadrante os municípios com percentual maior que 85% de acertos; o segundo entre 65% e 85%; e o terceiro menor que 65%. Após, foram analisadas as variações entre os períodos de 2019 e 2021, verificando a média de acerto dos municípios que melhoraram ou pioraram.

Para a segunda hipótese foram verificados os municípios que enviaram a Demonstração de Contas Anual (DCA) à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através do SICONFI dentro do prazo determinado, comparando se há relação com aqueles que melhoraram ou pioram no *ranking*.

Para atender a terceira hipótese, a partir dos indicadores utilizados pelo *ranking* da STN que possuem prazo definido para implantação pelos municípios, foi verificado o tempo de prestação dessas informações. Desta forma, avaliou-se o atendimento à política contábil prevista na metodologia, verificando se apresentava valor superior a zero. Posteriormente, analisou-se o percentual de acerto no *ranking* da STN para essas políticas, comparando-as com outras políticas sem prazo definido de adoção.

A escolha destes indicadores foi utilizada para analisar como os municípios reagem em relação aos indicadores do plano de implantação (PIPCP). Como prazo de implantação foi definido o primeiro prazo do plano de implantação, independente do porte do município. Esta escolha baseia-se no princípio de que os municípios podem voluntariamente antecipar obrigações que posteriormente seriam avaliados pelo *ranking*.

Para analisar, foi comparado se os municípios apresentavam atendimento ao indicador da STN no ano em que se surgiu a obrigatoriedade da norma. Foram utilizadas: (i) a depreciação de bens móveis e imóveis; (ii) política de reconhecimento dos estoques. Ou seja, caso este município tenha atendido o item com prazo estabelecido para 2020, ao analisar o *ranking* de 2020 haveria uma percepção de atendimento à norma. Em contrapartida, comparou-se com o reconhecimento dos estoques cujo prazo seria posterior.

Para a quarta hipótese comparou-se os membros das equipes contábeis dos municípios conforme dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2019. As métricas utilizadas foram (i) se há terceirização; (ii) se os membros são efetivos; e (iii) se estão capacitados. Ademais, foram analisados se (i) há estrutura de tecnologia da informação; (ii) se há controle interno estruturado; (iii) e se possui transparência.

Esta etapa tem, desta forma, como objetivo verificar se a divulgação de *rankings* e indicadores elaborados por stakeholders externos, tais como o *ranking* da STN, impacta nas informações contábeis remetidas posteriormente à elaboração deste *ranking* e quais fatores podem levar a esta evolução. Para atender aos propósitos do estudo, como delimitação da análise foram selecionados municípios brasileiros entre os períodos de 2019 e 2021, que representam os três últimos períodos divulgados.

Etapa qualitativa

Em uma segunda etapa, a pesquisa adotou uma abordagem qualitativa-interpretativista e indutiva baseada em coletas de dados via entrevistas, cujos protocolos (Apêndices B e C), foram previamente aprovados pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade. Adicionalmente, utiliza outros dados coletados de fontes secundárias, como palestras, reuniões, notícias e apresentações em vídeos disponíveis na internet. Focou-se no aprofundamento dos casos, e não na generalização estatística dos resultados. Buscou-se generalizar proposições teóricas sobre o fenômeno (POWER; GENDRON, 2015), de forma que a realidade seja construída de forma subjetiva e pode possuir diferentes interpretações (RASHID *et al.*, 2019).

A aprovação do projeto no Comitê de Ética ocorreu na fase inicial da elaboração do projeto de pesquisa. O processo envolve o detalhamento dos meios de coleta dos dados, acesso aos respondentes e análise das informações, que são descritos nas próximas seções.

A etapa qualitativa foi desenvolvida considerando: (i) coleta e análise de entrevistas semiestruturadas, complementada por (ii) análise de vídeos de divulgação e discussão do *ranking* da qualidade contábil da Secretaria do Tesouro Nacional. Este é um *ranking* elaborado por órgão normatizador federal, o qual organiza e patrocina o *ranking* na federação. O *ranking* é divulgado anualmente e avalia dados fiscais, tais como a validação dos dados enviados do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF), além de dados contábeis, como depreciação. O *ranking* analisa a qualidade da gestão contábil e fiscal das cidades e leva em conta a consistência das informações enviadas pelo setor público ao Tesouro, através de uma metodologia de verificação e pontuação dos acertos. Essa pontuação é convertida em colocações nos *rankings* em níveis nacional e estaduais.

A pesquisa adotou uma abordagem indutiva, realizando uma observação de casos da realidade, por meio de entrevistas e análises documentais e audiovisuais, tais como eventos disponíveis no *youtube*, que discutiram o *ranking* analisado. Para o alcance dos objetivos propostos em um primeiro momento realizou-se também um levantamento documental em documentos governamentais pertinentes à análise. A Tabela 2 apresenta os eventos analisados com os respectivos endereços eletrônicos.

Tabela 2 - Lista de documentos audiovisuais para análise documental

Evento	Link
Ranking de qualidade da informação contábil/fiscal: indicadores de avaliação STN através do SICONFI (setembro/2021)	https://www.youtube.com/watch?v=qaEQHWXcQqk
Falando de Contabilidade. Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal no Siconfi (julho/2021)	https://www.youtube.com/watch?v=wwKkwCS9nZw
Ranking de Qualidade dos Dados Fiscais e Contábeis da STN (dezembro/2020)	https://www.youtube.com/watch?v=tPnnkhzPXFA
32ª Reunião da Câmara Técnica de Normas Contábeis e Demonstrativos Fiscais (CTCONF) (maio/2022)	https://www.youtube.com/watch?v=HXPBM2pidbU

Fonte: Elaborada pelo autor.

A etapa de análise documental teve como objetivo verificar como os atores envolvidos no mundo de *rankings* e indicadores, tais como os responsáveis por reportar a informação nos municípios, além de elaboradores e normatizadores dos *rankings*, estão discutindo a divulgação e elaboração do *ranking* contábil da STN. Estes vídeos permitem analisar a forma como ocorre a comunicação dos *rankings* pelos criadores do *ranking* (Ator 1), além de permitir observar

como os afetados (Ator 2) recebem os *rankings*, dado que os eventos permitem interação de perguntas e respostas pelos participantes.

Para essa análise, previamente foi realizada uma organização do material, transcrevendo trechos relevantes, para posterior observação do conjunto de documentos de forma analítica, buscando averiguar como poderia proceder para torná-lo inteligível, de acordo com o objetivo de verificar aspectos relacionados com a elaboração e construção de *rankings* e indicadores. A partir desta análise, alguns trechos foram selecionados para reforçar entendimentos exarados na etapa de entrevistas.

Concomitante às análises dos documentos e vídeos, foram realizadas entrevistas com contadores, controladores, consultores e agentes políticos nos municípios brasileiros (Ator 2) selecionados com o critério de volatilidade no *ranking* da STN, conforme descrito na etapa de seleção.

Seleção dos entrevistados

Os respondentes são servidores públicos e demais atores envolvidos de forma ativa na elaboração das informações dos *rankings* dentro de suas organizações, como contadores, consultores, controladores e agentes políticos, que estejam dispostos a participar e consentindo sua participação na pesquisa.

Os casos de interesse foram selecionados a partir de uma análise prévia do *ranking* da qualidade da informação contábil e fiscal no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O *ranking* da STN foi escolhido em razão da sua avaliação direta através de indicadores das informações de utilização e produção por parte das contabilidades municipais, principal objeto do estudo.

A Tabela 3 apresenta os quatro quadrantes gerados a partir da análise do *ranking* de qualidade da informação contábil. Na vertical apresenta-se dois grupos: (i) prefeituras acima da média de acertos em 2019 e (ii) abaixo da média de acertos em 2019. Na horizontal, as prefeituras foram separadas em 2 grupos: (i) aquelas que melhoraram na variação entre 2019 e 2020, e (ii) aquelas que regrediram na sua posição relativa. A Tabela 3 demonstra que não há necessariamente um padrão único na variação entre 2019 e 2020, com casos melhorando a taxa de acertos e outros piorando. Porém, a proporção de prefeituras que apresentaram melhora foi

superior (38,52%) à proporção que diminuiram o percentual de acertos em 2020 (25,20%). Dessa forma, observa-se um efeito aprendizagem em relação ao *ranking*.

Tabela 3 - Quadrantes dos municípios em relação à evolução dos acertos

Dimensões	Melhoraram no ano de 2020	Pioraram no ano de 2020
Acima da média no ano de 2019	2.145 (38,52%)	1.403 (25,20%)
Abaixo da média no ano de 2019	788 (14,15%)	1.232 (22,13%)

Fonte: Elaborada pelo autor. Nota: Os dados avaliaram se houve qualquer variação percentual entre os períodos.

Para a seleção dos entrevistados, foram selecionados os dados do Ranking da STN referentes aos anos de 2019 e 2020, por serem as últimas bases de dados disponíveis quando foi realizada a etapa de seleção de casos da pesquisa. Em seguida, ordenou-se os municípios que tiveram alta volatilidade neste período, ou seja, aqueles que evoluíram ou decaíram no ranqueamento comparado com o período anterior.

O intuito desta seleção foi identificar indiretamente prefeituras que podem ter realizado ações que acarretaram a mudança no seu ordenamento entre as diferentes edições dos *rankings*. Resumidamente, os passos para a seleção dos casos ocorreram da seguinte forma: (i) os municípios foram separados em quatro grupos, pelos quadrantes, considerando a sua posição no ano de 2020; (ii) os casos de interesse para a pesquisa são os municípios presentes nos quartis extremos: grupo com melhor índice de acertos e que melhoraram, aqueles com baixo índice de acerto e pioraram, além dos que estavam em situação ruim, mas melhoraram. Posteriormente, os municípios foram ordenados pela sua variação no *ranking* entre os dois períodos, do maior para o menor.

Os municípios com maior variação entre os períodos foram convidados a participar das entrevistas. Caso não tenha havido aceitação para participar, o próximo foi convidado, e assim sucessivamente. Foram excluídos da participação da pesquisa todos os participantes que recusaram em assinar o termo de consentimento livre e esclarecido, ou não aceitarem participar de forma espontânea da pesquisa. Também, foram excluídos os municípios que não apresentaram grandes variações nos *rankings* no período analisado. Utilizando destes critérios, foram selecionados os 500 municípios que mais variaram, permitindo uma seleção de casos de interesse, com reposição caso os convites para participação não fossem aceitos.

Com a seleção completa dos casos possíveis, foi realizado o contato conforme informações disponíveis nos sites dessas Prefeituras até que seja atingida a saturação teórica. Esta saturação foi considerada quando nenhum novo elemento é encontrado, deixando de ser necessária novas entrevistas (RAPLEY, 2013). Dessa forma, a pesquisa não considerou o

estabelecimento *anteriori* de um número fixo de entrevistas. O que importa é a saturação teórica, em busca de atingir profundidade e conhecimento sobre o fenômeno para que seja respondido o problema de pesquisa, e que a cada nova entrevista pouca ou nenhuma nova informação seja obtida.

Coleta e análise

Antes da aplicação do roteiro de questões, foi feito um pré-teste com dois servidores públicos que atuam respectivamente na área de controladoria e contabilidade em dois municípios que não foram selecionados na amostra. O objetivo desse pré-teste foi avaliar possíveis pontos a serem acertados no planejamento da entrevista e no instrumento da coleta, analisando a relação entre as perguntas e se essas se apresentavam de forma clara e objetiva.

A coleta dos dados baseia-se em entrevistas semiestruturadas, permitindo o direcionamento da entrevista a respeito do tema de acordo com cada respondente e que os entrevistados construam suas narrativas de forma livre e não-estruturada. A intenção foi orientar para uma discussão do objetivo definido, levando ao participante a discorrer sobre temas específicos que foram utilizados pela pesquisa.

As entrevistas, individualmente, tiveram duração de cerca de quarenta minutos, preferencialmente por meio de videoconferência. Em uma entrevista qualitativa o uso de um protocolo semiestruturado auxilia na visão interpretativista aprofundada da pesquisa, porque mesmo tendo alguns questionamentos preparados anteriormente, ela permite que o entrevistado tenha uma liberdade de respostas. Essa metodologia facilita que o entrevistado discorra e verbalize melhor seus pensamentos, pois a processo traz um melhor relacionamento e confiança entre os participantes (ROSA; ARNOLDI, 2006).

As entrevistas foram realizadas com a finalidade de captar sobre como as práticas contábeis são afetadas pela divulgação de *rankings* e indicadores. As entrevistas também buscam captar possíveis ações em busca de uma mudança no processo com intuito de legitimidade frente à uma melhor colocação nos *rankings* divulgados.

Foram realizadas 24 entrevistas, abrangendo 53 prefeituras, totalizando 975 minutos de entrevista. Os respondentes são os responsáveis ou envolvidos no fluxo da avaliação ou elaboração de *rankings* ou indicadores e estão detalhados na sessão de coleta e análise. O número maior de prefeituras em relação às entrevistas ocorreu em razão de que os consultores entrevistados representam mais de um município.

A Tabela 4 apresenta as características dos entrevistados que compuseram o *corpus* da pesquisa. Os entrevistados são experientes e representantes de prefeituras municipais responsáveis por preencher, receber e ou avaliar os indicadores e *rankings* divulgados, composto por contadores, assessores, Secretários, entre outros atores envolvidos no processo. Ademais, foram entrevistados alguns consultores que auxiliam as prefeituras na execução de suas atividades.

Tabela 4 - Caracterização dos respondentes

Identificação	Atuação	População (mil hab.)	Formação	Experiência no tema (anos)	Tempo (minutos)
Controlador 1	Controladoria	Entre 500 e 1000	(C) (A)	10	43
Controlador 2	Controladoria	Entre 500 e 1000	(D)	26	34
Diretora 1	Orçamentária	Entre 500 e 1000	(C)	13	32
Contador 1	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	4	35
Contador 2	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	6	37
Contador 3	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	14	35
Consultor 1	Consultoria	Entre 500 e 5000	(C) (A)	35	49
Auditor 1	Tribunal de Contas	Acima de 5000	(C)	8	33
Agente Político 1	Assessor	Entre 500 e 1000	(D)	5	27
Contador 4	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	4	32
Contador 5	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	25	42
Contador 6	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	10	40
Desenvolvedor 1	Desenvolvedor	Entre 500 e 1000	(CI)	24	31
Contador 7	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C)	16	26
Consultor 2	Consultoria	Entre 50 e 5000	(C)	29	38
Consultor 3	Consultoria	Entre 1000 e 5000	(C)	32	33
Elaborador 1	Criador de <i>ranking</i>	Acima de 5000	(C)	8	67
Consultor 3	Consultor	Entre 500 e 1000	(D)	20	54
Contador 10	Contabilidade	Entre 1000 e 5000	(C)	18	53
Desenvolvedor 2	Contabilidade	Entre 500 e 1000	(C) e (AS)	22	34
Controlador 2	Controladoria	Entre 50 e 5000	(D)	11	38
Contador 11	Contabilidade	Entre 1000 e 5000	(C)	30	50
Especialista 1	Orçamento	Entre 1000 e 5000	(E)	28	56
Especialista 2	Orçamento	Entre 1000 e 5000	(G)	16	56

Fonte: Elaborada pelo autor a partir das informações dadas pelos respondentes. Notas: (1) Formação: (C) Contabilidade; (A) Administração; (D) Direito; (L) Logística; (CI) Ciência da informação; (AS) Análise de sistemas. (2) Os consultores podem atuar em mais de um município.

O critério de seleção dos respondentes não delimitou quais cargos específicos poderiam ser entrevistados, pois a pesquisa considera que a função e os papéis dos indivíduos podem variar em cada organização em que pese no responsável pela análise e sugestão da mudança dos processos com enfoque na melhoria dos indicadores. A pesquisa considerou também entrevistas a agentes políticos, a fim de captar como eles percebem e participam do fluxo em prol da mudança do processo instituído para melhoria no indicador elencado.

O contato com os respondentes foi realizado por e-mail ou telefone, que estão disponíveis nos sites das prefeituras municipais e pela rede de contatos do pesquisador.

Entrevistar conhecidos pode ter algumas críticas, como cuidados éticos e possíveis preocupações dos respondentes com o julgamento do entrevistador quando se trata de assuntos sensíveis. Entretanto, é considerado um método eficaz de obter informações mais sensíveis e que dificilmente seriam abertas sem algum nível de confiança e que necessitariam de algum tempo para ser estabelecida. Também, foi utilizada a técnica de *snowball* para permitir o acesso a novos respondentes da rede dos próprios entrevistados.

As entrevistas foram gravadas – com a devida autorização – e transcritas literalmente (transcrição *verbatim*) de forma manual, não sendo registrados os nomes que permitam a identificação do entrevistado (DAVIDSON, 2009), respeitando os princípios éticos e protegendo a identidade dos respondentes. Com intuito de criar um ambiente agradável e amigável, de forma a ser um “quebra-gelo”, antes de apresentar os questionamentos, foi introduzido o objetivo ao entrevistado o que permite que sejam respondidas as questões desejadas, ou seja foi iniciada com questões amplas com o intuito de conhecer suas experiências e noções na área pública.

A análise das entrevistas adotou uma lógica indutiva por meio de análise da narrativa e codificação em etapas, buscando-se a construção de uma tipologia (WATKINS, 2017). Na lógica indutiva, a pesquisa não parte de categorias pré-existentes para explicar o fenômeno, os padrões e ideias emergem dos dados que são construídos durante a pesquisa, o que pode considerar também a utilização de uma lente teórica.

No processo de interpretação da análise da narrativa não é somente o que é dito que importa, mas a forma e a percepção do respondente quanto ao que é narrado. Nas entrevistas os participantes são convidados a apresentar as etapas da recepção de um indicador ou classificação em um *ranking*, na forma de uma narrativa.

Foi executada uma primeira etapa de codificação que inicialmente categorizou e codificou livremente. Ou seja, sem a utilização de construtos teóricos, mas permitindo que os dados emergissem livremente. A codificação aberta de 1ª ordem é mais focada nos dados coletados e nos respondentes, e facilmente emergem muitas categorias (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013).

Após a primeira rodada de codificação, seguiu-se para a codificação de 2ª ordem, essa mais focada em agrupar temas comuns que surgiram na 1ª etapa. Ambas as rodadas não são realizadas uma única vez, sendo reconstruídas para refinamento dos dados. Na codificação de primeira ordem surgiram categorias relacionadas ao processo e envolvimento dos atores frente a utilização dos *rankings* e indicadores.

A segunda etapa da codificação gerou novos códigos. A redução dos dados consiste num processo de revisão da codificação de 1ª ordem e reagrupando-as com base em suas características teóricas comuns. As rodadas de codificação estão sendo realizadas de forma concomitante às entrevistas, de forma a retroalimentar o processo de coleta dos dados. Esse processo permite explorar, confirmar e refinar as ideias e códigos emergentes, além de auxiliar a condução das próximas entrevistas.

Após a análise dos resultados, foi iniciada a etapa de validação. Essa fase compreende a validação dos achados e interpretações encontradas com as próprias fontes de informação, com o intuito de verificar se os resultados encontrados fazem sentido de acordo com suas experiências, bem como considerar comentários e sugestões adicionais. A validação foi realizada com cinco respondentes. Foram realizados ajustes nas interpretações previamente exaradas, em especial nas estratégias que os ranqueados podem desenvolver.

Concomitante, utilizou-se de análise dos documentos, notícias e vídeos adotando a técnica de análise de conteúdo, a qual, facilita a estruturação dos dados da pesquisa, sendo dividido em três fases: a codificação, transferência e verificação. Após a transcrição e codificação dos dados, estes foram interpretados utilizando procedimento sistemáticos e objetivos com o objetivo de enriquecer a leitura dos dados para responder as questões propostas.

O objetivo da análise de conteúdo ou também conceituada por análise categorial, segundo Freitas e Jauissek (2000), é a possibilidade de fazer inferências, pois ela trabalha com documentos, diálogos e traços que manifestam os dados e expressam suas principais características. É uma técnica de análise muito utilizada nas Ciências Sociais pelo fato de que os recursos utilizados por essa ciência (comunicações orais ou escritas, textos de entrevistas, falas, discursos e conversas) são muito apropriados para esse tipo de análise. Também é uma boa técnica para análise de documentos, jornais, áudios entre outras fontes de dados. Entretanto, é uma técnica que precisa ser bem executada de modo que o pesquisador esteja treinado a utilizá-la e para que seja bem interpretada.

Segundo Cellard (2008), a análise documental se inicia com a interpretação de documentos, de modo crítico e reflexivo, identificando alguns elementos principais sendo: contexto, autores, interesses, confiabilidade, natureza do texto e conceitos-chave. As necessidades do pesquisador delimitam os tipos de informações que deseja compreender. Após a análise de cada documento de modo separado, parte-se para a etapa da análise documental em questão, que acontece após a junção dessas interpretações individuais, organizando os dados de modo conjunto e os interpretando, através de sua fundamentação teórica adotada e de acordo com o objeto e objetivo do estudo.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste tópico são apresentados os resultados encontrados nas etapas definidas na pesquisa. Inicia-se com a apresentação dos achados da etapa quantitativa, desenvolvida através de quatro hipóteses e analisadas com a técnica estatística de comparação de média de T-Student. Em seguida são exibidos os resultados conforme metodologia empregada na etapa qualitativa-interpretativista, a qual utilizou de entrevistas e análise documental para triangulação.

Etapa Quantitativa

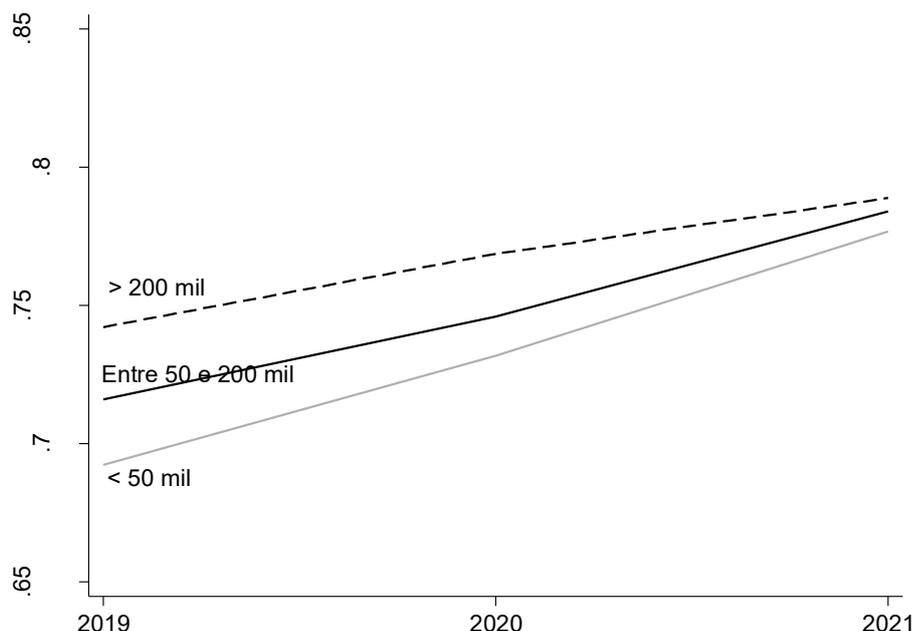
Nesta seção são apresentados os resultados da análise de dados que buscou identificar os impactos ocorridos pela divulgação do *ranking* de qualidade da informação contábil no Siconfi. A apresentação dos resultados foi organizada em cinco tópicos: (i) Evolução geral dos municípios no *ranking* da STN; (ii) reação dos municípios frente à divulgação de *rankings*; (iii) relação entre atendimento do prazo e indicadores; (iv) como os prazos definidos pela STN afetam os indicadores; e (v) a relação entre a estrutura dos municípios com os indicadores. Conjuntamente são discutidos os resultados destas análises.

Evolução geral dos municípios no ranking da STN

De forma geral, ao comparar a evolução dos 5.568 municípios ao longo do período do *ranking*, observa-se que não existe necessariamente um padrão, apesar de se observar uma melhoria geral na média de acertos. A Figura 2 demonstra a evolução da taxa de acertos dos municípios entre 2019 e 2021, em que é possível observar uma melhora dos acertos entre todas as faixas de população, mesmo para aqueles com menos de 50 mil habitantes.

A evolução dos municípios em *rankings* é um indicador importante do desenvolvimento das cidades. Com o passar do tempo, é possível observar mudanças significativas nos *rankings*, tanto para melhor quanto para pior. Isso pode ser influenciado por fatores como investimento em infraestrutura, políticas públicas eficazes e crescimento econômico. Acompanhar essa evolução é importante para entender as necessidades das cidades e tomar decisões para melhorar a qualidade de vida dos seus habitantes.

Figura 2 – Evolução dos acertos dos municípios no *ranking* da STN, por ano



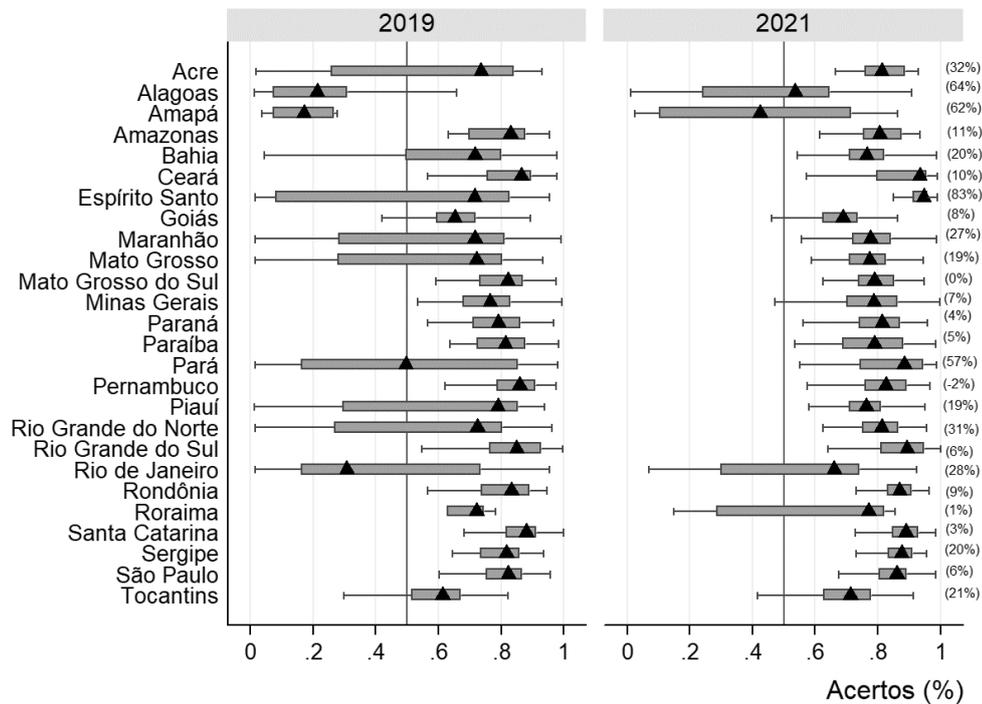
Fonte: Elaborada pelo autor com dados da STN (2022).

Enquanto 2.933 (52,68%) melhoraram o percentual de acerto em 2021, comparados com os períodos anteriores (2019 e 2020), 2.635 (47,32%) pioraram. Já na comparação de evolução entre 2020 e 2021, 3534 (63,5%) melhoraram e 2034 (36,5%) apresentaram piora nos acertos. Essa variação, que não é uniforme, indica que uma parte dos municípios tem procurado ajustar-se, em detrimento de outra parte que não tem sido necessariamente sensível à divulgação de sua posição no *ranking*.

Na Figura 3 foram analisados os municípios por estado com intuito de apresentar se há um maior atendimento ao *ranking* da STN em uma região específica. Como é possível visualizar, todos os estados com exceção do Pernambuco (queda de 2%), apresentaram evolução na média de acertos no *ranking* da STN. Apesar desta excepcionalidade na média de Pernambuco, a evolução dos demais estados entre os dois períodos foi significativa (média de 21%), reforçando o entendimento de que os municípios reagiram frente à divulgação do *ranking* da STN, e tem buscado compreender as métricas e evoluir a cada levantamento.

A evolução dos municípios em *rankings* contábeis também é um indicador importante para avaliar a saúde financeira e a gestão das cidades. Esses *rankings* têm como objetivo fornecer informações valiosas para os gestores públicos e para a sociedade em geral, a fim de ajudá-los a tomar decisões informadas sobre o uso dos recursos públicos. Com o passar do tempo, é possível observar mudanças significativas nos *rankings* contábeis, tanto para melhor quanto para pior. Isso pode ser influenciado por fatores como a capacidade de planejamento financeiro, a eficiência na gestão dos recursos e a transparência na prestação de contas.

Figura 3 - Média de acertos no *ranking* da STN por ano e estado



Fonte: Elaborada pelo autor. Notas: (1) A mediana é representada pelos triângulos. (2) O valor entre parênteses representa a variação dos acertos dos municípios dos estados entre 2019 e 2021.

A figura demonstra uma evidente atuação dos ranqueados em busca de melhoria nos anos seguintes. Entretanto, é percebida a existência de uma certa regionalização dos municípios, cujas respostas podem estar sendo influenciadas pelas orientações dos Tribunais de Contas locais que podem entrar em conflito com os indicadores avaliados pela STN, havendo enfoque por parte destes municípios em atender as especificidades do sistema de auditoria do TCE local. Um exemplo é o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o qual orienta o registro do montante recebido do FUNDEB pelo valor líquido, enquanto o *ranking* da STN avalia se houve o registro bruto da informação com a dedução correspondente.

Em outro ponto, a participação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo ao recepcionar as informações de seus jurisdicionados para posterior envio à STN, através da matriz de saldos contábeis, pode explicar o motivo pelo qual ocorreu uma evolução significativa entre os levantamentos, pois ao criar regras para receber os arquivos (*input*) com maior qualidade, a saída (*output*) estas informações podem estar mais aderentes às métricas avaliadas pela STN e ter impacto o resultado dos municípios no *ranking*.

Os municípios reagem frente à divulgação de rankings

No caso da primeira hipótese, o propósito foi buscar se os municípios reagem frente à divulgação do *ranking* de qualidade da informação contábil da STN. Foram classificados os municípios avaliados em três quadrantes, que indicam sua posição relativa em: (i) alta, (ii) intermediária e (iii) baixa classificação. No geral, os municípios brasileiros acertaram sete de dez indicadores avaliados pelo *ranking* da STN.

A Tabela 5 indica que houve impacto na divulgação do *ranking*, pois a maior parte dos municípios melhorou suas notas. Verifica-se que há evidências que corroboram com a hipótese de que as organizações reagem frente à divulgação de *rankings* e indicadores, em reforço ao exposto por Espeland e Sauder (2007), em que os ranqueados ajustam em direção aos instrumentos avaliados, com intuito de manter ou aprimorar a colocação.

Tabela 5 - Impacto do *ranking* da STN comparativamente entre 2019 e 2021

Variação 2019 - 2020											
Classificação Em 2019	Melhoraram					Pioraram					Dif. Média (p-value)
	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	
Q1 – alta	572	0,92	0,03	0,85	1,00	1057	0,82	0,14	0,02	0,99	0,0000
Q2 - intermediário	1310	0,82	0,07	0,65	0,97	1317	0,65	0,17	0,01	0,84	0,0000
Q3 – baixa	1051	0,66	0,20	0,02	0,98	252	0,29	0,23	0,01	0,64	0,0000
Total	2933	0,78	0,17	0,02	1,00	2626	0,68	0,22	0,01	0,99	0,0000

Variação 2020 - 2021											
Classificação Em 2019	Melhoraram					Pioraram					Dif. Média (p-value)
	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	
Q1 – alta	780	0,93	0,03	0,85	1,00	823	0,84	0,13	0,07	1,00	0,0000
Q2 - intermediário	1862	0,83	0,07	0,66	0,996	1045	0,66	0,17	0,06	0,85	0,0000
Q3 – baixa	892	0,70	0,16	0,03	0,98	166	0,35	0,21	0,01	0,64	0,0000
Total	3534	0,82	0,13	0,03	1,00	2034	0,71	0,21	0,01	1,00	0,0000

Fonte: Elaborado pelo autor. Notas: (1) Os números representam a média de acertos no ano. (2) Classificações adotadas: Q1 – alta: representa os municípios com percentual de acerto superior a 85%; Q2 – intermediária: representa os com percentual de acerto entre 65% e 85%; Q3 – baixa: representa aqueles com percentual de acerto inferior a 65%. (3) O teste de diferença de média comparou os grupos pela variação de acertos.

O efeito é mais perceptível na segunda divulgação, o que pode demonstrar um atraso dos ranqueados em ajustar os processos internos para melhoria no *ranking*, ou seja, o tempo necessário para aprendizado ou adequação dos processos internos. Ao comparar os municípios que melhoraram ou pioraram, percebe-se que a maioria dos municípios tendem a melhorar ano a ano, sendo que 52,76% melhoraram em 2020 e 63,47% melhoraram em 2021 (com média de acertos de 69,56% em 2019, 73,41 em 2020 e 77,77 em 2021; diferença de média $p = 0,0000$).

Relação entre atendimento do prazo e indicadores

A segunda hipótese avaliou se os municípios que não enviaram a demonstração de contas anual (DCA) à STN dentro do prazo estipulado apresentam nota inferior aos que atendem o prazo estipulado. Constatou-se na Tabela 6 uma associação entre os municípios que atendem o prazo da DCA com uma boa classificação no *ranking*. Os acertos dos que atenderam o prazo é maior do que os que não atenderam. Desta forma, demonstrando que os municípios que se organizam e produzem informações tempestivas também atendem outros itens previstos. Ademais, os que atenderam o prazo em 2019 tendem a atender no ano seguinte. Em contrapartida os que não atendem o prazo continuam a não o atender.

Tabela 6 - Impacto do *ranking* da STN comparativamente entre 2019 e 2021

Variação 2019 – 2020											
Atendimento do prazo em 2019	Atendimento do prazo em 2020					Não atendimento do prazo em 2020					Dif. Média (<i>p-value</i>)
	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	
Atenderam o prazo	2533	0,82	0,99	0,20	1,00	648	0,76	0,20	0,21	0,99	0,0000
Não atenderam	1017	0,63	0,93	0,02	0,97	1255	0,49	0,24	0,01	0,96	0,0000
Variação 2020 - 2021											
Atendimento do prazo em 2020	Atendimento do prazo em 2021					Não atendimento do prazo em 2021					Dif. Média (<i>p-value</i>)
	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	N	Média	Desv Padrão	Min	Máx	
Atenderam o prazo	2961	0,84	0,10	0,18	1,00	568	0,71	0,19	0,06	0,97	0,0000
Não atenderam	1098	0,78	0,10	0,17	0,99	769	0,65	0,22	0,05	0,98	0,0000

Fonte: Elaborador pelo autor. Notas: (1) Os números representam a média de acertos no ano. (2) O teste de diferença de média comparou os grupos que atenderam ou não atenderam o prazo de entrega das informações da DCA.

Foi realizado o teste de diferença de média entre os grupos que atenderam ou não atenderam o prazo do envio da demonstração de contas anual. Foi encontrada diferença de média nas colunas de atendimento ou não dos prazos em 2019 (*p-value* 0,0000). Os municípios que constantemente atendem aos prazos de prestação de contas possuem maior média de acerto em relação aos demais, que não cumpriram. Esse resultado reforça a discussão já tratada por Kirch et al., (2012) que qualidade da divulgação está associada também à rapidez com que estes relatórios são disponibilizados aos usuários.

Entretanto, é necessário algum ponto de reflexão, quanto ao entendimento se houve a entrega no prazo pela obrigatoriedade do prazo ou com enfoque na melhoria do *ranking*. Pode haver desvantagens como uma recorrente reafirmação positiva e o risco do município de perder uma visão crítica frente a análise dos resultados, gerando uma possibilidade de que o *ranking* perca efeito no longo prazo principalmente quando o ente público preocupar mais com sua imagem externa e boa colocação no *ranking* em detrimento de enfoque em políticas públicas.

Prazos definidos pela STN não afetam o atendimento dos indicadores

A terceira hipótese analisou se há diferenças nas respostas, ao se comparar políticas contábeis que possuem prazos definidos com aquelas sem definição de prazos. Para isso, foram analisadas duas políticas da STN, uma com prazo já vencido e outra ainda prevista (depreciação de bens - vencida; reconhecimento dos estoques - não vencida). Como esperado, os municípios que não atendem o prazo possuem média geral no *ranking* inferior àqueles que atendem o prazo, independente se a política está vencida ou ainda prevista para implantação, considerando que esta é uma métrica de avaliação do *ranking*.

A Tabela 7 demonstra que em 2020, dos municípios maiores que 50 mil habitantes, 69% atendiam a política com prazo vencido (464 municípios) e 31% não atendiam (208 municípios). Já os municípios menores que 50 mil habitantes, 51,63% atendem a política vencida (2528 municípios) e 48,37% não atendem (2368 municípios). Para a política não vencida, 84,38% dos municípios maiores atendem (567 municípios) e 15,62% não atendem (105 municípios).

Tabela 7 - Municípios que atendem o prazo da DCA comparando a validade da política

Variação 2019 - 2020											
Quadrantes		Política com prazo vencido em 2020				Dif. Média (p-value)	Política com prazo não vencido em 2020				Dif. Média (p-value)
		N	Média	Min	Máx		N	Média	Min	Máx	
> 50 mil	Não Atende	208	0,71	0,03	0,99	0,000	105	0,70	0,03	0,95	0,003
	Atende	464	0,77	0,06	1,00		567	0,76	0,03	1,00	
< 50 mil	Não Atende	2368	0,70	0,01	0,99	0,007	2086	0,71	0,01	1,00	0,000
	Atende	2528	0,76	0,01	1,00		2810	0,75	0,01	1,00	

Variação 2020 - 2021											
Quadrantes		Política com prazo vencido em 2021				Dif. Média (p-value)	Política com prazo não vencido em 2021				Dif. Média (p-value)
		N	Média	Min	Máx		N	Média	Min	Máx	
> 50 mil	Não Atende	208	0,76	0,11	0,99	0,000	105	0,75	0,11	0,99	0,021
	Atende	464	0,79	0,12	1,00		567	0,79	0,12	1,00	
< 50 mil	Não Atende	2368	0,76	0,01	1,00	0,003	2086	0,76	0,01	1,00	0,000
	Atende	2528	0,79	0,04	1,00		2810	0,79	0,01	1,00	

Fonte: Elaborador pelo autor. Notas: Os números representam a média de acertos no ano de variação. (2) O teste de diferença comparou os grupos conforme atendimento das políticas.

Enquanto nos menores, 57,39% (2810 municípios) atendem a política e 42,61% (2086 municípios) não atendem a política vencida. No mesmo sentido em 2021, verificou-se que não há destaque por parte dos municípios em políticas já vencidas. Portanto, os municípios maiores têm uma maior tendência de atendimento às políticas vencidas ou não vencidas, se comparado com os menores. Ao se comparar os grupos entre o atendimento ou não das políticas avaliadas,

verificou-se uma diferença de média menor que 0,05. Este resultado demonstra que há significância na comparabilidade dos grupos avaliados.

Os órgãos normatizadores deveriam considerar que a simples definição de prazos para implantação de normas pode não significar na aplicação direta em busca do atendimento de métricas avaliadas em *rankings*. Mesmo que haja uma pré-disposição daqueles que atendem o *ranking* apresentar maior nota, quando comparado o atendimento das políticas previstas, é possível identificar que mesmo uma política com prazo não vencido pode ser mais atendida do que uma já com o prazo esgotado. Uma das possibilidades para este enfoque pelos municípios pode ser em razão da busca em atender uma das políticas previstas que necessite menor esforço.

Considerando que 2.992 atendem a política vencida e 3.377 atendem a política não vencida, verificou-se que a presença de normatização nas políticas avaliadas não necessariamente gera a percepção de que uma política monitorada ou com prazo vencida deve receber atenção reforçada pelos municípios em comparação à uma outra política que não possui prazo ou ainda está em vigência. Esta análise pode ser uma evidência adicional para o estudo de Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020) em que as empresas de software têm definido a agenda de adoção das práticas contábeis, e não necessariamente o órgão nacional normatizador da contabilidade no país, a Secretaria do Tesouro Nacional.

Em outro ponto, destaca-se que as cidades de médio porte são um grupo especial, pois de forma geral não apresentam grandes proporcionalidades de investimento quando comparadas com os municípios de grande porte. Estas cidades tendem a perder importância e atenção quando comparadas com grandes cidades metropolitanas (GIFFINGER; HAINDLMAIER; KRAMAR, 2010). Desta forma, especialmente para estas cidades, pode haver a necessidade de evidencição específica, em especial das políticas públicas que são avaliadas pelos *rankings*. Ademais, ressalta-se que os *rankings* na área pública apresentam alto grau de heterogeneidade em relação a metodologia e objetivos. Assim, os municípios ranqueados precisam aprofundar na análise dos itens avaliados e não apenas realizar a comparação de sua posição no *ranking*. Por consequência estes *rankings* podem somente ser usados como base de estratégia de política pública quando as qualidades do *ranking* propriamente dito e as condições e características da cidade são levadas em consideração.

Relação entre estrutura interna com os indicadores contábeis

Com o propósito de verificar se há impacto da estrutura do município frente à sua nota no *ranking* da STN, buscou-se comparar as notas daqueles que melhoraram ou pioraram frente

à cada uma das variáveis apresentadas de forma exploratória, que representam dimensões de sua infraestrutura interna.

A Tabela 8 apresenta que a existência de controle interno na Prefeitura não apresenta grande relação quanto à evolução no *ranking* da STN, o que parece estar de acordo com literatura anterior que tem indicado a baixa efetividade das estruturas de controle interno nos municípios (LINO *et al.*, 2019), ou que essas estruturas não têm focado nas informações contábeis. Contudo, possuir estrutura de TI, equipe capacitada e com efetivos demonstra haver alta relação com o percentual de acertos dos municípios no *ranking*. Este resultado reforça o entendimento de que os municípios com melhor estrutura interna, tendem a produzir melhores resultados quando avaliados.

Tabela 8 - Comparação de fatores com os acertos no *ranking* da STN

Fatores analisados	Melhoraram					Pioraram					Dif. Média (p-value)
	N	Média	Des. Pad	Min	Máx	N	Média	Desv. Pad	Min	Máx	
Possui CI	2776	0,78	0,17	0,02	1,00	2477	0,68	0,22	0,01	0,99	0,3042
Não possui CI	157	0,77	0,16	0,08	0,99	149	0,70	0,21	0,01	0,96	
Possui TI	1707	0,79	0,16	0,03	1,00	1547	0,70	0,21	0,01	0,99	0,0000
Não possui TI	1226	0,76	0,18	0,02	0,10	1079	0,66	0,24	0,01	0,98	
Com capacitação	1202	0,81	0,14	0,04	1,00	1109	0,72	0,19	0,01	0,99	0,0000
Sem capacitação	1731	0,76	0,18	0,02	0,99	1517	0,65	0,24	0,01	0,98	
Com transparência	2911	0,78	0,16	0,02	1,00	2606	0,68	0,22	0,01	0,99	0,0194
Sem Transparência	22	0,70	0,20	0,10	0,95	20	0,47	0,31	0,01	0,86	
Com terceirização	27	0,69	0,27	0,07	0,96	32	0,56	0,22	0,04	0,90	0,0079
Sem terceirização	2906	0,78	0,16	0,02	1,00	2594	0,68	0,22	0,01	0,99	
Com efetivos	529	0,85	0,11	0,17	1,00	501	0,76	0,16	0,05	0,98	0,0000
Sem efetivos	2404	0,77	0,17	0,02	1,00	2125	0,66	0,23	0,01	0,99	

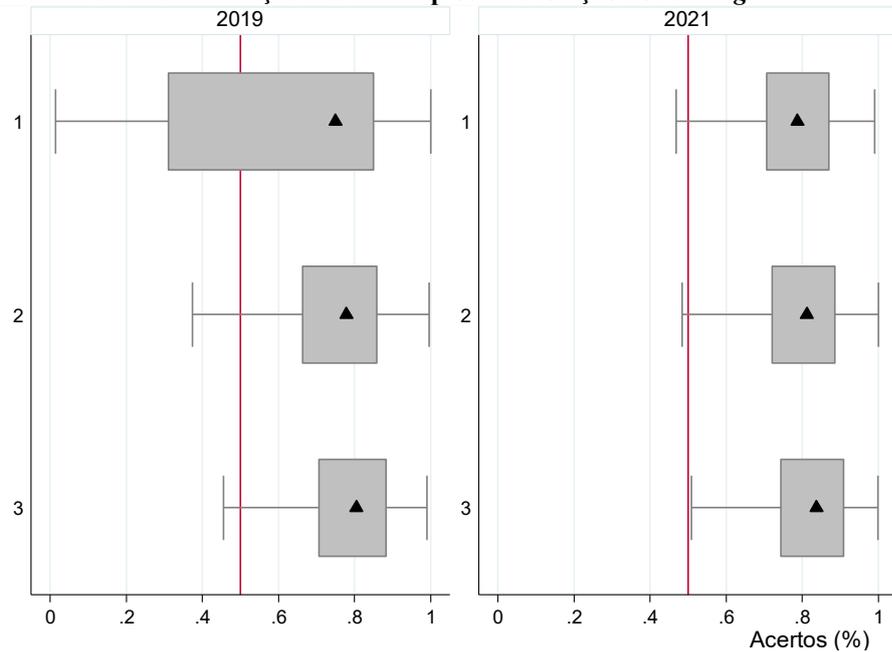
Fonte: Elaborador pelo autor. Notas: Os números representam a média de acertos em 2021. (2) O indicador possui CI, avalia se o município possui ou não estrutura de controle interno. (3) O indicador possui TI, avalia se o município possui estrutura de tecnologia da informação estruturada internamente. (4) O indicador de capacitação separa se o município possui estrutura interna para capacitação. (5) o indicador transparência avalia se há portal de transparência. (6) o indicador de terceirização define se o município avaliado possui terceirização instituída no município. (7) o indicador de efetivos define se o município possui apenas servidores efetivos.

Conforme explorado por Aquino, Lino e Azevedo (2022), a coleta de dados pelos Tribunais de Contas através de sistemas informatizados, e suas validações de envio, influencia a adoção e a manutenção de políticas e processos contábeis, orçamentários e de planejamento financeiro. As infraestruturas digitais que emergem desses sistemas moldam as atuações dos municípios, que passam a procurar atender principalmente os pontos avaliados pelo controle externo. Ou seja, além da dificuldade de implantação, limitação de equipe, e ou limitação do sistema utilizado, o enfoque prioritário dos municípios no atendimento dos softwares dos

órgãos fiscalizadores pode justificar o motivo que não somente a normatização do prazo aplicado institui na implantação de uma nova política contábil.

A Figura 4 reforça o entendimento da influência do sistema, pois nos anos avaliados os municípios que possuíam grau de informatização superior, apresentam melhor percentual de acerto. Entretanto, esta influência do sistema foi mais relevante no primeiro ano do *ranking*. Um dos motivos pela redução desta influência pode ser a adequação por parte das empresas responsáveis pelos sistemas informatizados dos indicadores avaliados pelo *ranking* da STN.

Figura 4 – Influência da informatização dos municípios na evolução do *ranking*



Fonte: Elaborada pelo autor. Notas: Os valores referem-se ao percentual de acertos dos municípios nos anos. A classificação representa o grau de informatização do município. Sendo (1) menor que 40%; (2) entre 40% e 60%. e (3) maior que 60%.

A literatura tem demonstrado que o sistema importa como principal direcionador (driver) do atendimento das políticas contábeis, os indicadores de gestão da tecnologia da informação agregados na análise supramencionada comparados com a evolução no *ranking* da STN reforçam que há uma tendência na aplicabilidade do desenvolvimento destas políticas.

Tabela 9 – Resultados encontrados após análise dos achados das hipóteses

Hipóteses	Resultado Encontrado
H1: Após a divulgação do ranking os municípios apresentam melhoria	Efeito de aprendizagem
H2: Municípios que enviam a prestação de contas em dia apresentam melhores notas do ranking	Organização prévia importa
H3: Políticas contábeis normatizadas com prazos definidos apresentam melhores notas no ranking do que políticas sem prazos definidos	Prazos não impactam
H4: Quanto melhor a estrutura os municípios, melhor seu posicionamento no ranking, após a divulgação	Estrutura afeta

Fonte: Elaborada pelo autor.

Entretanto, o que se percebe é que apesar da avaliação dos Tribunais de Contas ter direcionado as ações internas dos sistemas, os desenvolvedores de software, aparentemente tem analisado também como o *ranking* da STN tem avaliado estas políticas, e procurado aprimorar internamente para maior atendimento das métricas avaliadas. A Tabela 9 resume os efeitos encontrados conforme os dados apresentados nos resultados apresentados.

Etapa Qualitativa

Nesta seção são apresentados os resultados da etapa qualitativa-interpretativista, baseada na análise indutiva das entrevistas semiestruturadas e da análise de conteúdo de vídeos e documentos. A apresentação dos resultados foi organizada em quatro tópicos: (i) divulgação e efeitos da legitimidade do ranking; (ii) da criação dos *rankings* ao início das mudanças internas; (iii) as estratégias dos ranqueados para melhoria das notas; e (iv) as condições para a mudança nas práticas internas.

Divulgação e efeitos da legitimidade do ranking

Os atores afetados por *rankings* e indicadores percebem que as informações apresentadas pelos resultados são importantes para acompanhamento das políticas públicas. Ou seja, os atores não são insensíveis à existência destes *rankings* e os veem como auxílio à definição de organização interna e planejamento, como mostra a passagem a seguir transcrita de uma entrevista com um contador com dez anos de experiência:

“O IEGM se torna importante na medida (...) que ele auxilia o município de uma forma muito mais holística, ajudando o município a se posicionar de forma organizacional e definir um planejamento num leque amplo das políticas públicas.” (Contador 1, 10 anos de experiência).

Em outro ponto, percebe-se que os municípios têm uma preocupação com sua legitimidade na sociedade, pois isso pode afetar a capacidade deles em atrair investimentos, desenvolver parcerias e atrair talentos. Um município com boa reputação e prestígio institucional é visto como um lugar estável e confiável para se investir e se estabelecer (GALLAROTTI, 1989). Além disso, a legitimidade é importante porque garante que as políticas e ações do município são aceitas e apoiadas pela sociedade. Isso pode ajudar a evitar conflitos e garantir a cooperação dos cidadãos com as autoridades municipais. Também é

importante para assegurar a confiança da sociedade nos processos democráticos e nas instituições públicas. O controlador entrevistado, com 26 anos de experiência, reforçou esta preocupação com os índices, em especial da transparência, e a colocação em que se encontra a organização:

“Da parte de governo evidentemente há uma preocupação com índice [*Ranking da Transparência*] e a colocação. Entender a mudança e o contexto sempre na conjuntura atual. (...) na parte de isso afetar, isso interferir para angariar prestígio institucional”. (Controlador 1, 26 anos de experiência).

Reforçado pela busca por este prestígio, é possível visualizar também que as Prefeituras Municipais têm sido sensíveis à divulgação do *ranking* da STN, e aquelas com melhor colocação têm externalizado sua posição através de divulgações. A Figura 5 demonstra a utilização do posicionamento no *ranking* da STN em 2019 como demonstração de boas práticas, com destaque nas notas explicativas contábeis da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (MG) como forma de se legitimar frente à sociedade (BH, 2021).

Figura 5 – Notas explicativas da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte



Fonte: Portal da transparência da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (MG).

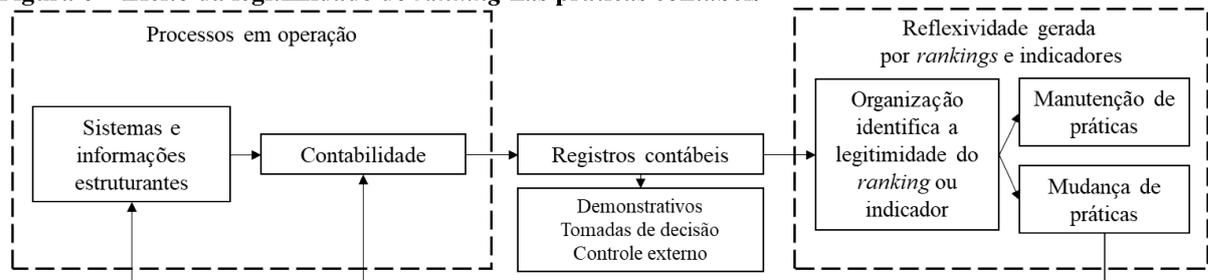
Os municípios com melhores colocações também divulgam em suas páginas eletrônicas a evolução no *ranking* da STN e sua conseqüente posição em relação aos demais municípios. O município de Vitória (ES) por exemplo, destacou sua evolução no *ranking* da qualidade da informação contábil e fiscal desde 2019 como um resultado de um trabalho que envolve profissionais da área da contabilidade, de tecnologia da informação e de diversas áreas de gestão (VITORIA, 2022). Na mesma linha, o município de Barra do São Francisco (ES), divulgou a evolução, quando saiu da posição 2.615 (em 202) para a posição 184 (em 2021), um avanço de

2.431 posições (BSF, 2022). Os desenvolvedores de sistemas também possuem a percepção da necessidade de aprimorar no *ranking*. Foram identificadas divulgações por parte de desenvolvedores que noticiam e demonstram em seus websites a nota de seus clientes, procurando assim transferir o efeito positivo da posição para sua marca comercial.

De uma forma geral, observa-se que a divulgação ocorre apenas quando o resultado indica uma boa posição, ou quando houve uma variação expressiva positiva no *ranking*. Ao contrário, quando a posição ou nota é intermediária ou baixa, ou quando a variação é negativa, não foram encontradas divulgações. O município de Porto Alegre (RS) por exemplo, ficou com a “nota B” tanto em 2019 (639ª posição) quanto em 2020 (283ª posição), mas só divulgou ao alcançar a “nota A” em 2022 mesmo que a posição tenha caído, para 304ª posição. Isto indica que o enfoque tende a ser dedicado quanto o resultado é positivo para a organização, seja pela nota como em Porto Alegre ou pela posição, como no caso de Belo Horizonte (MG). Esse efeito de divulgação condicional sugere busca por legitimidade externa, e na presença de informações negativas, a ausência de divulgação sugere uma estratégia de minimização de riscos à reputação, também visando manter ou não ameaçar sua legitimidade externa.

Porém, nem todo *ranking* gera efeitos sobre as entidades sob escrutínio. Para que ocorram efeitos, o *ranking* deve possuir uma legitimidade no campo organizacional (ALTBACH, 2015), o que passa pela própria legitimidade da entidade patrocinadora do *ranking*. A Figura 6 demonstra a forma como a reflexividade da alta ou baixa legitimidade do *ranking* ou indicador pode ser um fator para a mudança ou manutenção das práticas do município. Esta reflexividade pode gerar adequações e ou mudanças nos sistemas estruturantes, tais como folha de pagamento, patrimônio, financeiro, de forma que as mudanças efetuadas nestes sistemas apresentem melhoria nos indicadores e por consequência na colocação no *ranking* relacionado.

Figura 6 – Efeito da legitimidade do *ranking* nas práticas contábeis



Fonte: Elaborada pelo autor.

A legitimidade de um *ranking*, ou seja, como o *ranking* é percebido pelos atores ranqueados, pode afetar significativamente as práticas internas das entidades ou organizações ranqueadas. Se o *ranking* é visto como legítimo e justo pela sociedade e pelas entidades ou organizações ranqueadas, isso pode levar a uma maior aceitação e adesão às medidas de melhoria propostas pelo *ranking* (RADAEL; CARVALHO; RADAEL, 2021). Esta legitimidade também pode fomentar a colaboração entre as entidades ou organizações ranqueadas, uma vez que elas podem compartilhar suas práticas e estratégias de sucesso com outras entidades ou organizações. Além disso, uma maior legitimidade do *ranking* pode aumentar a confiança da sociedade na capacidade das entidades ou organizações ranqueadas de melhorar e alcançar resultados positivos (RINGEL *et al.*, 2021).

Por outro lado, se o *ranking* é visto com baixa legitimidade pelos avaliados, podem surgir resistências pelas entidades ou organizações ranqueadas em adotar ações de melhoria, procurando uma melhor posição no *ranking*. A baixa legitimidade pode afetar negativamente a colaboração entre as entidades ou organizações ranqueadas e pode aumentar a desconfiança da sociedade na capacidade das entidades ou organizações ranqueadas de melhorar e alcançar resultados positivos. Este efeito de baixa colaboração entre as organizações estaria atrelado aos preceitos de competitividade descritos por Altbach (2015), um dos desenvolvedores reafirmaram que a classificação gera competitividade entre os ranqueados:

“A gente entende que a classificação no *ranking* ela é um mecanismo mais para gerar competitividade.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

Um município com baixa classificação pode não ser inserido em discussões com outros órgãos superiores. A Secretaria do Tesouro Nacional, poderia ao identificar que o município ficou com nível E em seu *ranking* não inserir este município em grupos de discussão interna como a Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), em contrapartida pode identificar municípios que apresentam boas colocações para identificação de boas práticas e inseri-los no campo para discussão das melhorias nas práticas contábeis.

Fluxo dos rankings: da criação ao início da mudança interna

Os *rankings* são criados com o objetivo de classificar entidades ou organizações de acordo com determinados critérios, ordenando as informações. Esses critérios podem ser

variados, como desempenho financeiro, qualidade de serviços, sustentabilidade, entre outros. A criação de um *ranking* envolve uma série de etapas, como a definição dos objetivos e critérios, a coleta e análise dos dados, a avaliação e classificação das entidades ou organizações e a publicação dos resultados.

A metodologia utilizada para criar um *ranking* deve ser clara e transparente, de forma a garantir a confiabilidade e a validade dos resultados (BRASIL, 2018). Além disso, os *rankings* devem ser atualizados periodicamente para refletir as mudanças nas entidades ou organizações e no contexto em que elas estão inseridas (BRASIL, 2018).

A divulgação dos *rankings* pode afetar significativamente as práticas internas das entidades ou organizações classificadas. Isso porque, ao serem expostos publicamente, as entidades ou organizações podem se sentir pressionadas a melhorar sua posição no *ranking*, o que pode levar a mudanças nas suas estratégias e práticas. Por exemplo, uma entidade ou organização que é classificada como "ruim" em um *ranking* de qualidade de serviços pode se esforçar para melhorar seus processos internos e a satisfação dos clientes para subir no *ranking*. Além disso, a divulgação dos *rankings* pode afetar a percepção da sociedade sobre uma entidade ou organização, o que pode ter um impacto significativo em sua imagem pública e reputação (MIOTTO; DEL-CASTILLO-FEITO; BLANCO-GONZÁLEZ, 2020).

Os *rankings* apresentam desta forma um processo desde a sua criação, divulgação e análise pelos ranqueados para produzir mudanças internas nas organizações. Percebe-se assim três fases definidas, sendo setorizadas em (1) criação dos *rankings*; (2) análise dos resultados; (3) mudança interna. Apesar de ser um caminho linear, há uma retroalimentação pela ação de análise posterior por parte dos elaboradores e pelo diálogo de sugestões exaradas ao elaborador pelos ranqueados.

Na primeira fase (criação), inicia-se o processo de discussão interna pelo ente elaborador, avalia-se os objetivos e a forma de criação. Posteriormente, inicia-se o processo de decisão do preenchimento ou extração dos dados, que podem ser de três tipos: (i) extração direta de dados (ex.: sistema de prestação de contas), (ii) preenchimento pelos ranqueados ou avaliadores (ex.: questionário), ou (iii) misto: quando são utilizados dados extraídos de bases de dados e complementados por dados preenchidos pelos ranqueados ou avaliadores. Como exemplo, o Ranking da STN apresenta extração direta dos dados a partir das informações remetidas do Siconfi.

A continuidade do *ranking* depende de suas adequações ao longo do tempo, de forma a aperfeiçoar as métricas utilizadas e corrigir distorções com enfoque nas adequações necessárias. O elaborador entrevistado reforçou a necessidade de evolução contínua pelos elaboradores:

“A gente consegue, a gente vai evoluindo aos poucos. Ao longo dos anos, a gente não vai conseguir entregar um produto perfeito do plano de primeira e depois, aos poucos, a gente vai melhorando. A gente faz tudo no *ranking*, desde a parte de processamento de dados até a parte de criação da camada de visualização.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

A divulgação do *ranking* pode criar um conflito para as entidades ou organizações ranqueadas. Isso porque, ao serem expostos publicamente, as entidades ou organizações podem se sentir pressionadas a melhorar seus indicadores, o que pode levar a mudanças nas suas estratégias e práticas (ALTBACH, 2015). Essas entidades ou organizações podem se sentir prejudicadas pelo *ranking*, uma vez que a divulgação dos indicadores pode afetar a percepção da sociedade sobre a entidade ou organização e sua imagem pública. Além disso, a divulgação de indicadores pode levar a uma competição entre as entidades ou organizações ranqueadas, o que pode afetar negativamente o trabalho em equipe e a cooperação entre elas.

Na fase de análise dos resultados inicia-se o processo de análise dos indicadores e a posição elencada pelo *ranking* ao avaliado. O principal ator nesta fase, é o setor avaliado, que verifica seus pontos e repassa aos superiores para melhoria. Quando o consultor 3 foi questionado sobre os processos internos após recebimento das informações do *ranking*, ele apontou que as reuniões aconteciam internamente e com enfoque com a equipe de desenvolvimento do software:

“Com certeza, né? A prefeitura sempre teve uma área de modernização administrativa, e tanto área de modernização administrativa, que historicamente era uma área do planejamento também depois, ao longo do tempo, houve uma vinculação dessa área com a empresa de informática, que passou a ser informática e informação.” (Consultor 3, 20 anos de experiência).

Para análise ocorrer, é preciso primeiro conhecer o *ranking* ou indicador disponibilizado. No caso do Ranking da STN, mais de 40% dos respondentes à pesquisa da Confederação Nacional dos Municípios (CNM) declararam não conhecer o *ranking* (LIMA *et al.*, 2022), o que pode ser uma ameaça à sua legitimidade. O desconhecimento demonstra que a etapa de divulgação é importante para que o *ranking* exerça mudança na organização. Após o conhecimento do *ranking*, o avaliado verifica a sua legitimidade, com intuito de avaliar se os pontos elencados apresentam relevância para a organização. A análise inclui a verificação das ações necessárias e os custos internos necessários para as melhorias.

Os ranqueados apresentam críticas aos formatos de extração, tais como falta de verificação ou triangulação dos dados que podem levar a interpretações dirigidas por outros ranqueados. Ou seja, pode haver uma inserção cirúrgica, em especial quando se utiliza o preenchimento de questionários por parte de quem será avaliado. Os elaboradores apresentam preocupação quanto à qualidade da informação e a sua manipulação, conforme passagem transcrita:

“O que a gente não quer é uma informação manipulada. A gente não quer mentira. A gente quer pegar a informação como ela é, como a gente enviou e com base nela, fazer análise. Fala, olha, a gente identificou que existe divergência entre o valor de despesas do relatório. Há pouco relatório e, essa informação é ruim porque dois valores eu não sei nem se um deles está certo.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

Os municípios utilizam a posição como um termômetro, identificando-a como referência para posterior adequação. Há uma priorização das ações voltadas para subir nas colocações, em especial se houver uma baixa colocação e se for percebida a relevância do levantamento. O *ranking* se torna, na visão do contador entrevistado, como uma consequência da melhoria dos processos internos:

“A gente utiliza mais como referência. Se a posição tiver muito baixa, então seria como um termômetro para saber que a gente precisa melhorar, então a partir da posição a gente procura também abrir dentro desse índice quais são as fragilidades para estar trabalhando em cima delas, e só através disso que a posição vai melhorar no *ranking*” (Contador 1, 10 anos de experiência)

Por fim, na fase de mudança interna, os ranqueados podem iniciar um processo de avaliação ou manutenção dos processos. Alguns fatores são relevantes para que ocorra a ação: (i) equipe (qualidade/quantidade), (ii) apoio alta administração (relevância do indicador/*ranking* e retorno institucional), (iii) sistema informatizado, (iv) meramente avaliativo ou impeditivo para administração.

“Além de investimento no sentido de buscar estabelecer uma gestão, com governança, é uma estruturação organizacional. Investimento nas diversas carreiras. É um conjunto de fatores que se iniciou e por coincidência se perpetuou mesmo com mudanças de gestão. Há um investimento nas carreiras, as pessoas querem ficar, investem, e capacitam, tem escola de governo. Por exemplo, existe um interesse da gestão em fomentar a participação de servidores em eventos nacionais.” (Consultor 3, 20 anos de experiência).

Este entendimento de que há como principais fatores iniciais o sistema e o apoio da alta administração foi percebido em quase todas as entrevistas. Contudo, um dos contadores entrevistados destacou-se que chega um certo ponto que não depende tanto dessa vontade dos da hierarquia superior, em razão da consolidação dos instrumentos utilizados:

“Quando você normatiza, cria carreiras com vida própria, você cria instrumentos, por exemplo, de avaliação, instrumentos de fundos que financiam carreira, estrutura, que vai se consolidando.” (Contador 9, 32 anos de experiência).

O mesmo contador ressaltou que não é apenas remuneração que permite a evolução e melhoria das políticas contábeis aplicadas, mas sim quando se cria um ambiente onde se há uma organização muito bem estruturada, podendo haver recebimento de recursos em um fundo para capacitação e fomento à empreendedorismo, aos servidores, formação ou participação em eventos externos.

Estratégias dos ranqueados para melhoria das notas

Os ranqueados podem apresentar estratégias para ações das mudanças necessárias para melhoria dos indicadores e conseqüente melhoria na colocação nos *rankings*. Estas ações podem ser na saída dos dados do sistema ou na entrada, que é o recebimento destes dados no ente avaliador. A Tabela 10 apresenta de forma resumida as estratégias e respectivas ações identificadas para a sua adoção pelos municípios em prol da melhoria dos indicadores.

Tabela 10 - Estratégias dos ranqueados para melhoria dos indicadores

Estratégias	Ação	Entrada ou Saída
Priorizar o mais simples	Analisar os pontos que não estão sendo atendidos e priorizar processos mais simples para melhoria em curto prazo	Entrada
Adoção cerimonial	Registrar um valor no sistema interno apenas para melhorar a nota	Entrada
Análise do custo-benefício	Ponderar ações de ganho em detrimento de perda na classificação	Entrada
Manipulação oportunista	Alterar a informação produzida (<i>report</i>) do dado enviado	Entrada
Manipulação do envio	Alteração do arquivo de envio não tendo a prática interna definida	Saída

Fonte: Elaborada pelo autor. Nota. Entrada: São os dados encontrados dentro do sistema utilizado pela entidade (ex.: lançamento manual do ajuste de perda de dívida ativa); Saída: Referem-se aos dados extraídos do sistema utilizado que serão enviados a outros sistemas (ex.: envio da matriz dos saldos contábeis à STN).

Uma estratégia comum identificada é que os municípios priorizem ações mais simples para melhorar sua posição em um *ranking*, principalmente quando sujeitos à pressão externa para obter melhores resultados. Isso pode incluir medidas como verificar o preenchimento de

informações que sejam avaliadas por indicadores. Por exemplo, no caso do *ranking* da STN que pontua se os mesmos valores de receita corrente líquida estão apresentados nos diversos demonstrativos fiscais, esta verificação garantiria o atendimento desta métrica.

Estas medidas, apesar de simples, podem ter um impacto em indicadores avaliados e, conseqüentemente, contribuir para uma melhor posição no *ranking*. Além disso, essas ações também podem ser implementadas rapidamente e com um baixo custo, o que é atrativo para os municípios, que precisam equilibrar as prioridades e os recursos financeiros. Um dos especialistas entrevistados, com 13 anos de experiência, ressaltou que algumas destas ações são simples e econômicas para realização:

“Às vezes são coisas simples. (...) E não são coisas impossíveis, nem dispendiosas de se fazer.” (Especialista 1, 13 anos de experiência)

Em outro ponto, pode-se realizar o registro de um valor no sistema interno apenas para melhorar a nota, por meio de adoção cerimonial. Esta adoção cerimonial de normas contábeis deve ser observada pelos órgãos de fiscalização, pois a simples verificação do registro da informação na extração de dados não necessariamente demonstraria real aplicação da prática. Por exemplo, lançar valor de depreciação de um bem calculado em uma planilha de Excel em apenas um mês, mas não implantar a política interna recorrente. Um dos consultores entrevistados ressaltou uma preocupação de como o *ranking* verificaria a veracidade da informação:

“Uma adoção cerimonial nos municípios seria uma coisa possível de se ter. Porque na verdade como o *ranking* vai checar se há uma movimentação dentro daqueles níveis contábeis.” (Consultor 3, 20 anos de experiência).

Apesar da adoção cerimonial ser uma forma de manipulação das informações, na visão de um dos especialistas entrevistados, estas adoções são meramente realizadas para apresentação aos órgãos superiores, demonstrando que práticas são demonstradas pelos dados, mas não são bem executadas nos órgãos. Contudo, o entrevistado ressaltou que esta análise é uma das limitações da avaliação quantitativa pelo *ranking*, o que remeteria para a necessidade de uma validação qualitativa das informações analisadas de forma automática:

“Às vezes nem é manipulação, né? Mas aquele famoso para inglês ver. Coisas que são feitas, que diz que existe, mas que na prática não funciona muito bem, né? Mas isso acho que é inevitável. É quando se trabalha meramente com atributos quantitativos. Só avaliações mais profundas de uso do serviço que

poderia chegar esse tipo de conclusão na análise mais qualitativa, então não vejo como fugir disso.” (Especialista 7, 28 anos de experiência).

Outra ação direta é a influência do sistema dentro do fluxo da melhoria. Um dos desenvolvedores afirmou que manipulação da informação (oportunista ou do envio) é uma estratégia que ocorre, com o intuito de comercialização do *software* como aderente aos indicadores avaliados e isto reafirma a preocupação dos elaboradores:

“Isso é um dos motivos também que eles seguram um pouco as regras para poder ver se fecha a questão, né? Para ver se o pessoal não manipula, mas ainda existe muita manipulação, viu? Isso é fato” (Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

A manipulação oportunista das informações ocorre após o envio das informações no sistema de outro órgão. Ou seja, as organizações avaliadas podem alterar o relatório (*report*) produzido através dos dados enviados à um sistema informatizado. Como por exemplo, alterar as informações retornadas pelo envio da matriz de saldos contábeis, alimentada pelos dados enviados pelos jurisdicionados antes da homologação dos demonstrativos. A manipulação é percebida inclusive por agentes de controle dos municípios, que ressaltam a dificuldade de identificação destas alterações:

“Tem manipulação, a gente sabe que tem. Eu não sei até que ponto que essas entidades, esses órgãos que cuidam dessas avaliações, eles têm essa preocupação de conferir” (Controlador 2, 11 anos de experiência)

Um exemplo desta manipulação oportunista é a alteração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e da Demonstração de Contas Anual (DCA) realizada após o momento do registro da informação, ou seja, na saída. Todos os três recebem informação da matriz dos saldos contábeis que é enviada em arquivo informatizado pelos municípios e estados. O Ente pode, após o envio dos dados, alterar um destes demonstrativos para que simule uma informação que não existe na prática, ou que exista, mas não está registrada na contabilidade. Outra estratégia adotada é a manipulação do envio. O ranqueado por si só ou pela orientação do desenvolvedor, pode alterar dados contidos no arquivo de envio (ex.: .csv; .xbrl) com dados fictícios com intuito de apenas ganhar nota naquele indicador. Os elaboradores apresentam preocupação com a manipulação de dados, conforme destacado por um dos elaboradores entrevistados:

“Por que a gente não divulga previamente os critérios? A gente não, na verdade, não é para os critérios, não divulga as equações contábeis, as equações matemáticas. Por que que a gente não divulga as equações matemáticas? Porque aí tem todo o histórico, qual que é o histórico de envio de informações? Como eu te falei no começo, os entes querem cumprir obrigação. Eles não querem necessariamente gerar informações de qualidade. É a partir do momento que você coloca ali uma regra prévia que eles sabem que vai ser avaliado. Existem os que vão cumprir corretamente, mas existem esses que vão manipular a informação para ficar bem no dado” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

Com intuito de evitar estas manipulações, os elaboradores podem tomar medidas como a não divulgação dos critérios utilizados. Entretanto, a divulgação dos critérios avaliados pelos elaboradores auxiliaria os ranqueados no entendimento de quais ações devem priorizar. Esta avaliação pode, similarmente aos sistemas informatizados de auditoria dos Tribunais de Contas (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022), enraizar conceitos e definições, reduzindo margem para o julgamento do contador.

Os ranqueados requerem as informações para ter um maior norteamento das suas ações internas. Ou seja, a não divulgação poderia gerar uma ausência de aprendizado pelos avaliados. Em contrapartida a explicitação das métricas utilizadas causaria o uso estratégias, tais como a manipulação dos dados de forma oportunista, inclusive na alteração dos dados de envio, ou na adoção cerimonial dos indicadores avaliados.

O ranqueado também realiza análise do custo-benefício, ponderando ações de ganho em um determinado indicador em detrimento de perda em outro. O ranqueado pode verificar, por exemplo, se a perda de pontos por reenviar as informações perdendo o prazo de envio apresenta retorno frente a outros indicadores.

Ao aferir se o município realizou o registro na conta previamente definido pelo elaborador do *ranking*, a divulgação dos *rankings* reforça à organização que ela deve utilizar exclusivamente aquela conta, com perda de pontuação e classificação se não atender da forma padronizada (FERREIRA; MARCHESINI, 2011). Um exemplo, é o *ranking* da qualidade da informação contábil no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que avalia se o Ente registrou o ajuste de perdas da dívida ativa tanto no curto prazo, quanto no longo prazo (STN 2020). O contador municipal poderia avaliar e entender que o ajuste de perdas se aplicaria apenas no longo prazo.

Condições para mudança nas práticas internas

Nos tópicos anteriores foi apresentado como um *ranking* ou indicador é criado e a identificação de estratégias para a mudança nas práticas nos municípios. Também foram apresentadas as estratégias que os ranqueados executam para a melhoria dos indicadores avaliados. Neste tópico, foi realizada uma elaboração de tipologia que alinha estes conceitos com o arcabouço teórico, a teoria da legitimidade.

Tabela 11 - Efeitos nas práticas contábeis

Dimensões analíticas	Percepção presumida de legitimidade do <i>ranking</i> para o entrevistado	
	Baixa	Alta
Apoio da alta administração		
Alto	Adoção parcial ou simbólica das práticas apenas de forma cerimonial.	Incentivos para esforços na adequação das práticas internas.
Baixo	Efeitos exógenos ou não intencionais. Efeitos nas práticas não são esperados. (▲)	Melhorias pontuais nas práticas com enfoque na manutenção do posicionamento, sobretudo os que não dependem de recursos.
Percepção de monitoramento e ou coerção		
Alto	Foco no atendimento das práticas monitoradas.	Priorização interna em busca do atendimento das práticas monitoradas.
Baixo	Efeitos exógenos ou não intencionais. Efeitos nas práticas não são esperados. (▲)	Adoção parcial ou simbólica das práticas.
Recursos (equipe, sistemas, qualificação, liderança)		
Alto	Adoção parcial ou simbólica das práticas apenas de forma cerimonial.	Ambiente favorável para melhoria das práticas contábeis.
Baixo	Efeitos exógenos ou não intencionais. Efeitos nas práticas não são esperados. (▲)	Melhorias pontuais, priorizando processos mais simples para melhoria em curto prazo.
Posição no <i>ranking</i>		
Alto	Divulgação do posicionamento, mas sem grandes investimentos internos.	Enfoque interno para melhoria nas práticas avaliadas no <i>ranking</i> , no mínimo para não perder posições.
Baixo	Efeitos exógenos ou não intencionais. Efeitos nas práticas não são esperados. (▲)	Pressão interna para melhoria no <i>ranking</i> .
Clareza dos indicadores		
Alto	Melhorias pontuais nas práticas, com maior dedicação àquelas monitoradas.	Ação para atendimento das práticas avaliadas.
Baixo	Efeitos exógenos ou não intencionais. Efeitos nas práticas não são esperados (▲)	Questionamento ao elaborador sobre as métricas ou participação em treinamentos.

Fonte: Elaborada pelo autor. Notas: (1) A legitimidade do *ranking* pode ser percebida internamente e ou externamente; (▲) Nesse cenário, a ação nas práticas não ocorreria apenas considerando a dimensão analítica analisada, devendo ser analisadas em conjunto com outras dimensões.

A Tabela 11, elaborada com base nas análises desenvolvidas, apresenta os níveis de legitimidade, alta ou baixa, com as condições internas para que os municípios possam alterar estas práticas, sendo elas: (i) Apoio da alta administração; (ii) Percepção de monitoramento e ou coerção; (iii) os recursos disponíveis e a influência do software; (iv) o posicionamento no *ranking*; e (v) a clareza dos indicadores avaliados. A junção destes fatores com a percepção de legitimidade foi dividida nas dimensões elencadas.

A legitimidade por si só poderia ser um dos fatores determinantes para mudanças nas práticas internas, como tratado pela literatura (RADAEL; CARVALHO; RADAEL, 2021; DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008; GALLAROTTI, 1989). Ademais, a legitimidade do *ranking* também pode ser um impulsionador para as mudanças nas práticas internas (RINGEL *et al.*, 2021). Isso porque, ao considerar o *ranking* como legítimo, a exposição pública das entidades ou organizações pode gerar pressões sobre os atores em busca na melhoria da sua posição no *ranking* (KELLEY; SIMMONS, 2021). Entretanto, durante a etapa de análise das entrevistas, verificou-se que há outros fatores que atuam conjuntamente com a preocupação com a legitimidade e que afetam a mudança das práticas internas.

Dimensão: apoio da alta administração

As mudanças de práticas internas demandam capital de recursos tais como capacidade técnica dos novos servidores e no tamanho da equipe tanto deste capital institucional (LINO *et al.*, 2019). São complementadas pelo capital institucional, representado pela capacidade de mobilizar apoio à execução de determinadas práticas junto à atores diversos dentro ou fora da organização (OLIVER, 1997). Em tarefas menos complexas, por sua vez, o menor requerimento por recursos e capital institucional levaria a um maior efeito da reflexividade dos novos atores que entram na organização, de forma que a rotatividade de pessoal seria positiva para a execução de tarefas e desempenho da organização (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019).

Em um cenário com apoio da alta administração complementado de uma alta percepção de legitimidade identificou-se que há uma janela de oportunidade para mudanças internas, principalmente com a atuação do software como elemento impulsionador de mudanças. A restrição de recursos internos é superada nesta situação pela priorização das ações internas em razão dos incentivos para esforços na adequação das práticas internas. Nesse contexto, a alta administração tem como ação a escolha de um melhor sistema para atender as demandas internas, além de conscientizar as áreas da prefeitura sobre a importância no fluxo

informacional no município para o melhor registro contábil, conforme explicitado por um dos contadores entrevistados com mais de quatorze anos de experiência:

“O apoio da administração é exigir uma melhor empresa de informática, como também é forçar as outras áreas, porque a informação vem das áreas para a contabilidade. Então as outras áreas têm que saber importância deles agora nesse processo, porque parece que pela experiência que eu tenho que parecer que o que eles faziam era só para constar. É só pró-forma, não sabiam nem o que fazia os relatórios que emitiam para contabilidade. Era só para cumprir formalidade. Então assim, eles não usavam os relatórios, não usam até hoje, eu creio para gestão. Então eu acho que a gente precisa do apoio da alta administração para conscientizar as secretarias da importância do papel deles, porque quem produz a informação são eles.” (Contador 4, 14 anos de experiência)

Na presença de apoio, a alta administração iria além de prover recursos diretos ao setor de contabilidade, através por exemplo da exigência de que a empresa contratada providencie um serviço melhor, mas também fomentar os outros setores na conscientização do impacto nos registros contábeis. Em especial nos municípios que apresentam sistemas próprios, este apoio se torna fundamental para que os responsáveis pela empresa de software dirijam esforços para atender as melhorias necessárias, priorizando estas em detrimento das inúmeras demandas do município. Um dos desenvolvedores entrevistados, com 24 anos de experiência, apresentou como o reforço dado pela alta administração auxilia no impulsionamento para as mudanças ocorrerem em conjunto com os recursos técnicos:

“Então assim, é um trabalho de 2 mãos. (...) Preciso ter apoio político e preciso ter apoio técnico. Entendeu? Se não a coisa não anda, você não faz nada sozinho mais.” (Desenvolvedor 1, 24 anos de experiência)

Os contadores em sua maioria apresentam interesse em relação à adequação das normas, mas necessitam de reforço pela entidade com apoio interno dentro da entidade, começando pelo prefeito. A estrutura *top-down* (de cima para baixo), é um potencial condutor (*driver*) elencado como um fator para a mudança nas organizações (SAARI; LEHTONEN; TOIVONEN, 2015). A ação do gestor superior da organização em elencar as prioridades que deverão ser executadas reforça aos imediatamente subordinados dos rumos que devem ser tomados. Um gestor pode direcionar as atividades de uma organização de várias maneiras, incluindo estabelecer metas claras, criar planos de ação e definir responsabilidades. Ele também pode estabelecer processos eficazes de comunicação, garantir que os recursos necessários estão disponíveis e supervisionar o progresso das atividades.

Por outro lado, quando não há apoio da alta administração os contadores podem buscar pela execução de melhorias pontuais nas práticas com enfoque na manutenção do posicionamento, sobretudo os que não dependem de recursos, priorizando ações que podem até melhorar o posicionamento, mas que não necessitam de apoio, como por exemplo a conferência das informações interdemonstrativos. O apoio ou a falta de apoio pelas autoridades atua como incentivo ou barreira no processo de adoção de mudanças nas práticas contábeis.

Dimensão: Percepção de monitoramento e coerção

O processo de adequação das práticas internas avaliadas pelos indicadores pode também estar alinhada às ações de fiscalização pelos órgãos que buscam o cumprimento destas práticas em razão da autoridade exercida pelo fiscalizador e receio de punição (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). A coerção também representa incentivo para a mudança das práticas internas buscando o cumprimento da norma ou dos indicadores avaliados por órgãos externos (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022).

O monitoramento ou elaboração de rankings por órgãos de controle externo tais como a Controladoria Geral da União (CGU) e ou os Tribunais de Contas Estaduais, tornam-se medidas de planejamento nos municípios, com apoio do órgão central de controle interno para mudança no posicionamento organizacional estratégico, conforme reforçado pela passagem a seguir de um dos controladores entrevistados:

“Nós temos muitos degraus a galgar, ele [o *ranking* da CGU de transparência] se torna importante da parte da Transparência e o IEGM do Estado de Minas Gerais se torna importante na medida que o tribunal passa a utilizar informações para prestação de contas. E na medida que ele auxilia o município de uma forma muito mais holística, o IEGM ajuda o município a se posicionar de forma organizacional e planejar num leque amplo das políticas públicas.”
(Controlador 1, 26 anos de experiência)

A legitimação do *ranking* atua como controle de prioridades, pois no caso deste fator atuar em conjunto com um alto grau de legitimidade percebida, há uma priorização interna em razão da percepção de urgência pela divulgação da prática não executada. Entretanto, quando há baixo grau de legitimação não há resistência na ação de mudança, mas o enfoque passaria a ser apenas na prática monitorada. Um dos contadores entrevistados, destacou como o IEGM se tornou importante no momento em que passou a compor a prestação de contas anual:

“O IEGM se torna importante na medida que o tribunal passa a utilizar informações para prestação de contas.” (Contador 1, 10 anos de experiência).

A preocupação com ações de fiscalização é um provedor de mudanças nas práticas, considerando que os jurisdicionados podem buscar o cumprimento de adoção a uma norma onde há percepção de monitoramento (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). Os jurisdicionados podem ter receio de cair em matrizes de risco de auditoria, indo além das métricas avaliadas pelos tribunais de contas nas prestações de contas anuais (por exemplo IEGM pelo TCEMG). Um dos entrevistados destacou que em razão da evolução progressiva e sistemática pode ter menos percepção de que as ações são inadequadas e precisam de ação prioritária, e a existência de penalidade poderia gerar ação de maior urgência na organização:

“Se está muito ruim aí, já olha com maus olhos. Se tivesse muito ruim, eu acho que eles olhariam mais. Mas como vai melhorando progressivamente eu acho que não tem esse cuidado de que precisa aprimorar. Acredito que se tivesse alguma penalidade, eles olhariam mais.” (Contador 5, 4 anos de experiência)

O receio coercitivo, representa um incentivo quanto ao cumprimento das normas avaliadas, mas que pode se dar apenas de forma cerimonial. Quando agregado de um alto grau de legitimidade percebida por um *ranking*, os ranqueados podem gerar ações para uma implementação respaldada pela autoridade, considerando que essa pode ser punida. Esta preocupação atrelada ao receio coercitivo, reforça a tese em que a força de coerção afeta as mudanças da práticas, direcionados os atores para quais processos devem receber seu foco, gerando ações de melhoria, ainda mais àquelas monitoradas por sistemas de auditoria dos Tribunais de Contas (LINO; AQUINO, 2020). Um dos especialistas entrevistados, com treze anos de experiência, destacou que a sanção ou recomendação formal por parte do tribunal não gera preocupação interna para entrar nas prioridades, conforme ilustra a passagem a seguir:

“Sem dúvida, pelo fato de não ter nenhuma, nenhuma sanção, nenhuma recomendação formal por parte do tribunal, eu creio que assim, isso aí não entra na pauta das prioridades.” (Especialista 1, 13 anos de experiência)

A coerção limitadora, ou seja, exercida diretamente, também é um reforço para a mudança nas práticas contábeis, um exemplo é o indicador de Capacidade de Pagamento (CAPAG) da Secretaria do Tesouro Nacional. A análise da capacidade de pagamento apura a situação fiscal dos Entes Subnacionais que querem contrair novos empréstimos com garantia da União. Ao avaliar a disponibilidade de recursos livres informado no relatório de gestão fiscal,

através do Anexo 05 no Siconfi, os municípios tendem a buscar atender a segregação de fontes prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, preenchendo corretamente o demonstrativo para que o CAPAG apure estas informações identificando a capacidade de pagamento da dívida consolidada através do Indicador III – Liquidez que calcula as obrigações financeiras dividindo pela disponibilidade de caixa ordinário.

A percepção de coerção e monitoramento podem gerar efeitos nas práticas, dado o receio de punição. Pode gerar aumento da eficiência e da transparência nas ações dos municípios, otimização dos recursos e melhoria na prestação de serviços aos cidadãos. Em contrapartida pode haver aumento da burocracia (MENDES; FERREIRA, 2021) ou incentivo a práticas cerimoniais para atender às metas estabelecidas (AZEVEDO; LINO; AQUINO, 2017). O direcionamento de ações pelos municípios com enfoque nas métricas avaliadas pode gerar efeito de ausência de espacialização, em que os atores deixam de perceber as necessidades da população em dedicação aos aspectos monitorados por órgãos externos.

Dimensão: Recursos disponíveis

Os efeitos da disponibilização dos recursos têm sido discutidos amplamente pela literatura de reformas contábeis, havendo o consenso de que os recursos são necessários mas não são suficientes para produzir mudanças (ROCHA; ZUCCOLOTTO, 2017) e mesmo a disponibilização de recursos pode não garantir que as práticas serão implantadas, resultando em desperdício de recursos (LINO *et al.*, 2019). Os recursos podem ser estruturais, tais como qualidade do equipamento utilizado, recursos financeiros, como a remuneração adequada ao esforço do indivíduo, recursos de pessoal, como quantidade e capacitação da equipe, e recursos de tecnologia da informação para dar suporte às mudanças das práticas internas. Um dos desenvolvedores entrevistados, com 22 anos de experiência, refletiu como a estrutura pode influenciar nas melhorias, não bastando ter apenas os recursos (estruturais, financeiros e de pessoal), pois eles trabalham em conjunto com o apoio político e a qualidade do sistema, destacando a tríade de processos, pessoas e sistema:

“Primeiro? Apoio o apoio tem que vir de cima. Tem que ter apoio político. Segundo. Tem que ter apoio técnico. Terceiro. Tem que ter pessoas capacitadas. Quarto, tem que ter sistemas bons. Entendeu? Ou seja, você tem que ter um processo para poder fazer isso funcionar de forma decentemente. Não basta você ter uma Ferrari sem ter um Schumacher. Concorda? Você tem um Schumacher, só que você não tem uma Ferrari. Então você tem que ter um conjunto da obra e você tem o Ferrari, a Schumacher, e não ter uma equipe. E aí? Então você não tem o conjunto da obra, então você tem que ter um conjunto

da obra para coisa fluir de forma melhor, não é? Então o eu vejo que é aquela tríade, né cara? É processos, é pessoas e sistema.” (Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

As ferramentas e estruturas das equipes podem afetar as ações internas dos atores responsáveis (AZEVEDO; LINO; DINIZ, 2019). Estas ações são necessárias para as melhorias das práticas que são avaliadas pelos indicadores e *rankings*. A existência destas estruturas alinhadas com a percepção da legitimidade do *ranking* cria um ambiente propício para as mudanças internas. Entretanto, sua ausência pode levar a adoção parcial ou simbólica das práticas apenas de forma cerimonial.

Os recursos, quando disponíveis e atrelados a percepção da legitimidade do *ranking* que avaliou a organização, auxiliam nas mudanças para o sucesso de uma organização. Um dos contadores entrevistados, em que o município ficou entre os dez melhores no levantamento do Ranking da STN em 2020, destacou a importância que os recursos possuem para a melhoria dos processos. Neste município há investimento no sentido de buscar estabelecer uma gestão, com governança e uma boa estruturação organizacional, que perpetua mesmo com mudanças de gestão, ou seja, com uma estrutura de pessoal que ela não muda em função de mudança de mandato. O entrevistado destacou que há investimento nas carreiras para que as pessoas queiram ficar. O município investe, capacita e fomenta a participação de servidores em eventos nacionais:

“É muito bem estruturada, tem recursos do fundo, tem um fundo que recebe um percentual da arrecadação para capacitação e fomento à empreendedorismo, aos servidores, formação, participação em eventos externos. Isso tudo cria um ambiente, né.?” (Contador 9, 32 anos de experiência)

O investimento em estrutura tem como efeito a redução da dependência da alta administração. O gestor que tenha intenção de mudar a estrutura organizacional, tem uma resistência muito grande, com desgaste político. O mesmo entrevistado destacou como estes instrumentos de valorização da estrutura de pessoal influenciam na organização:

“Chega um certo ponto que não depende tanto dessa vontade da hierarquia superior, porque quando você normatiza, cria carreiras com vida própria, você cria instrumentos, por exemplo, de avaliação, instrumentos de fundos que financiam carreira, estrutura, isso acaba que vai se consolidando.” (Contador 9, 32 anos de experiência)

Dimensão: Influência do software

Dentro dos recursos disponíveis, há também a percepção da necessidade e importância do sistema utilizado e seu impacto na qualidade da informação contábil, em especial aos indicadores avaliados. O software contábil apresenta um papel importante nas práticas exercidas pelas organizações jurisdicionadas (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). Os Tribunais de Contas e as trajetórias de automatização da coleta de dados atribuíram funcionalidades e enraízam comportamentos tanto de auditores quanto contadores (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022).

A agenda local nos municípios brasileiros para implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – IPSAS – tem sido influenciada pelas empresas de softwares de contabilidade terceirizados em operação no país. Apesar destas implantações terem sido definidas pelo órgão central de contabilidade do país – a STN -, a mudança dos prazos pela STN gerou incertezas e afetaram a disposição dos governos em operacionalizar as novas políticas contábeis (AZEVEDO *et al.*, 2020).

O sucesso para implantação das IPSAS depende da adoção e manutenção das políticas dos registros por competência. O uso de determinados sistemas informatizados tem impacto nestas aplicações e a troca de sistema pode gerar perda de processos já adotados no sistema utilizado anteriormente pela organização, mesmo que este novo sistema apresente as mesmas funcionalidades do anterior, há uma descontinuidade das práticas contábeis. Esta perda de registros vai além do efeito ocasionado pela substituição do sistema utilizado (AZEVEDO *et al.*, 2020)

A longevidade da obrigação do detalhamento do envio de uma determinada informação afeta os níveis de informatização de integração dos municípios. A pressão de envio de dados por sistemas do Tribunal impõe que os sistemas dos jurisdicionados se adequem ao novo padrão imposto pelo Tribunal, afetando o nível de informatização e de integração dos sistemas informatizados (AQUINO *et al.*, 2017).

A pressão exercida pelos tribunais de contas também afeta a utilização dos sistemas pelos municípios. Na busca de evitar sanções, prefeitos do Pará, assumiram o compromisso com do Tribunal de Contas de atender todos os itens da legislação em um período de três anos, mas logo após o fim da vigência do termo que determinou este compromisso, os portais passaram a apresentar desatualizações (DIAS *et al.*, 2020).

Os entrevistados destacaram que estes recursos são complementados pelo apoio da alta administração, mas que a influência do software é indispensável, principalmente na área contábil que atualmente depende do sistema para executar suas rotinas. Um dos municípios entrevistados que apresentava ótima classificação no *ranking* da STN – ficando entre os dez

melhores – reforçou o impacto da melhoria do sistema, não somente contábil, mas também nos demais sistemas estruturantes:

“O sistema é a parte mais importante e é tanto que quando viu que isso estava em risco, que foi há mais ou menos 5 anos, que os sistemas chegaram num ponto de estrangulamento, evoluir determinado sistema já não, o custo-benefício não é bom, começou se o projeto do sistema integrado de gestão, que está em curso, que está modernizando todos os sistemas, né?” (Contador 4, 14 anos de experiência)

A utilização de sistema desenvolvido internamente ou a contratação de um software terceirizado apresenta tanto vantagens quanto desvantagens para cada um dos modelos utilizados. O primeiro permite uma maior aproximação com os desenvolvedores criando uma estrutura mais personalizada e maleável à Entidade, mas que se não houver investimentos, pode ocorrer uma estagnação nas melhorias do sistema, o que pode acumular e virar uma “bola de neve”.

A utilização de um software terceirizado permite maior diluição dos custos, permitindo que exista maior quantidade de desenvolvedores dedicados ao aprimoramento do sistema, ao preço de perda de personalização ao cliente, com enfoque em atender as demandas externas, transformando o contador em um mero digitador ao limitar o julgamento do profissional. Um dos desenvolvedores entrevistados ressaltou a dificuldade de determinar o modelo mais adequado para contratação:

“A empresa tem vários clientes em cima do sistema público, investimento dela é muito maior e mais pulverizado o custo dela. Então o que acontece eu tenho uma empresa que ela presta serviço para 800 municípios, ela tem uma equipe maior que pode ter um atendimento mais focado a um negócio do que uma empresa pública que ela atende o município só.

[...]o próprio é um sistema congelado que ele não atende totalmente a necessidade do município, ele é mais maleável para poder ser tratado, mas, em contrapartida, também tem que ter investimento para a empresa tecnologia, para ter a mesma capacidade do tamanho da minha prefeitura.” (Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

Os contadores visualizam que as dificuldades de sistemas são amplas e não restritas ao ambiente público e a insatisfação pelo software utilizado pode ensejar mudança para novos sistemas. Esta migração para um novo sistema apresenta dificuldades aos contadores, como a parametrização do novo sistema e curva de aprendizagem da utilização plena. Entretanto, é percebido que se o sistema não está atendendo as demandas, a mudança passa a ser necessária:

“Sistema sempre vai ser um problema em qualquer esfera, seja na esfera privada, seja na pública, porque eu já trabalhei na iniciativa privada e a gente tinha problema de sistema também. Não existe sistema 100%, tem que ter uma mudança também de mentalidade do pessoal do sistema.” (Contador 9, 32 anos de experiência)

[...] “A mudança não é fácil, mas pode ser necessária, não tem como garantir 100% que um novo sistema vai resolver, mas as vezes do jeito que tá, não tem como, melhor tentar.” (Contador 11, 30 anos de experiência)

A qualidade do sistema não somente influencia os resultados avaliados pelos contadores, mas como também é um *driver* de mudança em busca da melhoria das notas nos *rankings* e indicadores, como já mostrado por Azevedo e Lino et al., (2020) e por Azevedo, Aquino et al., (2020) no caso da influência dos desenvolvedores na condução da reforma contábil.

Os desenvolvedores podem utilizar-se da manipulação dos dados, ou praticar ações independentes da intervenção dos contadores em busca de maior visibilidade do seu sistema, através dos *rankings*, no mercado para captura de novos clientes. O participante (desenvolvedor 2) em sua entrevista reforçou que as empresas em busca de um melhor posicionamento, podem alterar as informações remetidas para garantir o atendimento das métricas avaliadas:

“Um cara que tem um pouco de conhecimento a mais, né? E saiba mexer com layout da matriz, que saiba as regras contábeis que estão lá, o cara faz o que ele quiser, entendeu? Pode não ser exatamente o que está acontecendo nos atos e fatos contábeis dentro da prefeitura.” (Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

Os sistemas apresentam alto grau de impacto nas práticas contábeis e nas adequações necessárias, tanto para as normas (como o PIPCP) quanto para os itens avaliados nos *rankings* e indicadores. Ele pode ser visto tanto com um recurso controlado pelos atores externos, sendo direcionados por exemplo pela alta administração, ou fatores independentes em que os desenvolvedores em busca de maior visibilidade no mercado, atuam pela melhoria dos processos ou até na manipulação das informações. Na presença de alta legitimidade do *ranking*, atrelados a baixa existência de recursos, a ação dos contadores para adequações será limitada às tarefas mais simplistas e de ação própria, como por exemplo realizar lançamento manual do ajuste de perda baseado em média histórica de arrecadação, em razão da dependência de softwares para que as mudanças ocorram (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022).

Dimensão: Posicionamento no ranking

Um outro fator que pode influenciar em como os ranqueados agem em prol da melhoria nos indicadores é a sua posição no *ranking*. A percepção da legitimidade do *ranking*, atrelada a uma boa posição no *ranking* gera um enfoque interno para melhoria nas práticas avaliadas no *ranking*, no mínimo para não perder posições. A percepção de boa colocação reforça que as práticas executadas são boas e os *rankings* voltados à administração pública estão em alta:

“Porque todo mundo quer ficar em primeiro lugar, né? Então, assim isso induz a melhorar a informação, melhorar os dados, melhorar o sistema, melhorar os processos. É, é. É meio que me que obriga, né? O pessoal a melhorar essa parte, né? Porque todo mundo quer ficar em primeiro lugar, né, então. Acho que os olhos estão mais é ficando mais voltados para importância disso, né? Está começando a ficar mais voltado para a importância disso, então acho que está crescendo. Começando a aparecer uma preocupação com relação a isso.”
(Contador 7, 10 anos de experiência)

Os municípios destacam os resultados dos *rankings* em suas páginas, em propagandas publicitárias (televisão, rádio, outdoors, panfletos). Esta busca por demonstrar ao cidadão uma boa classificação tem principal intuito apresentar a gestão como boa provedora de práticas. Na Figura 7 é possível visualizar o Município de Uberlândia divulgando o resultado em um levantamento de transparência e o destaque para boa qualificação.

Figura 7 – Outdoor demonstrando boa qualificação em levantamento de transparência



Fonte: Fotografado pelo autor

A percepção do posicionamento também está ligada a legitimidade do *ranking*. Se o ator não o percebe como relevante, as ações internas são alteradas apenas quando há presunção com outros fatores. Mesmo onde ele era conhecido não foram feitas ações para melhorar a colocação do município, revelando o desconhecimento ou desinteresse dos profissionais e dos gestores municipais sobre a importância do *ranking* no contexto de indicadores da qualidade da informação contábil municipal (LIMA et al., 2022). O *ranking* da STN que mede a qualidade da informação contábil, ainda não é tão conhecido pelos contadores (LIMA et al., 2022) e isto evita gerar a sensação de que a baixa colocação neste *ranking* tenha impacto na organização também verificaram que mais de 40% dos respondentes desconheciam a existência do *ranking*. Esta visão é reforçada por um dos contadores entrevistados:

Esse *ranking* da STN, por exemplo, ele nem é tão divulgado assim. Eu tenho a impressão de que tem contador que nem conhece, até desconhece. Eu acho que tem muito amigo meu aqui, que desconhece desse *ranking*, nunca entrou no site, com certeza (Contador 4, 14 anos de experiência).

Em contrapartida, os elaboradores de *rankings* destacam que tem a preocupação com a divulgação dos seus trabalhos, com por exemplo a divulgação na imprensa. Entretanto, assume-se que a amplitude do território nacional é um limitador para a efetiva divulgação dos resultados apresentados:

“Quando a gente pensou em fazer o *ranking* e o que eu preciso fazer ser efetivo, a primeira coisa é a divulgação. Então na primeira versão do *ranking* a gente fez entrevista com jornal, canal de imprensa, canal nacional, tudo para divulgar o *ranking*. A partir daí a gente começou a fazer algo menos pontual.

[...] Qualquer dificuldade a gente sabe que o Brasil é um país muito grande, com realidades muito diferentes, então a gente não consegue alcançar todo mundo nesse canal de comunicação que a gente tem.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

Os municípios também exaram comparações com outros municípios em busca de *benchmarking* para identificar boas práticas que podem ser reproduzidas. Entretanto, destacam que apenas o posicionamento em muitos casos não representa se as práticas exaradas por aquele em melhor colocação simplesmente são melhores do que os que estão abaixo:

“Um município teve um índice de transparência melhor do que outro. Entretanto todas as últimas quatro foram rejeitadas pelo tribunal de contas.” (Consultor 3, 6 anos de experiência)

“Então, o cara lá na ponta, o município pode estar muito bem no *ranking*, só que está muito ruim no que ele aplica ou ele executa com recurso público.

Como é um dado declaratório, ainda é manipulável. Eu vejo ainda que tem muito, muita coisa a se fazer, viu? É um ótimo recurso. Não vou falar para você que não seja, tá? Mas ele é ponta final no meu ponto de vista, é a ponta final de tudo, cara. Só que os fins não justificam os meios nesse caso. “(Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

Uma boa posição gera incentivo ao órgão a buscar as primeiras colocações com análise dos indicadores. Enquanto estar na média representa que o órgão está no caminho certo e não precisa de grandes ações imediatas. Já quando a posição está ruim e a entidade percebe a relevância do *ranking*, buscando se aprimorar, com receio de escrutínio interno e externo. Já quando não há relevância do *ranking* os municípios tendem a não realizar ações, o órgão continua focando em outros indicadores que julga mais importantes e seus problemas cotidianos.

Dimensão: Clareza dos indicadores

A clareza dos indicadores pode gerar ações para uma implementação respaldada. Entretanto, o cumprimento pode se dar apenas de forma cerimonial se atrelada a uma baixa percepção de legitimidade.

Contudo com alta percepção da legitimidade daquele *ranking* ou indicador e baixa clareza dos indicadores, os ranqueados agem buscando questionar ao elaborador sobre as métricas, inicia trabalho interno com enfoque na participação em treinamentos e ou institui grupos internos para discussão do que está sendo avaliado. Há uma percepção pelos ranqueados de que a clareza dos indicadores poderia trazer melhor detalhamento do que é avaliado, com regras claras permitiria uma evolução:

“Acho que eu tenho que ser transparente assim porque não é esconder as regras, né? Do jogo assim, eu acho que tem que deixá-las claras. E para poder para administração poder aperfeiçoar os processos, né? O sistema, porque já a gente sabe que é difícil, né? É uma luta conseguir isso. Então, se tiver uma série de regras mais claras, facilita. Tem coisa que a gente não concorda com que o com que o *ranking*, afere lá a gente vê que que aí fica até duvidoso, tem essa questão também. Às vezes é o jeito deles cobrar informação, você vê que não encaixa”. (Contador 6, 25 anos de experiência)

A falta de clareza dos indicadores pode ser criticada porque ela pode levar a interpretações incorretas dos dados e a decisões equivocadas. Quando os indicadores não são

claros, é difícil para os gestores entenderem exatamente o que eles estão medindo e como usar essas informações para tomar decisões. Além disso, pode dificultar a comparação de desempenho com outras organizações ou com períodos anteriores. Uma falta de clareza também pode levar a conflitos entre os departamentos, e entre as equipes, sobre qual medida é mais importante ou relevante. Por esses motivos, é importante que os elaboradores estabeleçam indicadores claros e precisos para medir o desempenho e tomar decisões estratégicas. Um dos contadores entrevistados, com 10 anos de experiência, criticou a forma que são calculados os indicadores, com baixa flexibilidade:

“Porque na teoria é muito bonito, mas na prática as vezes não dá. Então eu acho que o *ranking* tem que ter um pouco de flexibilidade assim nesse sentido. De adaptar ao *ranking* a realmente a prática, porque tem hora que a prática não dá para encaixar na teoria certinha, do jeito que eles tão querendo. Mas é porque assim talvez ele tenha muito que evoluir, é novo o *ranking*, né? Pode chegar ainda futuramente a fazer essas adaptações assim.” (Contador 7, 10 anos de experiência)

Divulgar os critérios utilizados para os indicadores pode trazer várias vantagens para aqueles que são avaliados. Primeiramente, a transparência dos critérios aumenta a confiança na precisão e confiabilidade dos indicadores utilizados pelos elaboradores. Isso pode ajudar a evitar mal-entendidos e questionamentos sobre a metodologia utilizada. Além disso, a divulgação dos critérios pode aumentar a compreensão dos indicadores entre as organizações e aumentar a capacidade deles de usar essas informações para tomar decisões e alcançar objetivos. O auditor entrevistado, reforçou que a não divulgação pode estar ligada a maturidade do *ranking*, o que pode reforçar o receio dos elaboradores nos primeiros anos de inserção cirúrgica pelos avaliados, como mostra a passagem a seguir.

“Então, às vezes o não demonstrar o índice estatístico pode ser até uma forma. Causado por conta disso, sabe da dificuldade de deixar os conhecimentos claros, a metodologia explícita. O IGG da TCU eu sei que ele já mostra, todos, todos, todas as notas de todos os critérios, como se fosse uma rede de dados abertos. E eu acho que dos outros índices, aí é questão de tempo. Mesmo assim, de amadurecimento da, da metodologia. Mas eu acho que é mais resistência, não.” (Auditor 1, 8 anos de experiência)

Já o elaborador, compreende o papel do *ranking* na melhoria das práticas contábeis pelos municípios, como complemento na evolução da governança contábil do país. Contudo, apresenta uma preocupação com a inserção cirúrgica das informações, conforme destacado pelo elaborador:

“Como eu disse, não é como um pastor. Eu, eu sempre penso naquele cachorro pastor que fica direcionando a ovelhinha pra cá, pra lá, pra cá, pra lá e o *ranking* é um desses mecanismos. Ele é um deles, ele não é o principal, não é o *ranking* que vai pegar o boi pelo chifre. Não é um *ranking* que vai resolver o problema, mas ele é uma coisa que vai ajudar.

[...]

E para e que para que ele possa ajudar, ele tem que ser conhecido. Ele tem que ser claro. Só que ele não pode ser marmelada também. Não pode ser marmelada e nesse sentido, que é uma das críticas que recebemos é que a gente não divulga previamente os critérios.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

As visões sobre a divulgação e clareza dos indicadores divergem de ponto de vista entre o elaborador, o ranqueado e o auditor de um tribunal de contas. Estas visões estão atreladas a necessidade individual de ação dos indivíduos. Um *trade-off* é perceptível entre os stakeholders, enquanto o elaborador procura garantir a fidedignidade dos achados, evitando a divulgação dos critérios utilizados, o ranqueado entende que devem ser divulgados estes critérios para compreendê-los e buscar a melhoria nos indicadores utilizados.

6 CONCLUSÃO

A pesquisa buscou analisar como as práticas contábeis nas Prefeituras Municipais são afetadas pela divulgação de *rankings* e indicadores elaborados por stakeholders externos. Para tanto foram desenvolvidas duas etapas para análise da temática. Os *rankings* e indicadores estão em constante crescimento, a evolução da sociedade em prol da utilização de dados para fomentar a governança de indicadores e a criação de uma sociedade da auditoria auxiliam neste crescimento. Os municípios inseridos neste cenário tendem a ganhar maior governança dos recursos públicos quando utilizarem destas ferramentas em favor dos cidadãos e das melhorias de suas práticas internas.

Na primeira etapa, através de uma análise quantitativa do *ranking* de qualidade da informação contábil do Siconfi, verificou que existem indícios de ações municipais para maior atendimento dos indicadores previstos no *ranking* da STN. Os municípios reagem frente aos *rankings*, com possível análise das métricas utilizadas e posterior acionamento interno para revisão de processos e registros contábeis. Ademais aqueles com melhor preparação prévia, entregando os demonstrativos no prazo previsto, apresentam melhores notas no *ranking* da STN. Na mesma linha, verificou-se que os municípios são dirigidos pela avaliação dos sistemas informatizados dos órgãos de controle externo e não pela definição de prazos em normas como o PIPCP. Por fim, averiguou-se que pode haver relação entre a estrutura organizacional dos

órgãos e o seu potencial de melhor atingimento das métricas dos *rankings*, em especial no grau de informatização do município.

A segunda, utilizando de técnicas qualitativa-interpretativista com entrevistas semiestruturadas aos municípios brasileiros, identificou que os municípios brasileiros têm percebido e internalizado os indicadores e *rankings* em sua rotina, contudo, em um ritmo lento, e com enfoque em *rankings* de maior expressão ou suportados por coerção ou monitoramento. Os sistemas apresentam alto grau de impacto nas práticas contábeis e nas adequações necessárias, tanto para as normas (como o PIPCP) quanto para os itens avaliados nos *rankings* e indicadores. Na ausência de recursos e apoio da alta administração, os contadores tendem a priorizar ações simples que não demandem recursos com intuito de evitar a perda de posições e evitar questionamentos de órgãos externos.

A primeira etapa analisou o impacto da implantação dos *rankings* nas práticas contábeis nos municípios brasileiros. Os resultados indicam que existem indícios de ações municipais para maior atendimento dos indicadores previstos no *ranking* da STN. Os municípios reagem frente aos *rankings*, com possível análise das métricas utilizadas e posterior acionamento interno para revisão de processos e registros contábeis. Ademais aqueles com melhor preparação prévia, entregando os demonstrativos no prazo previsto, apresentam melhores notas no *ranking* da STN.

Na mesma linha, verificou-se que os municípios são dirigidos pela avaliação dos sistemas informatizados dos órgãos de controle externo e não pela definição de prazos em normas como. Por fim, averiguou-se que pode haver relação entre a estrutura organizacional dos órgãos e o seu potencial de melhor atingimento das métricas dos *rankings*, em especial no grau de informatização do município.

A segunda etapa analisou como a divulgação de *rankings* e indicadores afeta as práticas contábeis nos municípios brasileiros. Os resultados indicam que os municípios brasileiros têm percebido e internalizado os indicadores e *rankings* em sua rotina, com efeito de aprendizagem buscando a melhoria no posicionamento. Entretanto, os municípios apresentam maior enfoque em *rankings* de maior expressão ou suportados por coerção ou monitoramento.

Os sistemas apresentam alto grau de impacto nas práticas contábeis e nas adequações necessárias, tanto para as normas (como o PIPCP) quanto para os itens avaliados nos *rankings* e indicadores. Na ausência de recursos e apoio da alta administração, os contadores tendem a priorizar ações simples que não demandem recursos com intuito de evitar a perda de posições e evitar questionamentos de órgãos externos. O apoio da alta administração, em especial nos municípios que apresentam sistemas próprios, também é percebida como fundamental para

requerer aos responsáveis pela empresa de software dirijam esforços para atender as melhorias necessárias, priorizando estas em detrimento das inúmeras demandas do município.

Algumas desvantagens devem ser consideradas quando utilizados *rankings* públicos para definição de políticas públicas. Os *rankings* tendem a negligenciar as causalidades mais complexas e geralmente não são transparentes quanto a coleta dos dados e seu processamento, sendo que o resultado do *ranking* depende do escopo espacial e dos indicadores selecionados. Em outro ponto, deve-se ter em mente na disseminação dos *rankings* com enfoque nos mais bens ranqueados, ignorando as últimas colocações e reforçando estereótipos.

O *ranking* (ordenamento) é relevante. Mas se não estiver associado a elementos que instrumentalizem a equipe contábil a buscar melhorias, pode não gerar impacto na melhoria da informação contábil. Além disto, o ranqueado busca conhecer as regras em busca de um norte das ações prioritárias em um mar de várias exigências. Em contrapartida, o elaborador se preocupa em não divulgar as regras com receio de inserção cirúrgica e ou manipulação dos dados (*games*). A legitimidade percebida pelos municípios do *ranking* determina o grau de ação dos municípios. A baixa legitimidade, de forma geral, tendencia as ações para práticas mais cerimonialistas com priorização em outras atividades rotineiras.

Além da legitimidade do *ranking* percebida pelos municípios, foram identificadas condições (*drivers*) para mudança dos processos, tais como: equipe, apoio, sistema e capacitação. Foi identificada uma percepção de manipulação das informações em busca de melhoria nas notas. Os ranqueados podem buscar deslegitimar o *ranking* através de ações internas (ex.: passar a demanda para o sistema) e externas (ex.: desvalorizar os critérios). Os desenvolvedores agem para melhorar as notas nos *rankings* de forma a valorizar o seu sistema e os órgãos fiscalizadores devem ter atenção redobrada com os dados informatizados e balizá-los, além de promover auditorias financeiras que verifiquem a fidedignidade dos dados.

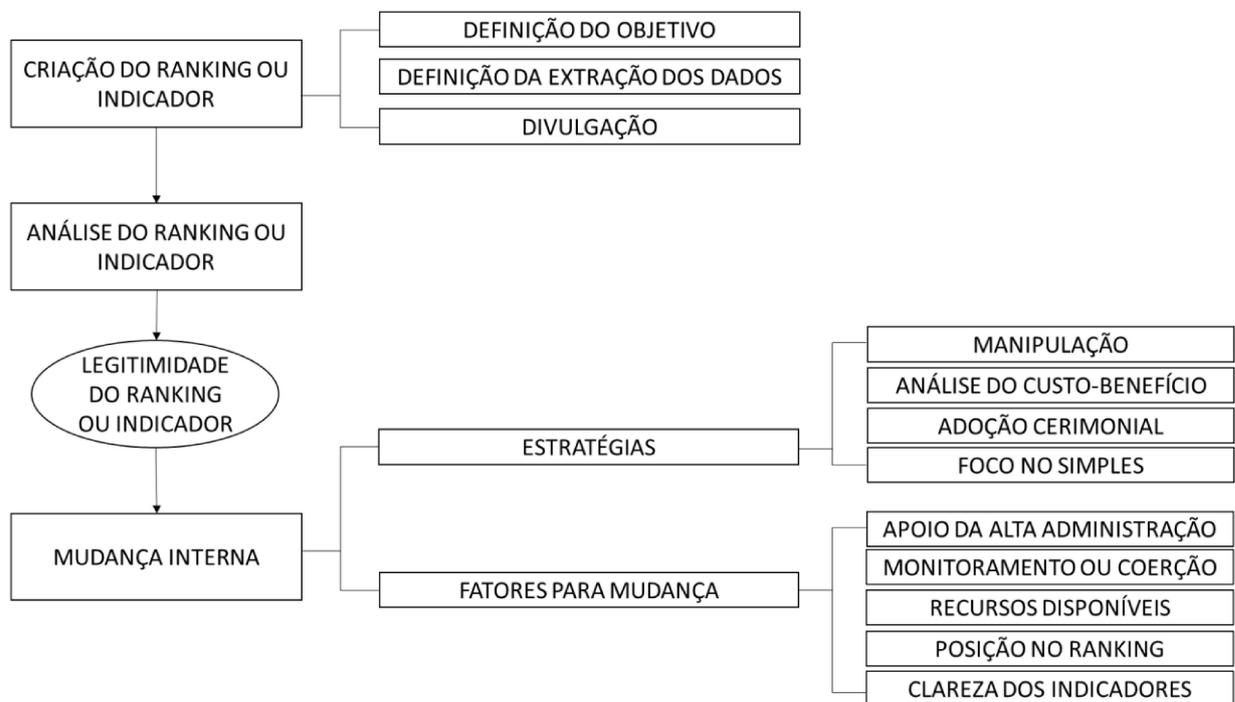
Na etapa quantitativa verifica-se a evolução dos ranqueados, reforçado pela etapa qualitativa, mas deve-se atentar para a baixa recepção dos *rankings*, demonstrando que nem todos estão preocupados ou conhecem o *ranking*. Contudo, mesmo com baixa percepção dos *rankings*, caso os desenvolvedores identifiquem a necessidade de utilização deste para divulgação do seu sistema, eles podem ser utilizados para legitimação. Ademais, a preocupação dos elaboradores frente a inserção cirúrgica ocorre na prática. Ao mesmo tempo, os ranqueados querem conhecer as métricas para procurar a melhoria interna. Há desta forma conflitos de interesse que podem gerar estagnações no desenvolvimento das práticas.

Na segunda etapa (qualitativa-interpretativista), os entrevistados demonstram preocupação com coerção e monitoramento, mas como foi percebido na primeira etapa a

definição do PIPCP não influenciou na adequação aos processos definidos no PIPCP. Esta descoberta reafirma o entendimento do estudo de Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020) em que as empresas de software têm definido a agenda de adoção das práticas contábeis, e não necessariamente o órgão nacional normatizador da contabilidade no país, a Secretaria do Tesouro Nacional.

A Figura 8 apresenta um resumo dos aspectos relacionados à criação, análise e mudança provocada pelos *rankings* e indicadores. Os elaboradores iniciam os trabalhos a partir da definição do objetivo e da definição das métricas que serão utilizadas, agregadas da definição do modelo de extração dos dados e iniciam um processo de divulgação do levantamento. Esta divulgação é fundamental para a constituição e ou manutenção da legitimidade do *ranking*, pois os ranqueados precisam ter a percepção da relevância do levantamento. A análise do *ranking* identifica como as mudanças internas ocorrerão, em especial às estratégias utilizadas. Como por exemplo, podem analisar o custo-benefício, optar por ações simples ou manipular os dados. Os fatores condicionantes para as mudanças nas práticas internas definem o quanto os indicadores avaliados serão adequados, em conjunto com a legitimidade percebida pelos ranqueados.

Figura 8 – *Rankings* e indicadores: da criação a mudança nas organizações



Fonte: Elaborada pelo autor.

Buscando responder à pergunta da pesquisa, em como as práticas contábeis são afetadas pelos *rankings* e indicadores, em especial pelo reconhecimento da legitimidade percebida pelos municípios, verificou-se que esta atua conjuntamente aplicada a outras condições adicionais: (i) apoio da alta administração; (ii) percepção de monitoramento e ou coerção; (iii) recursos disponíveis e a influência do software; (iv) posicionamento no *ranking*; e (v) a clareza dos indicadores avaliados.

Os *rankings* e indicadores alteram as práticas contábeis de algumas formas. Primeiro, ao avaliar determinada informação, os municípios tendem a buscar o atendimento à padronização estabelecida, apenas se o *ranking* for visto como legítimo. Segundo, a comparação entre os municípios ocasionada pela colocação no *ranking* gera pressões para mudança de práticas que busquem elencar aumento na posição. A baixa legitimidade pode afetar negativamente a colaboração entre as entidades ou organizações ranqueadas e pode aumentar a desconfiança da sociedade na capacidade das entidades ou organizações ranqueadas de melhorar e alcançar resultados positivos. Este efeito de baixa colaboração entre as organizações estaria atrelado aos preceitos de competitividade descritos por Altbach (2015). Um município que apresente boas colocações pode ser selecionado por órgãos normatizadores ou fiscalizadores para identificação de boas práticas e inseri-los no campo para discussão das melhorias nas práticas contábeis.

A pesquisa sugere algumas implicações. Primeiro, para os órgãos elaboradores de órgãos, que devem se atentar para a manipulação dos dados que ocorre na prática, conforme discorrido pelos entrevistados. O conhecimento das métricas utilizadas nos indicadores pode representar um *trade-off*. Por um lado, o conhecimento das métricas pelos ranqueados pode ser relevante para melhoria interna, mas a divulgação de métricas pode gerar efeito de adequação oportunista apenas daquilo que é avaliado, sem que as políticas sejam efetivamente alteradas. O uso de triangulação da informação comparando por exemplo a evolução da depreciação acumulada ao longo dos meses pode ser uma ferramenta para mapear este tipo de prática. Há desta forma conflitos de interesse que podem gerar estagnações no desenvolvimento das práticas. Ademais, a adoção cerimonial de normas contábeis deve ser observada pelos órgãos de fiscalização, pois a simples observância do registro do dado na extração de dados não demonstra real aplicação da prática. Os municípios podem realizar lançamentos para de forma cerimonial apresentar valores em indicadores utilizados. Por exemplo, o lançamento da depreciação de um bem resultaria na validação do indicador de depreciação, mas não necessariamente o município pode ter aplicado a política de depreciação.

Segundo, os normatizadores de prazos de atendimentos de políticas contábeis deveriam considerar que os municípios não têm sido sensíveis ao atendimento às políticas com prazo definido. Ou seja, parece haver um direcionamento à adoção de políticas contábeis que não seguem necessariamente os prazos previamente estabelecido. A simples definição de prazos para implantação de normas pode não significar na aplicação direta em busca do atendimento de métricas avaliadas em *rankings*. Mesmo que haja uma pré-disposição daqueles que atendem o *ranking* apresentar maior nota. Uma das possibilidades para este enfoque pelos municípios pode ser em razão da busca em atender uma das políticas previstas que necessite menor esforço.

Terceiro, os Tribunais de Contas devem atentar para os impactos ocasionados pela não padronização dos entendimentos com a STN, pois podem entrar em conflito com os indicadores avaliados pela STN, havendo enfoque por parte destes municípios em atender as especificidades do sistema de auditoria do TCE local. Um exemplo é o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o qual orienta o registro do montante recebido do FUNDEB pelo valor líquido, enquanto o *ranking* da STN avalia se houve o registro bruto da informação com a dedução correspondente.

Em outro ponto, devem verificar a possibilidade de maior integração com as regras estabelecidas pela STN, a participação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo ao recepcionar as informações de seus jurisdicionados para posterior envio à STN, através da matriz de saldos contábeis, pode explicar o motivo pelo qual ocorreu uma evolução no *ranking* da STN, pois ao criar regras para receber os arquivos (*input*) com maior qualidade a saída (*output*) estas informações podem estar mais aderentes às métricas avaliadas pela STN e ter impacto o resultado dos municípios no *ranking*. Ademais, devem reforçar suas atuações de validação das práticas contábeis em razão da alta prospecção de melhorias internas em decorrência do monitoramento e ou coerção exarada por estes mecanismos.

Quarto, para os gestores dos municípios que devem incluir em suas rotinas a gestão organizacional do sistema contábil, com maior interlocução dos autores com enfoque em prover os atores organizacionais de recursos: equipe, qualificação, apoio e sistemas. Não foi possível identificar se as respostas das Prefeituras são direcionadas por parte das prefeituras ou pelas empresas de softwares, sugerindo-se que pesquisas futuras identifiquem o papel de cada um desses nas respostas à divulgação dos *rankings*.

A pesquisa apresenta limitação quanto à ausência de exploração em profundidade dos conflitos gerados entre os atores envolvidos nos *rankings*, tanto internos quanto externos. Pesquisas futuras podem buscar identificar o impacto destas interações com a utilização da teoria de agência. Ademais, a utilização do ranking de qualidade da informação contábil como

fonte para etapa quantitativa também é uma limitação em razão dos dados da STN basearem na Declaração de Contas Anuais (DCA), que geralmente é alimentada do De/Para que vem dos Municípios em razão do sistema de coleta de dados dos tribunais de contas serem estruturados de forma diferente.

Também não é possível identificar se as respostas das Prefeituras são direcionadas por parte das prefeituras ou pelas empresas de softwares, sugerindo-se que pesquisas futuras identifiquem o papel de cada um desses nas repostas à divulgação dos *rankings*. A análise empregada na etapa quantitativa não permite discutir se as ações reativas frente aos *rankings* e indicadores estaria associada de alguma forma a ações de escolha política com intuito de demonstrar ações dos gestores para reforçar a própria imagem frente à sociedade. Assim, pesquisas futuras são sugeridas com enfoque para entender os efeitos internos ocasionados pelos *rankings* é sugerido, em especial na identificação de outros fatores que podem gerar ação por parte dos municípios na busca por melhoria nos *rankings*.

Os resultados e discussões abrem espaço para pesquisas futuras. Pesquisas baseadas na temática de Escolha Pública poderiam analisar o efeito político relacionado aos *rankings* e indicadores, em busca de identificar a ausência altruísta do gestor público que priorizaria a sua visão externa na boa colocação no *ranking* em detrimento de ações voltadas à população. Ademais, considerando que um dos fatores para mudança é o apoio da alta administração, e esta pode ter percepções de prioridade diferentes do demais atores, pesquisas baseadas na Teoria de Agência para identificação dos conflitos entre os atores internos da organização são sugeridas. Por fim, as condições identificadas na presente pesquisa podem ser operacionalizadas por meio de pesquisas quantitativas em outros países.

Os resultados encontrados demonstram que os municípios de forma geral apresentam resposta à divulgação do *ranking* da STN. Também foi percebido que os municípios que atendem os prazos de envio da Demonstração de Contas Anual apresentam maior atendimento às métricas do *ranking* da STN. Na mesma linha, verificou-se que os municípios são dirigidos pela avaliação dos sistemas informatizados dos órgãos de controle externo e não pela definição de prazos em normas como o Plano de Implantação de Procedimentos Patrimoniais (PIPCP). Por fim, averiguou-se que pode haver relação entre a estrutura organizacional dos órgãos e o seu potencial de melhor atingimento das métricas dos *rankings*, em especial no grau de informatização do município.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, C.W. Percepções pantanosas: a dificuldade de medir a corrupção. **Novos Estudos - CEBRAP**, n.73, p.33–37, 2005.
- AGOSTINO, D.; SALITERER, I.; STECCOLINI, I. Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. **Financial Accountability and Management**, v.38, n.2, p.152–176, 2022.
- ALTBACH, P. The Dilemmas of Ranking. **International Higher Education**, n.42, p.2–3, 2015.
- ALTBACH, P.G. Rankings Season Is Here. *In: The International Imperative in Higher Education*. Rotterdam: SensePublishers, 2013. p. 81–88.
- ALTOÉ, S.M. de L.; RIBEIRO, F.; COLAUTO, R.D. Tempestividade da informação contábil e prática da suavização de resultados no mercado de capitais brasileiro Timeliness of accounting information and practice of income smooting in the Brazilian capital marketing. **Revista Mineira de Contabilidade**, v.16, n.3, p.17–25, 2015.
- ALVIM, A.L.S.; SOUZA, K.F. de. Causas de retrabalho de produtos para Saúde no centro de materiais e esterilização. **Revista SOBECC**, v.23, n.1, p.3–6, 1 abr. 2018. Disponível em: <https://revista.sobecc.org.br/sobecc/article/view/263>.
- AQUINO, A.C.B. de; AZEVEDO, R.R. de; LINO, A.F.; CARDOSO, R.L. O Efeito dos Tribunais de Contas nos Sistemas de Informação de Municípios. *In: XVII USP - International Conference in Accounting, 2017, [...]*. 2017. p. 1–17.
- AQUINO, A.C.B. de; LINO, A.F.; AZEVEDO, R.R. de. The embeddedness of digital infrastructures for data collection by the Courts of Accounts. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.33, n.88, p.46–62, abr. 2022. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772022000100046&tlng=en.
- ASSIS, A.N. de. Institutionalizing the concept of sustainability from a tetralogical perspective: the case of Pro-Guaíba. **Organizações & Sociedade**, v.18, n.57, p.335–353, 2011.
- ATRICON. **Radar Nacional de Transparência P ú blica**. Disponível em: <https://radar.tce.mt.gov.br/extensions/atricon2/atricon2.html>. Acesso em: 16 dez. 2022.
- AVELINO, B.C.; FULLY BRESSAN, V.G.; ALVES DA CUNHA, J.V. Estudo sobre os fatores contábeis que influenciam o índice firjan de desenvolvimento municipal (ifdm) nas capitais brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v.7, n.3, p.2520–2533, 21 set. 2013. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/993>.
- AZEVEDO, R.R. de; AQUINO, A.C.B. de; NEVES, F.R.; DA SILVA, C.M. Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, v.40, n.7, p.509–518, 2 out. 2020a. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09540962.2020.1766203>.

AZEVEDO, R.R. de; LINO, A.F.; AQUINO, A.C.B. de. Uso Cerimonial do Anexo de Riscos Fiscais na Gestão Municipal. **Congresso USP de Contabilidade**, p.1–19, 2017.

AZEVEDO, R.R. de; LINO, A.F.; AQUINO, A.C.B. de; MACHADO-MARTINS, T.C.P. Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, v.33, n.2/3, p.207–227, 19 mar. 2020b. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJPSM-01-2019-0027/full/html>.

AZEVEDO, R.R. de; LINO, A.F.; DINIZ, J.A. Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.13, p.e144691, 26 abr. 2019. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/144691>.

AZEVEDO, R.R. Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios. **Bulletin of the Seismological Society of America**, v.106, n.1, p.6465–6489, 2016. Disponível em: <http://www.bssaonline.org/content/95/6/2373%5Cnhttp://www.bssaonline.org/content/95/6/2373.short%0Ahttp://www.bssaonline.org/cgi/doi/10.1785/0120110286%0Ahttp://gji.oxfordjournals.org/cgi/doi/10.1093/gji/ggv142%0Ahttp://link.springer.com/10.1007/s00024-01>.

BARCELLOS, L.P.; COSTA JÚNIOR, J.V. da; LAURENCE, L.D.C. Determinantes Do Prazo De Divulgação Das Demonstrações Contábeis Das Companhias Não Financeiras Listadas Na Bovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.8, n.20, p.84, 2014.

BASH, E. A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO IASB1 Orleans. **Revista Qualitas Eletronica**, v.7,n.2, n.1677–44280, 2008.

BATTILANA, J.; D’AUNNO, T. Institutional work and the paradox of embedded agency. **Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations**, v.9780521518, n.2002, p.31–58, 2009.

BEZERRA, F.A.; CORRAR, L.J. Utilização da análise fatorial na identificação dos principais indicadores para avaliação do desempenho financeiro: uma aplicação nas empresas de seguros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.17, n.42, p.50–62, 2006.

BH. **Notas explicativas às demonstrações contábeis 2020**. Disponível em: <https://prefeitura.pbh.gov.br/sites/default/files/estrutura-de-governo/fazenda/Balancos/2020/notas-explicativas.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2022.

BRANKOVIC, J. Why Rankings Appear Natural (But Aren’t). **Business & Society**, v.201, p.000765032110156, 2021a.

BRANKOVIC, J. “Measure of Shame ”: Media Career of the Global Slavery Index. v.74, n.1, p.103–125, 2021b.

BRASIL. **Guia metodológico para indicadores PPA 2016-2019**. [s.l: s.n.]. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-ppa/arquivos/ppas-anteriores/ppa-2016-2019/guia_indicadores_ppa.pdf.

BROOME, A.; QUIRK, J. Governing the world at a distance: The practice of global benchmarking. **Review of International Studies**, v.41, n.5, p.819–841, 2015.

BSF. **Barra de São Francisco pula da 2. 615^a para a 184^a posição no Ranking Nacional da Qualidade da Informação Contábil do STN.** Disponível em: <https://www.pmbsf.es.gov.br/noticia/ler/2680/barra-de-sao-francisco-pula-da-2615-para-a-184-posicao-no-ranking-nacional-da-qualidade-da-informacao-contabil-do-stn>. Acesso em: 27 ago. 2022.

BUCHANAN, A. Political Legitimacy and Democracy. *Ethics*, v.112, n.4, p.689–719, jul. 2002. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/340313>.

CASTRO, S.H.R. de; CARVALHO, M.G. de. Indicador de efetividade da gestão municipal: Contribuição dos tribunais de contas para a melhoria da gestão pública. **CICIC 2017 - Septima Conferencia Iberoamericana de Complejidad, Informatica y Cibernetica, Memorias**, p.40–44, 2017.

CELLARD, A. A análise documental. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**, p.295–316, 2008.

CFC, C.F. de C. Resolução CFC 750/93. p.315–334, 1993.

CHAERKI, K.F.; RIBEIRO, G.; FERREIRA, J.M. Uma Introdução À Teoria Institucional Do Ponto De Vista Sociológico. **Caderno de Administração**, v.27, n.1, p.62–91, 2020.

DAVENPORT T.H., DYCHÉ, J. Big data in big companies. **Baylor Business Review**, v.32, n.1, p.20–21, 2013. Disponível em: http://search.proquest.com/docview/1467720121?accountid=10067%5Cnhttp://sfx.lib.nccu.edu.tw/sfxlcl41?url_ver=Z39.88-2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=article&sid=ProQ:ProQ:abiglobal&title=VIEW/REVIEW:+BIG+DATA+IN+BIG+COMPANIES&title=Bay.

DAVIDSON, C. Transcription: Imperatives for Qualitative Research. **International Journal of Qualitative Methods**, v.8, n.2, p.35–52, 2009.

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. **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. 1 Oliver’s Yard, 55 City Road London EC1Y 1SP: SAGE Publications Ltd, 2017. p. 27–52.

DEEPHOUSE, D.L.; SUCHMAN, M. Legitimacy in Organizational Institutionalism. *In*: **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. 1 Oliver’s Yard, 55 City Road, London EC1Y 1SP United Kingdom: SAGE Publications Ltd, 2008. p. 49–77.

DIAS, L.N. da S.; AQUINO, A.C.B. de; SILVA, P.B. da; ALBUQUERQUE, F. dos S. Terceirização de portais de transparência fiscal em prefeituras municipais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.14, n.91, p.e164383, 2020.

ESPELAND, W.N.; SAUDER, M. Rankings and reactivity: How public measures recreate social worlds. **American Journal of Sociology**, v.113, n.1, p.1–40, 2007.

ESPOSITO, E.; STARK, D. What’s Observed in a Rating? Rankings as Orientation in the Face of Uncertainty. **Theory, Culture and Society**, v.36, n.4, p.3–26, 2019.

ESTEVIÃO, J.; LOPES, J.D.; PENELA, D.; SOARES, J.M. The Doing Business ranking and

the GDP. A qualitative study. **Journal of Business Research**, v.115, n.November 2019, p.435–442, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.11.067>.

FERREIRA, A.B.; MARCHESINI, C.F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v.1, n.5, p.1–14, 2011. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/acontabilidadepublicaemfacedapadronizacacontabil.pdf>.

FUKUDA-PARR, S. When indicators fail: SPAR, the invisible measure of pandemic preparedness. **Policy and Society**, v.41, n.4, p.528–540, 10 nov. 2022. Disponível em: <https://doi.org/https://doi.org/10.1093/polsoc/puac024>.

GALLAROTTI, G.M. Legitimacy as a capital asset of the state. **Public Choice**, v.63, n.1, p.43–61, 1989.

GIFFINGER, R.; HAINDLMAIER, G.; KRAMAR, H. The role of rankings in growing city competition. **Urban Research and Practice**, v.3, n.3, p.299–312, 2010.

HAUG, N.; GEYRHOFFER, L.; LONDEI, A.; DERVIC, E.; DESVARS-LARRIVE, A.; LORETO, V.; PINIOR, B.; THURNER, S.; KLIMEK, P. Ranking the effectiveness of worldwide COVID-19 government interventions. **Nature Human Behaviour**, v.4, n.12, p.1303–1312, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1038/s41562-020-01009-0>.

HUANG, M.H. Opening the black box of QS world university rankings. **Research Evaluation**, v.21, n.1, p.71–78, 2012.

HUMPHREY, C.; GENDRON, Y. What is going on? The sustainability of accounting academia. **Critical Perspectives on Accounting**, v.26, p.47–66, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.008>.

JANNUZZI, P. de M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v.56, n.2, p.137–160, 20 fev. 2014. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/222>.

JEACLE, I.; CARTER, C. In TripAdvisor we trust: Rankings, calculative regimes and abstract systems. **Accounting, Organizations and Society**, v.36, n.4–5, p.293–309, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2011.04.002>.

JEACLE, I.; CARTER, C. Audit society goes viral: the rise of the online auditor. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v.19, n.2, p.231–240, 2022.

JOHNSON, C.; DOWD, T.J.; RIDGEWAY, C.L. Legitimacy as a social process. **Annual Review of Sociology**, v.32, p.53–78, 2006.

KELLEY, J.G.; SIMMONS, B.A. Governance by Other Means: Rankings as Regulatory Systems. **International Theory**, p.169–178, 2021.

KIRCH, G.; DE LIMA, J.B.N.; TERRA, P.R.S. Determinantes da Defasagem na Divulgação das Demonstrações Contábeis das Companhias Abertas Brasileiras. **Revista de Contabilidade Financeira - USP**, v.23, n.60, p.173–186, 2012.

KLERING, L.R.; KRUEL, A.J.; STRANZ, E. Os pequenos municípios do Brasil – uma análise

a partir de índices de gestão. **Análise**, v.23, n.1, p.31–44, 2012.

KOGEN, L. From Statistics to Stories: Indices and Indicators as Communication Tools for Social Change. **The International Journal of Press/Politics**, p.194016122210942, 2022.

LIAO, H.; MARIANI, M.S.; MEDO, M.; ZHANG, Y.C.; ZHOU, M.Y. **Ranking in evolving complex networks** *Physics Reports* 2017.

LIMA, D.V.; NEVES, R.P.; REIS, C.C.L.; FIALHO, G.F. Uma análise sobre o desempenho dos municípios brasileiros no ranking da qualidade da informação contábil e fiscal. In: Universidade Federal de Brasília, 2022, [...]. 2022.

LIMA, M.A.; SERRA, F.A.R.; SOARES, T.C.; LIMA, C.R.M. de. **Estratégia ou Legitimidade? Análise do papel dos Planos de Desenvolvimento Institucional nas Universidades Brasileiras**. [s.l: s.n.]v. 1766–96 p.

LINO, A.F.; AQUINO, A.C.B. de. Práticas não adequadas nos tribunais de contas. **Revista de Administração Pública**, v.54, n.2, p.220–242, 2020.

LINO, A.F.; CARVALHO, L.B. de; AQUINO, A.C.B. de; AZEVEDO, R.R. de. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.53, n.2, p.375–391, 2019.

LUCA, M.; SMITH, J. Strategic disclosure: The case of business school rankings. **Journal of Economic Behavior and Organization**, v.112, p.17–25, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2014.12.023>.

MARINHO, A. Avaliação da Eficiência Técnica nos Serviços de Saúde nos Municípios do Estado do Rio de Janeiro. v.57, n.2, p.515–534, 2003.

MENDES, W. de A.; FERREIRA, M.A.M. A influência da accountability na capacidade estatal, na alocação dos recursos públicos e no desenvolvimento socioeconômico em municípios brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.18, n.46, p.131–147, 2021.

MERRY, S.E. Measuring the world indicators, human rights, and global governance. **Current Anthropology**, v.52, n.SUPPL. 3, 2011.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony (translated by Igor Chirikov). **Journal of Economic Sociology**, v.12, n.1, p.43–67, 2011.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v.83, n.2, p.340–363, 1977.

MIOTTO, G.; DEL-CASTILLO-FEITO, C.; BLANCO-GONZÁLEZ, A. Reputation and legitimacy: Key factors for Higher Education Institutions' sustained competitive advantage. **Journal of Business Research**, v.112, n.June, p.342–353, maio 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.11.076>.

MOED, H.F. A critical comparative analysis of five world university rankings. **Scientometrics**, v.110, n.2, p.967–990, 2017.

MOIZER, P. Publishing in accounting journals: A fair game? **Accounting, Organizations and Society**, v.34, n.2, p.285–304, 2009. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2008.08.003>.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. **Strategic Management Journal**, v.18, n.9, p.697–713, 1997.

OROZCO, J.E.F.; BECERRA, J.I.V.; ARELLANO, C.I.M. Perspectivas actuales sobre los rankings mundiales de universidades. **Revista de la Educacion Superior**, v.44, n.175, p.41–67, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.resu.2015.09.001>.

PASSOS, G.O.; AMORIM, A. de C. A Construção do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (Iegm). **Revista FSA**, v.15, n.6, p.241–259, 2018.

PETRILLO, A.; FELICE, F. De; CIOFFI, R.; ZOMPARELLI, F. Fourth Industrial Revolution: Current Practices, Challenges, and Opportunities. **Digital Transformation in Smart Manufacturing**, 2018.

POLLOCK, N.; D’ADDERIO, L. Give me a two-by-two matrix and I will create the market: Rankings, graphic visualisations and sociomateriality. **Accounting, Organizations and Society**, v.37, n.8, p.565–586, 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2012.06.004>.

POLLOCK, N.; D’ADDERIO, L.; WILLIAMS, R.; LEFORESTIER, L. Conforming or transforming? How organizations respond to multiple rankings. **Accounting, Organizations and Society**, v.64, n.November 2017, p.55–68, 2018a. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.003>.

POLLOCK, N.; D’ADDERIO, L.; WILLIAMS, R.; LEFORESTIER, L. Conforming or transforming? How organizations respond to multiple rankings. **Accounting, Organizations and Society**, v.64, n.December 2016, p.55–68, 2018b. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.003>.

POWER, M.; SCHEYTT, T.; SOIN, K.; SAHLIN, K. Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. **Organization Studies**, v.30, n.2–3, p.301–324, 2009.

POWER, M.K.; GENDRON, Y. Qualitative Research in Auditing: A Methodological Roadmap. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, v.34, n.2, p.147–165, 1 maio 2015. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/ajpt/article/34/2/147/54571/Qualitative-Research-in-Auditing-A-Methodological>.

RADAEL, W.H.; CARVALHO, J.S. de; RADAEL, G.N. “Legitimation through the rankings: case of a Public University in Brazil. **International Journal of Development Research**, v.11, n.March, p.43990–43996, 2021.

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**, v.18, p.160940691986242, 1 jan. 2019. Disponível em: <http://journals.sagepub.com/doi/10.1177/1609406919862424>.

RIBEIRO, R.B.; MIRANDA, G.J.; AZEVEDO, R.R. de. (Des) legitimação da informação contábil em processos licitatórios no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.18,

n.48, p.72–88, 2021.

RIEDER, B.; MATAMOROS-FERNÁNDEZ, A.; COROMINA, Ò. From ranking algorithms to ‘ranking cultures’: Investigating the modulation of visibility in YouTube search results. **Convergence**, v.24, n.1, 2018.

RINGEL, L.; BRANKOVIC, J.; WERRON, T. The organizational engine of rankings: Connecting “new” and “old” institutionalism. **Politics and Governance**, v.8, n.2, p.36–47, 2020.

RINGEL, L.; ESPELAND, W.; SAUDER, M.; WERRON, T. Worlds of Rankings. n.April, p.1–30, 2021. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/350710063_Worlds_of_Rankings.

RINGEL, L.; WERRON, T. Rankings in a comparative perspective: Conceptual remarks. n.March, p.1–14, 2016. Disponível em: <https://pub.uni-bielefeld.de/download/2906390/2907311>.

ROCHA, D.G. da; ZUCCOLOTTO, R. A Modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da implantação do PROMOEX nos Tribunais de Contas subnacionais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.36, n.3, p.70, 2 set. 2017. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/32160>.

ROSSONI, L. O que é legitimidade organizacional? **Organizações & Sociedade**, v.23, n.76, p.110–129, 2016.

SAARI, E.; LEHTONEN, M.; TOIVONEN, M. Making bottom-up and top-down processes meet in public innovation. **The Service Industries Journal**, v.35, n.6, p.325–344, 26 abr. 2015. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/02642069.2015.1003369>.

SACRAMENTO, A.A. do; LUFT, M.C.M.S.; SILVA, M.R. dos S. da; MATOS JÚNIOR, J.E. Terceirização de tecnologia da informação e gestão de contratos no setor público: um estudo na SEFAZ/SE. **Revista de Gestão e Secretariado**, v.12, n.2, p.273–300, 2021.

SALGADO, N. de N.B.; SOUZA, P.V.S. de. O Efeito Da Tempestividade Contábil No Gerenciamento De Resultados De Empresas Brasileiras Listadas Na B3. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.13, n.2, p.39–55, 30 jun. 2021. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/750>.

SAUDER, M.; ESPELAND, W.N. The Discipline of Rankings: Tight Coupling and Organizational Change. v.74, p.63–82, 2009.

SAUDER, M.; LANCASTER, R. Do rankings matter? The effects of U.S. news & world report rankings on the admissions process of law schools. **Law and Society Review**, v.40, n.1, p.105–134, 2006.

SCHILLEMANS, T.; VAN TWIST, M.; VANHOMMERIG, I. Innovations in accountability: Learning through interactive, dynamic, and citizen-initiated forms of accountability. **Public Performance and Management Review**, v.36, n.3, p.407–435, 2013.

SHORE, C.; WRIGHT, S. Audit culture revisited: Rankings, ratings, and the reassembling of society. **Current Anthropology**, v.56, n.3, p.421–444, 2015.

SILVA, L.L.; SILVEIRA, S.F.R.; COSTA, T.M.T.; FARONI, W.; FERREIRA, M.A.M. A influência do desempenho tributário e gestão fiscal no Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos municípios de Minas Gerais. **Revista de Ciências Humanas**, v.9, n.1, p.199–219, 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/RCH/article/view/3920>.

SIMONASSI, A.G.; GONDIM FILHO, J.G.; ARRAES, R. de A. e. Endividamento e investimentos dos governos subnacionais no Brasil: uma análise via funções de reação. **Nova Economia**, v.31, n.3, p.783–807, dez. 2021. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-63512021000300783&tlng=pt.

SMITH, P. Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. **British Journal of Management**, v.4, n.3, p.135–151, 1993.

SOARES, M.; DE LYRA, R.L.W.C.; HEIN, N.; KRONKE, A. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: O ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública**, v.45, n.5, p.1425–1443, 2011.

STN. **Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no SICONFI**. Disponível em: <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/>. Acesso em: 30 jun. 2022.

SUCHMAN, M.C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. **Academy of Management Review**, v.20, n.3, p.571–610, 1995.

TELLES, R. O Conceito de Matriz De Amarração” . **Revista de Administração**, v.36, n.4, p.64–72, 2001.

TICHENOR, M.; MERRY, S.E.; GREK, S.; BANDOLA-GILL, J. Global public policy in a quantified world: Sustainable Development Goals as epistemic infrastructures. **Policy and Society**, v.41, n.4, p.431–444, 10 nov. 2022. Disponível em: <https://academic.oup.com/policyandsociety/article/41/4/431/6574791>.

TOST, L.P. An Integrative Model of Legitimacy Judgments. **Academy of Management Review**, v.36, n.4, p.686–710, out. 2011. Disponível em: <http://journals.aom.org/doi/10.5465/amr.2010.0227>.

TURNER, D. World University rankings. *In: International Perspectives on Education and Society*. [s.l: s.n.]p. 27–61.

VALMORBIDA, S.M.I.; ROLIM ENSSLIN, S.P.; ENSSLIN, L.; RIPOLL-FELIU, V.M. Rankings universitários mundiais. Que dizem os estudos internacionais? **REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v.14.2, n.2016, 2016. Disponível em: <https://revistas.uam.es/index.php/reice/article/view/2744>.

VAN DER VOSSSEN, B. The Asymmetry of Legitimacy. **Law and Philosophy**, v.31, n.5, p.565–592, 2012.

VITORIA. **Vitória tem a segunda melhor contabilidade pública do Brasil**. Disponível em: <https://m.vitoria.es.gov.br/noticia/vitoria-tem-a-segunda-melhor-contabilidade-publica-do-brasil-45537>. Acesso em: 27 ago. 2022.

WATKINS, D.C. Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis: The “RADaR” Technique for

Applied Research. **International Journal of Qualitative Methods**, v.16, n.1, p.1–9, 2017.

WEBER, M. *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology*. **New York: Bedminster Press Incorporated**, 1968.

WEDLIN, L. The role of rankings in codifying a business school template: classifications, diffusion and mediated isomorphism in organizational fields. **European Management Review**, v.4, n.1, p.24–39, 2007.

WERRON, T. Why do we believe in competition? A historical-sociological view of competition as an institutionalized modern imaginary. **Distinktion**, v.16, n.2, p.186–210, 2015.

APÊNDICE A: Termo de consentimento livre e esclarecido - utilizado para as entrevistas

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada "Rankings, indicadores e os efeitos organizacionais na administração pública", sob a responsabilidade dos pesquisadores Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo (orientador) e Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior (mestrando), da Universidade Federal de Uberlândia.

A pesquisa busca investigar como as organizações públicas, tais como prefeituras municipais no Brasil, reagem à cultura dos rankings, com intuito de verificar os efeitos organizacionais ocorridos.

O Termo de Consentimento Livre e Esclarecido será obtido pelo pesquisador Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior antes da realização das entrevistas com atores envolvidos. Os participantes receberão o documento por e-mail, para que os mesmos façam a leitura antes do dia e horário agendado para a entrevista. Antes do início da entrevista o participante devolverá o documento assinado via e-mail.

Essa entrevista terá 11 questões e duração máxima de 50 minutos e será gravada pelo pesquisador. Ela acontecerá de forma virtual em um dia e horário previamente agendados, quando o (a) senhor (a) achar mais conveniente.

Na sua participação, você será estimulado pelo pesquisador a realizar uma reflexão e retrospectivas sobre os casos em que atuou frente à análise ou acompanhamento dos rankings vigentes ou findados. A entrevista será realizada de forma semiestruturada sem muitas questões a serem respondidas, apenas alguns pontos de partidas. Toda a conversa será registrada em áudio, após autorização do respondente. O pesquisador atenderá as orientações da Resolução nº 510/16, Capítulo VI, Art. 28: IV - manter os dados da pesquisa em arquivo, físico ou digital, sob sua guarda e responsabilidade, por um período mínimo de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa.

Em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados e ainda assim a sua identidade será preservada. Teremos o compromisso de divulgar os resultados da pesquisa em formato acessível à população participante da pesquisa (Resolução CNS nº 510 de 2016, Artigo 3, inciso IV).

Você não terá nenhum gasto nem ganho financeiro por participar na pesquisa. As entrevistas serão realizadas de forma "online em horário compatível com a sua disponibilidade.

Havendo algum dano decorrente da pesquisa, você terá direito a solicitar indenização através das vias judiciais (Código Civil, Lei 10.406/2002, Artigos 927 a 954 e Resolução CNS nº 510 de 2016, Artigo 19).

Os riscos consistem na divulgação das informações dos entrevistados, para o minimizar, a gravação será de acesso restrito e exclusivamente aos autores, armazenados em plataforma segura, com acesso protegido por senha. Os nomes não serão armazenados, e serão trocados por pseudônimos. As entrevistas serão transcritas integralmente, e não será registrado o nome dos respondentes. A pesquisa apresentará apenas os resultados das análises sem a identificação do participante, como qualquer outra informação que seja possível o identificar. Os benefícios

aos participantes da pesquisa serão indiretos e estão relacionados as questões elencadas ao entendimento quanto ao impacto dos rankings nas organizações públicas.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem qualquer prejuízo ou coação. Até o momento da divulgação dos resultados, você também é livre para solicitar a retirada dos seus dados da pesquisa.

Uma via original deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido ficará com você, assinada e rubricada pelos pesquisadores.

Em caso de qualquer dúvida ou reclamação a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com os responsáveis pela pesquisa: **Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior** ou **Ricardo Rocha de Azevedo, Av. João Naves de Ávila, 2121 - Santa Mônica, Uberlândia – MG, telefone (34) 3230-9498**. Para obter orientações quanto aos direitos dos participantes de pesquisa acesse a cartilha no link: https://conselho.saude.gov.br/images/comissoes/conep/documentos/Cartilha_Direitos_Eticos_2020.pdf.

Você poderá também entrar em contato com o CEP - Comitê de Ética na Pesquisa com Seres Humanos na Universidade Federal de Uberlândia, localizado na Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco A, sala 224, *campus* Santa Mônica – Uberlândia/MG, 38408-100; telefone: 34-3239-4131 ou pelo e-mail cep@propp.ufu.br. O CEP é um colegiado independente criado para defender os interesses dos participantes das pesquisas em sua integridade e dignidade e para contribuir para o desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos conforme resoluções do Conselho Nacional de Saúde.

Uberlândia, de de 20.....

Assinatura do(s) pesquisador(es)

Eu aceito participar do projeto citado acima, voluntariamente, após ter sido devidamente esclarecido.

Assinatura do participante da pesquisa

APÊNDICE B: Protocolo de entrevistas: Ranqueados (servidores e consultores)

Rankings, indicadores e os efeitos organizacionais na administração pública

Protocolo de coleta de dados – entrevistas com servidores públicos de Prefeituras Municipais

Respondentes: Servidores públicos de Prefeituras Municipais que lidam com o acompanhamento da alimentação de informações para os indicadores e rankings.

Apresentação da pesquisa

Agradecemos sua disposição em nos ajudar a entender um pouco sobre o processo de preenchimento e recebimento de rankings e indicadores em sua Prefeitura.

Gostaríamos de informar que sua participação é voluntária nessa pesquisa.

Todas as respostas serão analisadas em conjunto, preservando a identidade dos participantes. Em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados e, ainda assim, a sua identidade será preservada.

<Apresentar TCLE e questionar sobre interesse na participação da pesquisa>

Lembrar ao respondente:

- Ele não terá nenhum gasto nem ganho financeiro por participar da pesquisa.
- Ele pode pedir para pausar a gravação a qualquer momento.
- A gravação será transcrita imediatamente. Na transcrição não consta o nome do entrevistado.

Você concorda em participar da entrevista?

Você autoriza a gravação da entrevista?

Bloco único – Entendendo como o entrevistado vê os rankings e indicadores

1. Temos acompanhado o surgimento de diversos tipos de ranking de acompanhamento de informações das prefeituras. Quais são os principais rankings que vocês acompanham?

Captar:

- 1.1. Nem todo ranking é relevante para os participantes. Precisamos captar quais são os que ele percebe como relevantes.
- 1.2. Por exemplo, IEGM, ranking da STN sobre maturidade, etc. Quais são os principais? Se ele não se lembra de um ranking, esse não deve ser relevante.

2. A publicação de uma nova versão de determinado ranking (como esses que você julgou relevante) gera algum impacto em sua prefeitura? Essas publicações são percebidas ou divulgadas no município de alguma forma?

Captar:

- 2.1. Nem todo ranking gera pressão. A maioria dos rankings nem deve produzir alguma mudança interna.
- 2.2. Precisamos captar pressões externas ou internas. Quem se preocupa? Quem exerce pressão? Por exemplo, pode haver preocupação do grupo político da atual Administração, dada uma externalidade negativa trazida, com impactos políticos. Pode haver preocupação com a mídia, ou com o Legislativo.

3. Como são tratados internamente esses rankings? Algo é feito para mudar a posição da Prefeitura no ranking? Por exemplo, são realizadas reuniões, etc.? Pode dar exemplos?

Captar:

- 3.1. Como os rankings são tratados internamente. Reuniões, procedimentos, criação de comissões internas, mudanças de software, etc. O que eles fazem?
- 3.2. Atenção especial à diferença entre mudanças de práticas e mudanças apenas de informações para melhorar no ranking. Por exemplo, não ter ‘depreciação’ pode prejudicar na posição do ranking. O órgão pode entender que se realizar poucos lançamentos na conta de depreciação já resolveria, mas na prática, a política de depreciação não foi implementada.

4. O que você (ou sua prefeitura) não concorda no modelo em operação atual dos rankings? O que você mudaria?

Captar:

- 4.1. Eventuais gerenciamentos internos de informações podem estar associados com o que ele ou sua organização não concordam.

4.2. O ator pode responder com ‘mudanças cosméticas’ ou desacopladas da realidade, apenas para compliance externo, mas a prática não é alterada. (Oliver, 1991)

5. Pode comentar um pouco sobre a sua atuação no processo de acompanhamento dos rankings, como por exemplo, IEGM e ranking de maturidade contábil da STN?

Captar:

5.1. Atividades principais desenvolvidas pelo respondente no processo.

5.2. Grau de conhecimento sobre do respondente sobre o processo.

6. Os rankings são um conjunto de indicadores, como você vê esse processo de criação de rankings de acompanhamento?

Captar:

6.1. Como os usuários veem os elaboradores? Há relação dos atores com os responsáveis pela elaboração das métricas?

6.2. Até onde vai o entendimento dos ranqueados da importância de determinados indicadores?

7. Quais as ações imediatas que você realiza na chegada de um novo ranking? Houve algum acompanhamento por órgãos de controle?

Captar:

7.1. Pode haver impactos diretos ligados aos usuários, o questionamento busca visualizar como o entrevistado percebe a sua posição no “fluxo” dos rankings.

7.2. Alguns impactos podem ser ligados diretamente ao usuário, como aumento de reputação interna, que pode gerar melhorias (inclusive salariais).

7.3. Órgãos de controle podem influenciar nas ações realizadas internamente, em especial quando há uma legitimidade em suas ações.

8. Você já identificou alguma mudança de indicador que tenha afetado a prática na Prefeitura? Como você percebe a mudança de um determinado indicador de um ano para outro?

Captar:

8.1. Os rankings de forma geral tentam apresentar uma uniformidade para facilitar a comparação, entretanto pode haver mudanças nos indicadores para retratar uma nova realidade.

8.2. Ademais pode haver ações relacionadas diretamente a um indicador que foi alterado de um ano para outro, por exemplo atender 100% das crianças em creches gera 10 pontos, e no outro ano com o 80% já se teriam estes mesmos 10 pontos.

9. Como você percebe as decisões feitas a partir de um determinado *ranking*? Quais os fatores que podem influenciar na ação interna para busca por melhoria? Quais atores são responsáveis pela mudança interna?

Captar:

- 9.1. Considerando que pode haver influências por parte de superiores, em razão de suas preferências pessoais, os atores podem reagir em busca da escolha privativa.
- 9.2. O ator pode responder com a visão de atendimento para benefícios próprios em prol do “bem coletivo”, ou seja, com foco em ações que podem beneficiar-se ao invés do foco em ações que beneficiariam a população.
- 9.3. Pode haver situações também em que há um foco dos atores em prol do pensamento político, por exemplo na reeleição, de forma que as ações executadas sejam voltadas para este fim.
- 9.4. Quais fatores o entrevistado percebe que são mais importantes? Ex.: Equipe, sistema, qualificação, alta administração.
- 9.5. Como ele vê a mudança do ponto de vista dos responsáveis pela mudança institucionalizada?

10. Você acompanha a posição de outros municípios em algum *ranking*? Se sim, há algum que você compara seu órgão? Há alguma comparação entre outros municípios?

Captar:

10.1 Há acompanhamento por parte do município de outros *players* centrais? São comparados? Há *benchmarking* entre eles?

11. Comente um pouco sobre o sistema de contabilidade utilizado em seu município? Por exemplo, há quanto tempo ele é utilizado, funções necessárias?

Captar:

11.1 A literatura discute que há vários sistemas sendo utilizados pelos municípios, eles podem ser próprios ou terceirizados.

11.2 Além disto, o SIAFIC deverá ser utilizado a partir de 2023 e há municípios com sistemas diversos entre Câmara e Executivo.

11.3 Como o uso de sistemas diversos impacta nos indicadores e posteriormente na colocação do *ranking*?

11.4 A contabilidade participa diretamente no desenvolvimento? Como é a relação com os desenvolvedores?

11.6 Como é a interação com o fornecedor (ou desenvolvedor, caso seja desenvolvimento próprio)

APÊNDICE C: Protocolo de entrevistas: Elaboradores de *rankings*

Rankings, indicadores e os efeitos organizacionais na administração pública

Protocolo de coleta de dados – entrevistas com elaboradores de rankings

Respondentes: Elaboradores que lidam com a criação ou gestão de informações para os indicadores e rankings.

Apresentação da pesquisa

Agradecemos sua disposição em nos ajudar a entender um pouco sobre o processo de preenchimento e recebimento de rankings e indicadores em sua Prefeitura.

Gostaríamos de informar que sua participação é voluntária nessa pesquisa.

Todas as respostas serão analisadas em conjunto, preservando a identidade dos participantes. Em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados e, ainda assim, a sua identidade será preservada.

<Apresentar TCLE e questionar sobre interesse na participação da pesquisa>

Lembrar ao respondente:

- Ele não terá nenhum gasto nem ganho financeiro por participar da pesquisa.
- Ele pode pedir para pausar a gravação a qualquer momento.
- A gravação será transcrita imediatamente. Na transcrição não consta o nome do entrevistado.

Você concorda em participar da entrevista?

Você autoriza a gravação da entrevista?

Primeiro bloco – Entendendo como o entrevistado vê os rankings e indicadores

12. Temos acompanhado o surgimento de diversos tipos de ranking de acompanhamento de informações das prefeituras. Quais são os principais rankings que você já ouviu falar ou acompanha?

Captar:

- 12.1. Nem todo ranking é relevante para os participantes. Precisamos captar quais são os que ele percebe como relevantes.
- 12.2. Por exemplo, IEGM, ranking da STN sobre maturidade, etc. Quais são os principais? Se ele não se lembra de um ranking, esse não deve ser relevante.

13. Como são tratados internamente esses rankings? Como se dá a decisão de divulgar uma nova versão do ranking? Por exemplo, são realizadas reuniões, etc? Pode dar exemplos?

Captar:

- 13.1. Como os rankings são tratados internamente. Reuniões, procedimentos, criação de comissões internas, mudanças de software, etc. O que eles fazem?

14. Pode comentar um pouco sobre a sua atuação no processo de elaboração dos rankings?

Captar:

- 14.1. Atividades principais desenvolvidas pelo respondente no processo.
- 14.2. Grau de conhecimento sobre do respondente sobre o processo.

15. Quais as limitações na elaboração do ranking você identifica? O que você (ou sua organização) não concorda no modelo em operação atual dos rankings? O que você mudaria?

Captar:

- 15.1. Eventuais discussões de mudança de indicadores ou da forma de elaboração de rankings.
- 15.2. Observar pontos de críticas aos indicadores e rankings, por exemplo limitações da classificação sequencial, fontes de dados (digitadas, coletadas, mista).

16. Os *rankings* são um conjunto de indicadores, como você vê esse processo de criação de rankings de acompanhamento? O que pode afetar o atingimento desses indicadores?

Captar:

- 16.1. Até onde vai o entendimento dos elaboradores da importância de determinados indicadores?
- 16.2. Quais fatores o entrevistado percebe que são mais importantes? Ex.: Equipe, sistema, qualificação, alta administração.
- 16.3. Como ele vê a mudança do ponto de vista dos responsáveis pela mudança institucionalizada?

17. Como você vê as reações dos estados e municípios na divulgação do ranking? Há algum acompanhamento ou interação com os ranqueados?

Captar:

17.1. Como os elaboradores veem os ranqueados? Há relação dos atores com os responsáveis pela elaboração das métricas?

17.2. Existe uma percepção da necessidade da divulgação das “regras do jogo” para os usuários? Há preocupação com alguma inserção cirúrgica?

18. Você acompanha a elaboração de algum outro ranking ou indicador? Se sim, há algum que você compara seu órgão? Há alguma comparação entre outros municípios?

Captar:

10.1 Há acompanhamento de outros elaboradores? São comparados? Há *benchmarking* entre eles?

APÊNDICE D: *Rankings* e indicadores na administração pública municipal com informações contábeis, fiscais e de transparência

Ano de Criação	(I)ndicador / (R)anking	Título	Origem dos Dados	Tipo de informação	Periodicidade	Estágio atual	Objetivo	Abrangência	Controle / idealizador
2009	R	Ranking do Saneamento Básico	Dados do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento (SNIS) – ano base 2019, divulgado pelo Ministério das Cidades.	Eficiência e atendimento	Anual	Em uso	Demonstrar o atingimento para melhoria de água tratada, coleta e tratamento de esgoto	Municípios; (nacional)	Instituto Trata Brasil
2013	I/R	Índice Firjan Gestão Fiscal	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)	Fiscal, contábil, etc.	Anual	Em uso	Analisa as contas das cidades brasileiras através de indicadores fiscais e contábeis	Municípios (Rio de Janeiro)	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan)
2014	I/R	Índice Geral de Governança e Gestão	Questionários de governança coletados pelo TCU	Contábil, Governança, etc.	Anual	Em uso	Avaliar áreas de pessoas, TI e contratações	Órgãos da Administração Federal	Tribunal de Contas da União (TCU)
2015	R	Escala Brasil Transparente (transparência ativa e passiva)	Análise manual nos portais através de checklist	Contábil, acesso à informação, etc.	Anual	Em uso	Avaliar portais de transparência e na promoção do acesso à informação	Municípios (nacional)	Controladoria Geral da União (CGU)
2015	R	Ranking da Transparência do MPF	Diagnóstico por meio de checklist	Contábil, acesso à informação, etc.	Anual	Descontinuado	Avaliação do efetivo cumprimento da Lei de Acesso à Informação	Municípios (nacional)	Câmara de Combate à Corrupção do Ministério Público Federal (MPF)

2016	I/R	Índice CFA de Governança Municipal	Bases públicas como STN, IBGE, PNUD e DATASUS	Fiscal, transparência, governança, etc.	Anual	Em uso	Auxiliar gestores públicos na identificação de melhorias	Municípios (nacional)	Conselho Federação de Administração (CFA)
2017	I/R	Índice de Efetividade da Gestão Municipal	Preenchimento de formulário e análise de dados pelos Tribunais de Contas	Fiscal, contábil, etc.	Anual	Em uso	Aderência da gestão municipal a determinados processos e controles	Municípios (nacional)	Tribunais de Contas Estaduais (TCEs)
2017	I	Capacidade de Pagamento (CAPAG)	DCA, RREO, RGF enviados pelo Siconfi	Fiscal	Anual	Em uso	Análise da capacidade de pagamento apura a situação fiscal dos Entes Subnacionais que querem contrair novos empréstimos com garantia da União	Municípios (nacional)	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)
2018	R	Ranking da Transparência Ambiental	Via Serviço de Atendimento ao Cidadão ou via ofício, com pedido de informação.	Transparência	Anual	Descontinuado	Mensurar o desempenho na divulgação de informações prioritárias na área ambiental	Órgãos da Administração Estadual	Ministério Público Federal (MPF)
2018	I/R	Índice de Fragilidade de Controles de Fraude e Corrupção	Questionários coletados pelo TCU	Transparência e governança	Anual	Descontinuado	Avaliar se os controles de prevenção e detecção a fraude e corrupção são compatíveis com seus poderes econômico e de regulação	Órgãos da Administração Federal	Tribunal de Contas da União (TCU)

2019	R	Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi	Matriz dos Saldos Contábeis	Fiscal, contábil, etc.	Anual (com prospecção para mensal)	Em uso (com métricas alteradas)	Estimular a melhoria da qualidade da informação contábil	Estados; Municípios (Nacional)	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)
2019	R	Ranking de Eficiência dos Municípios	Fontes de dados diversas (SICONFI, IBGE, etc.)	Contábil, fiscal, etc.	Anual	Descontinuado	Quem entrega mais saúde, educação e saneamento gastando menos	Municípios (nacional)	Folha de São Paulo
2020	R	Ranking da Competitividade dos Municípios	Bases de dados abertas	Fiscal, econômico e social	Anual	Em uso	Ampla mapeamento dos desafios, direcionando, de forma mais precisa, a atuação das lideranças municipais para o planejamento e atuação daquilo que é prioritário	Municípios (nacional)	Centro de Liderança Pública (CLP)
2020	I/R	Índice de Governança Municipal da área da Sudene	Bases públicas como STN, IBGE, PNUD e DATASUS	Fiscal, transparência, governança, etc.	Anual	Em uso	Contribuir com o direcionamento de políticas públicas municipais	Municípios (Nordeste)	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE)
2021	R	Desafios da Gestão Municipal	CENSO Escolar, IBGE, DataSUS, SNIS.	Saneamento, Educação, Saúde e Segurança	Anual	Em uso	Análise da evolução recente das 100 maiores cidades brasileiras	Municípios (nacional)	Macroplan
2022	I/R	Radar Nacional de Transparência Pública	Diagnóstico manual com critérios	Transparência	Anual	Em uso	Avaliação dos portais de transparência através de critérios pré-estabelecidos	Municípios (nacional)	Atricon

Fonte: Elaborado pelo autor com as informações dos sites dos *rankings* e indicadores