

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC**

**BRUNO BUENO DA SILVA**

**IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GOVERNOS LOCAIS EM MINAS GERAIS:  
A LEGITIMIDADE NORMATIVA PERCEBIDA POR CONTADORES PÚBLICOS**

**UBERLÂNDIA**

**2023**

**BRUNO BUENO DA SILVA**

**IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GOVERNOS LOCAIS EM MINAS GERAIS:  
A LEGITIMIDADE NORMATIVA PERCEBIDA POR CONTADORES PÚBLICOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC/FACIC/UFU), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Rafael Borges Ribeiro

**UBERLÂNDIA**

**2023**



# UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências  
Contábeis

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica, Uberlândia-MG,  
CEP 38400-902

Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



## ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 129 - PPGCC				
Data:	11 de dezembro de 2023	Hora de início:	14:00 h	Hora de encerramento:	15:30h
Matrícula do Discente:	12212CCT003				
Nome do Discente:	Bruno Bueno da Silva				
Título do Trabalho:	IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GOVERNOS LOCAIS EM MINAS GERAIS: A LEGITIMIDADE NORMATIVA PERCEBIDA POR CONTADORES PÚBLICOS				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC01 - Contabilidade e Gestão Aplicada ao Setor Público				

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as) Ricardo Rocha de Azevedo (UFU), Rodrigo Silva Diniz Leroy (UFES) e Rafael Borges Ribeiro(UFU), orientador do candidato.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Rafael Borges Ribeiro, 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 **Rafael Borges Ribeiro, Professor(a) do Magistério Superior**, em 12/12/2023, às 14:22, 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 **Ricardo Rocha de Azevedo, Usuário Externo**, em 12/12/2023, às 15:18, 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 **Rodrigo Silva Diniz Leroy, Usuário Externo**, em 12/12/2023, às 15:23, 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](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **5040307** e o código CRC **13AC8F9A**.

**Referência:** Processo nº 23117.077966/2023-28

SEI nº 5040307

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

S586 2023	<p>Silva, Bruno Bueno da, 1988- IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GOVERNOS LOCAIS EM MINAS GERAIS: A LEGITIMIDADE NORMATIVA PERCEBIDA POR CONTADORES PÚBLICOS [recurso eletrônico] / Bruno Bueno da Silva. - 2023.</p> <p>Orientador: Rafael Borges Ribeiro. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Pós-graduação em Ciências Contábeis. Modo de acesso: Internet. Disponível em: <a href="http://doi.org/10.14393/ufu.di.2023.630">http://doi.org/10.14393/ufu.di.2023.630</a> Inclui bibliografia. Inclui ilustrações.</p> <p>1. Contabilidade. I. Ribeiro, Rafael Borges, 1981-, (Orient.). II. Universidade Federal de Uberlândia. Pós- graduação em Ciências Contábeis. III. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDU: 657</p>
--------------	---

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:

Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091  
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

**BRUNO BUENO DA SILVA**

**IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GOVERNOS LOCAIS EM MINAS GERAIS:  
A LEGITIMIDADE NORMATIVA PERCEBIDA POR CONTADORES PÚBLICOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC/FACIC/UFU), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Data de aprovação: 11/12/2023

Banca examinadora:

---

Prof. Dr. Rafael Borges Ribeiro – Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

Orientador – Presidente da Banca

---

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

Avaliador Interno

---

Prof. Dr. Rodrigo Silva Diniz Leroy – Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

Avaliador Externo

*“Si vis pacem, para bellum”*  
*(Publius Flavius Vegetius Renatus)*

## AGRADECIMENTOS

Quem me vê “cortando” a cidade em cima de uma bicicleta, não faz ideia da minha história, a qual é possível apenas por conta dela. Sim, dela mesmo! A bicicleta! Por isso, não podia deixar de agradecer à minha “magrela” em variadas versões, do quadro de ferro pintado no pincel ao de alumínio com freios a disco; e, desde a primeira, furtada sorrateiramente durante a madrugada, à atual, na cor negra. Todas estiveram nos momentos mais difíceis e me fizeram entender o valor de cada pedalada, tendo sido representadas na figura de apenas uma companheira, confidente e leal. Lembro-me de todas como se fossem uma só... Obrigado às bicicletas que me fizeram chegar até aqui!

Não poderia deixar de agradecer à minha família, principalmente à minha mãe, que foi quem me deu a primeira bicicleta; ao meu pai, pelos ensinamentos de vida, mesmo que involuntariamente; à minha esposa, por “segurar a barra” quando me dedicava aos estudos; à minha filha, que me fez enxergar o mundo diferente e por me fazer dar valor às coisas mais simples da vida, como um simples beijinho de boa noite; e ao meu orientador, pela confiança e paciência durante a confecção deste trabalho.

Obrigado a todos!

BUENO DA SILVA, Bruno. **Implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na administração pública de governos locais em Minas Gerais: a legitimidade normativa percebida por contadores públicos.** 2023. 93f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

## RESUMO

O processo de harmonização contábil no setor público tem sido adotado nos últimos anos em âmbito mundial, assim como no Brasil. Diante desse cenário, as organizações brasileiras do setor público se esforçam para implementar uma contabilidade com foco no patrimônio, conjuntamente com abordagem orçamentária historicamente aplicada no país. Nesse contexto a entidade designada para normatizar e articular o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público foi a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que estipulou prazos com ações delimitadas para a administração pública incorporar tais procedimentos a todos os entes federativos (União, estados e municípios). Todavia, a literatura discute a legitimidade das normas publicadas pela STN, pois se percebe que a principal estratégia considerada por ela se baseia na publicação de normas que, por seu turno, devem ser utilizadas pelo público-alvo. A adoção de tais regras ainda é um desafio para os entes públicos, em função da baixa legitimidade constatada pelos atores responsáveis pela instauração. Sendo assim, este trabalho analisou a legitimidade normativa do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Setor Público (PIPSP) pelo método qualitativo, com coleta de dados efetuada por meio de entrevistas semiestruturadas com contadores públicos, em consonância a uma posição interpretativista, a partir de uma análise categorial. Os resultados indicaram que, para o processo de adoção alcançar maior legitimidade por parte dos responsáveis pela concretização, seriam necessárias algumas ações, como complementação normativa para incluir aspectos práticos; participação efetiva dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs); existência de grupos específicos de discussão; incentivo da alta gestão da respectiva organização pública; maiores investimentos em sistemas informatizados e incentivos motivacionais ao contador; entre outras. Outros fatores não relacionados diretamente à norma, como fiscalização e reafirmação contundente dos TCEs, também interferem significativamente no grau de implementação dos procedimentos patrimoniais na esfera pública. Então, torna-se importante romper com o paradigma de que as mudanças se referem a uma responsabilidade única e estrita do setor contábil, de modo que a participação de outros departamentos, somada à inclusão de redes informais representadas por organizações externas que fomentam a capacitação profissional, surja como estratégia para colaborar positivamente no grau de implementação da contabilidade pública, com enfoque patrimonial.

**Palavras-chave:** PIPSP; Contabilidade Pública Patrimonial; Legitimidade Normativa; Tribunais de Contas Estaduais.

BUENO DA SILVA, Bruno. **Implantation of asset accounting procedures in the public administration of local governments in Minas Gerais**: the normative legitimacy perceived by public accountants. 2023. 93p. Dissertation (Master's in Accounting Sciences) – Federal University of Uberlândia, Uberlândia, 2023.

### ABSTRACT

The accounting harmonization process in the public sector has been adopted in recent years worldwide, as well as in Brazil. Faced with this scenario, Brazilian public sector organizations strive to implement equity-focused accounting, unlike the budgetary approach historically applied in the country. In the meantime, the entity designated to standardize and articulate the process of implementing asset accounting procedures in the public sector was the National Treasury Secretariat (STN, in Portuguese abbreviation), which stipulated deadlines with delimited actions for the public administration to incorporate such procedures to all federative entities (Union, states and municipalities). However, the literature discusses the legitimacy of the standards published by the STN, as it is clear that the main strategy considered by it is based on the publication of standards that, in turn, must be used by the target audience. Evidently, the adoption of such rules is still a challenge for public entities, due to the low legitimacy found by the actors responsible for their implementation. Therefore, this work analyzed the normative legitimacy of the Public Sector Patrimonial Accounting Procedures Implementation Plan (PIPACP, in Portuguese abbreviation) using the qualitative method, with data collection carried out through semi-structured interviews with public accountants, in accord with an interpretative position based on an analysis category. The results indicated that, for the adoption process achieve greater legitimacy on the part of those responsible for implementation, some actions would be necessary, such as normative complementation to include practical aspects; effective participation of the State Audit Courts (TCEs, in Portuguese abbreviation); existence of specific discussion groups; encouragement from senior management of the respective public organization; greater investments in computerized systems and motivational incentives for accountants; among others. Other factors not directly related to the standard, such as inspection and strong reaffirmation of TCEs, also significantly interfere with the degree of implementation of heritage procedures in the public sphere. Therefore, it becomes important to break with the paradigm that changes refer to a single and strict responsibility of the accounting sector, so that the multifaceted participation of other departments, added to the inclusion of informal networks represented by external organizations that promote training professional, emerges as a strategy to positively collaborate in the level of implementation of public accounting, with a patrimonial focus.

**Keywords:** PIPACP; Public Asset Accounting; Normative Legitimacy; State Audit Courts.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1.</b> Normas relativas à contabilidade pública no Brasil.....	25
<b>Figura 2.</b> Desenho de pesquisa .....	35
<b>Figura 3.</b> Fluxograma da legitimidade do PIPCP .....	55
<b>Figura 4.</b> Plano cartesiano da implementação .....	60
<b>Quadro 1.</b> Síntese das predisposições para a legitimidade da norma.....	30
<b>Quadro 2.</b> Perfil dos entrevistados .....	37
<b>Quadro 3.</b> Matriz de amarração.....	39
<b>Quadro 4.</b> Cenários de implementação das ações do PIPCP .....	59

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BM	Banco Mundial
CEP	Comitê de Ética em Pesquisas com Seres Humanos
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNM	Confederação Nacional de Municípios
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros)
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> (Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público)
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público)
LC	Lei Complementar
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCP	Procedimento Contábil Patrimonial
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas Estadual
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UFU	Universidade Federal de Uberlândia

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 CONTEXTO E OBJETIVOS .....	14
1.2 RELEVÂNCIA DA PESQUISA .....	18
1.3 CONTRIBUIÇÕES E JUSTIFICATIVAS .....	19
1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	21
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>23</b>
2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ATÉ O PIPCP .....	23
2.2 LEGITIMIDADE NORMATIVA .....	27
2.3 CENÁRIO DE MUDANÇAS CONTÁBEIS .....	30
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>34</b>
3.1 DESENHO DE PESQUISA .....	34
3.2 COLETA DE DADOS .....	35
3.3 SELEÇÃO DOS ATORES-CHAVE.....	36
3.4 METODOLOGIA DE ANÁLISE DOS DADOS .....	38
3.5 SELEÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS .....	39
<b>4 RESULTADOS .....</b>	<b>41</b>
4.1 DETERMINAÇÃO .....	41
4.2 VALIDAÇÃO SIMBÓLICA .....	44
4.3 COERÊNCIA .....	47
4.4 ADESÃO .....	48
<b>5 DISCUSSÕES .....</b>	<b>57</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>65</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>75</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTO E OBJETIVOS

Serviços públicos fazem parte da rotina da vida de qualquer cidadão na sociedade atual. Não seria possível, por exemplo, enxaguar o rosto com uma simples abertura de torneira pela manhã, se não houvesse as redes que distribuem água tratada às residências; o deslocamento até o trabalho não seria o mesmo se ruas, viadutos e pontes não estivessem construídos; os momentos de lazer com os filhos e animais de estimação seriam limitados se não existissem praças nos bairros; enfim, o uso do patrimônio público se insere na vida das pessoas diariamente, assim como outras nuances que corroboram essa ideia.

A infraestrutura montada para o bem-estar social representa um custo que, na maioria das vezes, foi financiado pelos impostos obtidos perante os cidadãos (Ehalaiye; Redmayne; Laswad, 2020). Para ilustrar tal cenário, segundo dados informados no Relatório Contábil do Tesouro Nacional Brasileiro de 2021, apenas o registro conjunto de estradas, rodovias e ferrovias correspondeu a R\$ 62,5 bilhões no saldo de imóveis da União, valor que, segundo dados dos relatórios contábeis, seria suficiente para custear todos os gastos somados no mesmo ano do governo federal com as pastas de segurança pública, transporte, ciência e tecnologia, urbanismo, gestão ambiental, relações exteriores, comunicações e cultura (Brasil, 2021).

Mesmo com investimentos para viabilizar a vida em sociedade, a realidade dos relatórios contábeis da administração pública municipal não têm evidenciado plenamente esses ativos, de modo a satisfazer as exigências normativas impostas nos últimos anos. Isso ocorre, sobretudo, no que tange à disponibilidade de *softwares* informatizados capazes de proporcionar tal suporte (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

A questão que envolve os ativos de infraestrutura públicos é apenas uma das vertentes trabalhada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público – IPSASB) por meio das *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS), em que um dos objetivos é tentar acompanhar a complexidade econômica atual que exigiu a evolução da contabilidade para satisfazer um mundo globalizado (Hopwood, 2007). Essa tendência decorre de um movimento conhecido como Nova Gestão Pública (NGP), sistema racional que permite a melhoria da gestão e auxilia na tomada de decisões das instituições governamentais (Christiaens *et al.*, 2014).

No Brasil, a edição da Lei n. 4.320 (Lei Geral de Finanças Públicas e Orçamentos) e da Lei Complementar (LC) n. 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) representaram um marco em relação às finanças governamentais (Brasil, 1964, 2000, 2015). Porém, o cenário de harmonização com as normas internacionais passou a se tornar realidade a partir da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n. 184, de 25 de agosto de 2008, a qual dispôs sobre as diretrizes a serem implementadas no processo de convergência de procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações no setor público (Brasil, 2008). O referido aparato legislativo incumbiu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para articular a harmonização da contabilidade pública do país.

Embora seja discutida a real efetividade da implantação das IPSAS em outros países (Bilhim; Azevedo; Santos, 2022), um processo de convergência global se iniciou por meio dela para produzir informações contábeis de qualidade (Chan, 2010). Porém, essa tendência não incidiu na América Latina, pois as nações dessa região enfrentam obstáculos equiparados tanto no âmbito de treinamento de pessoal, quanto na própria questão tecnológica (Brusca; Gómez-Villegas; Montesinos, 2016). Assim, desde 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entidade originalmente responsável por legislar a matéria relacionada às atividades contábeis no Brasil, passou a contar com o apoio da STN, a qual tem publicado normas contábeis destinadas à esfera pública.

Em 2013, foi publicada a Portaria STN n. 634 com um escopo dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) para o setor público sem, contudo, definir prazos-limites para a respectiva implantação nos entes da federação (Brasil, 2013). Tais prazos foram definidos somente dois anos depois, em 2015, por meio da publicação da Portaria STN n. 548, a qual contempla o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) com um cronograma estruturado por 19 ações (Brasil, 2015). Uma delas, inclusive, consiste em reconhecimento, mensuração e evidenciação, pela administração pública, de bens como praças, viadutos, redes de água e esgoto sanitário, rodovias, etc, ou seja, dos ativos de infraestrutura.

O PIPCP delimitou prazos para: preparação de sistemas e outras providências de implantação, obrigatoriedade dos registros contábeis e verificação pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Este último, inclusive, é definido como uma “nova ferramenta destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de um universo que compreende 5.570 municípios, 26 estados, o Distrito Federal e a União” (Brasil, 2014, para. 1). Segundo informações constantes no *website* do Siconfi, “os estados e os municípios brasileiros ampliaram sensivelmente, entre 2020 e 2021, a qualidade das informações fiscais e contábeis enviadas ao Tesouro Nacional”

(Brasil, 2022, para. 1), o que denota uma preocupação maior das entidades públicas brasileiras sobre a matéria contábil, diante da complexidade de controlar, registrar e interpretar os fenômenos nesse contexto.

Estudos como os de Lima e Lima (2019) abordaram a incorporação das IPSAS no Brasil e concluíram, por meio de entrevistas, que os envolvidos não compreendiam a complexidade do processo de implantação e que, embora os contadores estivessem cientes de sua importância, a maior parte dos gestores não compartilha do mesmo sentimento, em que a falta de pessoal qualificado seria o principal motivo para o Brasil se encontrar em estágio inicial de implantação. Por sua vez, Diniz *et al.* (2015) salientaram a necessidade de um envolvimento maior do governo, no sentido de fomentar e incentivar a incorporação das IPSAS para os resultados serem alcançados com definição precisa dos responsáveis no processo.

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

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

Observa-se que nos contextos internacional e nacional, a implantação das IPSAS no que tange aos aspectos patrimoniais dos registros e controles do patrimônio público tem sido complexa e perpassa as dificuldades mencionadas por Lima e Lima (2019), Sasso e Varela (2020) e Pereira, Rodrigues e Matias-Pereira (2022). Desse modo, para tentar compreender os desafios do processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais representados por um conjunto de atos normativos, busca-se interpretar tal fenômeno sob uma lente teórica fundamentada na análise de normas, especificamente no tocante à concordância e validação.

Nesse sentido, pesquisas sugerem que a legitimidade da norma é importante, pois interfere no potencial de mudança do comportamento dos envolvidos (Bebbington; Kirk; Larrinaga, 2012). Ela pode ser modificada ao longo do tempo, de acordo com as transformações

das organizações (Deepphouse; Suchman, 2008). Assim, sob o viés da “legitimidade normativa”, buscaram-se elementos capazes de subsidiar a interpretação desse fenômeno em função de seu aspecto central: analisar os motivos que levam determinadas normas a serem obedecidas ou não, a partir de predisposições fundamentais para serem legitimadas pelo público-alvo (Franck, 1990).

Por isso, compreender as peculiaridades da implantação das normas contábeis patrimoniais nos governos públicos locais ainda é algo relativamente novo na literatura contábil e carece de maior aprofundamento. Em um dos escassos exemplos, o trabalho de Frisancho (2022) encontrou resultados significativos por meio da teoria da legitimidade normativa para analisar a implantação das IPSAS no âmbito das prefeituras em países latinos, com o intuito de analisar o cenário geral de implantação das normas, mas sem focar especificamente no contexto dos procedimentos patrimoniais da contabilidade pública.

Como citado anteriormente, o cenário de mudanças da contabilidade pública nos últimos anos no Brasil se fundamenta na elaboração de inúmeras legislações, com o intuito de implantar padrões internacionais por meio de tais normas, sejam elas caracterizadas por leis, portarias, regulamentos, manuais e outros elaborados e publicados por órgãos como CFC e STN, alicerçados em um argumento quase irrefutável de harmonização urgente com as IPSAS – aqui, cria-se frequentemente um ambiente que impede os próprios operadores contábeis de contribuir para o processo (Frisancho, 2022). Isso oportuniza a análise do referido fenômeno sob a percepção dos operadores das normas no tocante à aceitação e validação dos procedimentos executados.

A literatura tem mostrado que a legitimidade é analisada no contexto organizacional sob o prisma institucional, como expõem Suchman (1995), e sociopolítico (reguladora, normativa e cognitiva), conforme preconizado por Scott (2008). No âmbito normativo, destaca-se o estudo de Ribeiro, Miranda e Azevedo (2021) que utilizaram a teoria da legitimidade normativa na esfera pública para identificar o baixo índice de uso das informações contábeis nos processos licitatórios no Brasil. Especificamente o fenômeno de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e sua respectiva validação por parte dos contadores da administração pública ainda carecem de maior aprofundamento teórico.

Com a implantação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sobretudo na percepção dos contadores quanto às normas patrimoniais, o problema direcionador desta pesquisa consiste na seguinte questão: qual a percepção dos contadores públicos de governos locais no que diz respeito à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais? Como delimitações, este trabalho investigará os profissionais que atuam na administração municipal

com o escopo territorial dos limites do estado de Minas Gerais pelos motivos abordados a seguir. Como lente teórica, optou-se pela legitimidade normativa (*normativity*), capaz de subsidiar as análises para evidenciar como a percepção sobre o contexto normativo relacionado ao tema pode influenciar na implantação de procedimentos patrimoniais na contabilidade pública municipal.

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar, à luz da teoria da legitimidade normativa, as percepções dos contadores públicos municipais sobre o grau de implementação das ações elencadas no PIPCP.

Como objetivos específicos, este trabalho pretende: (I) identificar os elementos correlacionados à norma que interferem no alcance da legitimidade atribuída pelos contadores públicos ao PIPCP; (II) analisar como a implementação do plano pode ser afetada pela existência ou não de legitimidade normativa; (III) compreender os aspectos não relacionados à norma que também influenciam na implementação do plano. Com isso, espera-se, a partir do escopo observado no estado de Minas Gerais, ilustrar o cenário de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais e produzir elementos que contribuam para entender como a percepção de tais agentes em relação à norma tem influenciado na implementação material de tais rotinas contábeis patrimoniais pelos governos locais.

## 1.2 RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Polzer, Grossi e Reichard (2021) argumentam que, na maioria dos países, as normas internacionais de contabilidade pública são impostas sem ao menos considerar as peculiaridades do ambiente local onde serão implantadas de fato. A maior parte das nações tem incorporado tais regras por conta de pressão externa de órgãos como o Banco Mundial (BM), o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (Wehner; De Renzio, 2013), na tentativa de atenderem às exigências para acessar recursos financeiros externos, principalmente na América Latina (Neves; Gómez-Villegas, 2020).

Não obstante, a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na esfera pública é abordada desde 2008 no Brasil (Mata; Barros, 2022). Nesses termos, a estratégia mais utilizada pela STN tem se resumido na divulgação de atos normativos, no sentido de articular o referido processo.

Nesse sentido, é preciso entender como os governos implementam as ações devido às frequentes mudanças legislativas criadas por órgãos como a STN sem o devido envolvimento

dos *stakeholders*, o que leva ao surgimento de um ambiente de incertezas em relação às modificações na contabilidade pública (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020), algo evidenciado quando as normas são revistas constantemente. A título de exemplo, em 2022, a STN suspendeu o prazo de implantação do procedimento contábil patrimonial de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural delimitados na Portaria STN n. 548 (Brasil, 2015, 2022a).

Convém afirmar que a expectativa envolvida em torno do processo decorrente das mudanças normativas corrobora a elaboração deste estudo, cuja análise abarca o contexto prático das ações somado à percepção dos agentes envolvidos em relação à norma.

### 1.3 CONTRIBUIÇÕES E JUSTIFICATIVAS

Esta investigação pretende fornecer discussões teóricas e empíricas ao processo de implantação das normas contábeis patrimoniais, ao demonstrar como a interpretação delas pelos agentes públicos responsáveis, especificamente os contadores públicos, interfere no processo em sua totalidade.

No âmbito teórico, espera-se que a pesquisa contribua com a temática relativa ao uso da informação contábil no contexto da administração pública. Com debates e evidências empíricas, a administração pública pode produzir informações contábeis com qualidade, no que tange aos aspectos patrimoniais, e ser um instrumento para a tomada de decisões na área pública.

Além disso, a presente dissertação contribui ao discutir, a partir da literatura de legitimidade normativa, se os municípios têm tido dificuldades na implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, em função da complexidade ou da falta de compreensão da norma, pela baixa aceitação e validação por parte dos agentes públicos ou pela insuficiente fiscalização dos tribunais de contas (Anessi-Pessina; Nasi; Steccolini, 2008).

Tais motivos podem contribuir para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais apresentar atrasos no cronograma e não ser efetiva no âmbito dos governos locais. Consequentemente, a informação contábil, que poderia ser utilizada para elevar o grau de transparência e controle social por parte da população e, ao mesmo tempo, para a tomada de decisões do gestor público, não contribui para o aumento da qualidade dos gastos nessa esfera (Sasso; Ramos; Varela, 2023).

Para o contexto prático, este estudo poderá contribuir para as prefeituras avaliarem se os processos contábeis patrimoniais têm sido executados de fato e verificar a existência de

dificuldades relacionadas às normas, para serem discutidas em um processo contínuo de melhoria. Ademais, a STN poderá ter um breve *feedback* sobre as ações exigidas no PIPCP. Espera-se, ainda, indicar aspectos relevantes na implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais concernentes à normas, sem desprezar os aspectos humanos, tecnológicos, financeiros, culturais e técnicos.

A geração de informações contábeis qualificadas pode contribuir para o melhor controle do patrimônio público, ao proporcionar eficiência na aplicação dos recursos, maior controle social (informações mais fidedignas disponíveis para haver a fiscalização por parte da população) e mitigação da corrupção por meio de um controle efetivo do patrimônio pela administração pública (Mnif; Gafsi, 2020).

Não se pode descartar a representatividade dos governos locais diante da sociedade, por serem os principais responsáveis por disponibilizar os serviços da administração pública aos usuários (Ehalaiye; Redmayne; Laswad, 2020). Nesse contexto, o papel social e econômico dos governos locais torna relevante um estudo sobre os aspectos contábeis dessas entidades; logo, entender como tem ocorrido a mudança na contabilidade pública para um cenário patrimonial, que pode impactar em diversos contextos informativos, gerenciais e financeiros desses governos, é uma das principais justificativas desta investigação.

Diante das modificações elencadas anteriormente, um dos agentes com papel significativo e que pode influenciar diretamente na implantação do processo é o contador das entidades públicas (Lino; Aquino; Neves, 2022), mesmo que sua autonomia possa ser questionada, haja vista que a efetiva transformação depende de outros fatores, como os recursos tecnológicos e humanos definidos pelas autoridades superiores nas administrações locais (Azevedo; Lino *et al.*, 2020) – por isso, o grau de aquiescência do contador público se torna um fator determinante para o sucesso das mudanças (Lino; Aquino; Neves, 2022). Assim, tomar conhecimento da percepção dos agentes públicos envolvidos nesse processo proporcionará diversos elementos para uma análise adequada, como se propõe neste trabalho.

Outro fator a ser destacado é a realidade enfrentada no âmbito brasileiro, cujos tamanhos dos estados e aportes de recursos são distintos e influenciam na conformidade das normas (Cabello; Bilancieri; Azevedo, 2019; Lima; Lima, 2019). Por se tratar de um país com extensão continental, pode haver certa discrepância na implementação dos PIPCP por regiões, como sublinham Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), os quais constataram diferenças significativas entre os municípios, de acordo com a quantidade de habitantes.

O alcance das contribuições deste estudo requer a captação dos agentes diretamente relacionados ao plano de implantação (contadores públicos) de dados sensíveis e subjetivos.

Por isso, optou-se pela coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturadas como forma de ouvir esses profissionais, algo aclamado pela literatura contábil (Gomes; Fernandes; Carvalho, 2015). A análise qualitativa de tais dados será capaz fornecer elementos interpretativistas, nos quais não se parte, *a priori*, da ideia de um contexto arraigado objetivamente pela verdade (Rashid *et al.*, 2019); por conseguinte, espera-se adentrar em um tema preconizado nos âmbitos internacional e nacional, mais especificamente no tocante às ações coordenadas pela STN.

Nota-se que os prazos do PIPCP têm se exaurido desde a publicação da Portaria STN n. 548 (Brasil, 2015); por isso, não há momento propício para estudar o assunto e tentar compreender como as normas criadas são aplicadas até o momento. Espera-se que este trabalho permita entender como os contadores públicos trabalham a qualidade das informações contábeis e se realmente estão convictos de que a harmonização dos procedimentos resulta na produção de informações fidedignas que podem influenciar no processo gerencial.

#### 1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

Esta dissertação utilizou a teoria da legitimidade (*normativity*). Sob tal ótica, torna-se possível compreender a legitimidade por meio da concordância voluntária dos seus usuários, e não estritamente por conta do poder coercitivo da lei – nesse caso, o grau de legitimidade está relacionado com o de aquiescência às regras pelos indivíduos que a utilizam de fato (Franck, 1990).

Embora o PIPCP seja uma tentativa de alinhar a contabilidade pública brasileira às IPSAS, ela *per se* não representa o conjunto de exigências elencadas pelas normas internacionais para o setor público. Por isso, este trabalho se limitará a analisar estritamente o PIPCP, mesmo que seja difícil minimizar a influência dessa normatização internacional sobre o plano.

Nesse prisma, busca-se analisar a realidade com a coleta de dados a partir de observações limitadas territorialmente ao estado de Minas Gerais, que possui 853 municípios de tamanhos variados (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2022), e é situado no Sudeste. Devido à sua localização, se influencia por diferentes regiões do Brasil, cuja representação econômica configura um viés significativo no cenário nacional, de modo a ouvir o contador público das cidades mineiras, independentemente da dimensão populacional de tais localidades.

Não se pretende categorizar as localidades do estado de Minas Gerais mais ou menos evoluídas nos critérios das ações impostas, e sim tentar captar a aceitação e a percepção dos contadores públicos em relação às normas criadas pela STN em um contexto amplo e subjetivo. O foco nos contadores públicos municipais se deve à característica ímpar de tais profissionais, pois os municípios se responsabilizam por disponibilizar a infraestrutura e levar os serviços prestados à sociedade (Ehalaiye; Redmayne; Laswad, 2020). Ainda nessa linha, devido à proximidade com a população, as cidades são as primeiras “ouvintes” das demandas apresentadas em determinada comunidade (Navarro-Galera *et al.*, 2016).

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O presente estudo é estruturado em seis seções, além das referências e dos apêndices. A primeira é delimitada por esta introdução; a segunda é composta pela fundamentação teórica, com o estado da arte dos estudos relacionados ao setor público e das pesquisas que utilizaram a teoria da legitimidade normativa para interpretar o fenômeno; os aspectos metodológicos são evidenciados na terceira parte, em conformidade aos métodos de investigação utilizados, às entrevistas e às técnicas de transcrição; a análise sob a ótica teórica é descrita na quarta seção, juntamente com os resultados apurados por meio das observações propostas; as discussões sobre os achados constam na seção 5; e a 6 se destina às considerações finais, contribuições, limitações e sugestões para investigações futuras.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se primeiramente o contexto histórico normativo que perpassa a contabilidade pública brasileira até chegar às exigências do PIPCP. Na sequência, é citada a lente teórica da legitimidade normativa, fundamental para esta investigação. E, por último, são mencionados alguns estudos que discutem as reformas da contabilidade no Brasil.

### 2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ATÉ O PIPCP

A contabilidade aplicada ao setor público brasileiro é estruturada por atos normativos que têm passado por mudanças ao longo das décadas, a exemplo da Lei Geral de Finanças Públicas (Brasil, 1964). Posteriormente, outros atos normativos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Portaria n. 184, que tornou a STN o órgão central de contabilidade aplicada ao setor público (Brasil, 2000, 2008), e as orientações técnicas do MF avançaram na perspectiva de aumentar o controle das finanças públicas e se adequar aos padrões internacionais de contabilidade pública por meio da contabilidade patrimonial (Christiaens *et al.*, 2014).

Nesse contexto, as mudanças na contabilidade pública brasileira acompanham as tendências internacionais, em que a adoção tradicional de uma contabilidade por regime de caixa tem sido frequentemente criticada, pois tende a causar distorções e falta de parâmetros evidentes nos relatórios contábeis (Mnif; Gafsi, 2020). Por isso, em 2009, a STN se dedicou a confeccionar um Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Brasil, 2021c) com recomendações que incluíam o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), os relatórios padronizados concernentes às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e as políticas contábeis orientadas pelas IPSAS (Aquino; Neves, 2019).

Com o escopo de contribuir para o atual cenário de mudanças, o CFC tem confeccionado as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) – inclusive criou, em 2016, a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral para as Entidades do Setor Público (Conselho Federal de Contabilidade, 2021a), com a respectiva revogação de cinco normas anteriores divulgadas desde 2008. Em 2021, entraram em vigor as NBCs TSPs n. 16 a 26, no intuito de convergir com as IPSAS, o que denota uma tendência significativa na tradução de novas normas em curto e médio prazos (Piccini; Bezerra Filho; Marques, 2022). Tal tendência se confirmou com a publicação da NBC

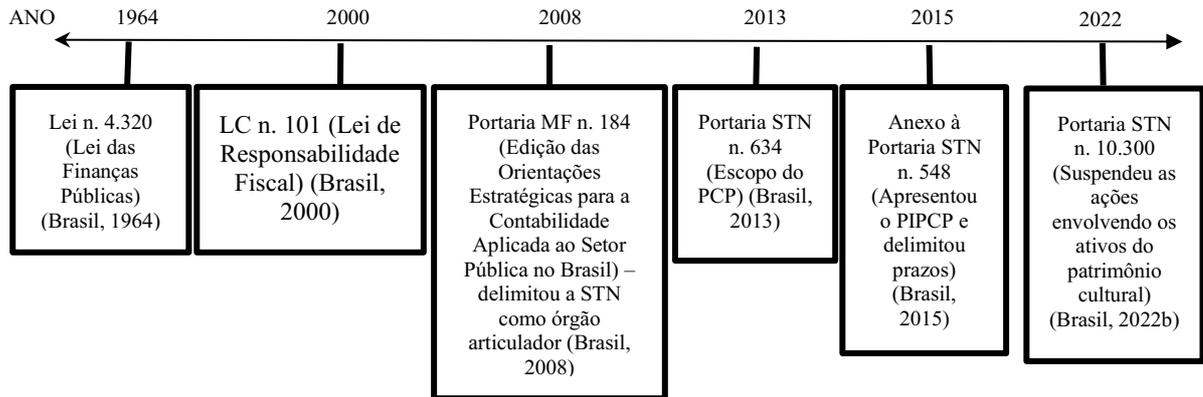
TSP n. 34, que trata da aplicação dos custos no setor público (Conselho Federal de Contabilidade, 2021b).

A pretensão de harmonizar os procedimentos contábeis no setor público com os padrões internacionais tem incentivado as prefeituras a registrar e controlar o patrimônio público além do caráter puramente orçamentário, cuja previsão se encontra parcialmente elencada na Lei n. 4.320 (Brasil, 1964; Aquino; Neves, 2019). Porém, as constantes mudanças de abordagem de implementação do processo que levaram a uma série de postergação de prazos (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020), como os observados de 2012 a 2015, levaram a uma revisão dos conceitos (Lino, 2015).

Por meio das experiências informadas pelos entes da federação, a STN constatou diversas dificuldades operacionais, materiais e humanas para implementar os PCPs em forma de “blocos” constantes no conteúdo do MCASP (Brasil, 2021c). Isso levou a STN a pensar em um instrumento mais gradual, o que resultou na publicação da Portaria n. 548 com o PIPCP, na qual ficaram definidos prazos para a implementação de uma contabilidade pública inovadora para União, estados e municípios (Brasil, 2015). Estes últimos foram divididos em dois grupos – um com os que apresentavam população acima de 50 mil habitantes e outro com os de até 50 mil habitantes –, detalhados em um cronograma de 19 procedimentos (Mata; Barros, 2022). O cronograma completo do PIPCP discriminado das ações está disponível para consulta no Apêndice A, ao final deste trabalho.

A partir da publicação da referida portaria, ficaram-se instituídos prazos para as entidades da administração pública desenvolverem as ações delimitadas no plano. *A priori*, preocupou-se com a preparação dos sistemas e outras providências necessárias nesse sentido; a segunda tarefa configurou-se na obrigatoriedade dos registros contábeis, que passaram a ser exigidos imediatamente após a publicação da portaria para algumas ações como reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, ou, com prazo até dezembro de 2023, para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural, a qual foi suspensa por prazo indeterminado pela STN em 2021; e a verificação pelo Siconfi correspondeu a uma terceira tarefa com prazo delimitado até 2024 (Brasil, 2015).

A Figura 1 ilustra uma linha do tempo para destacar algumas normas publicadas no país:

**Figura 1.** Normas relativas à contabilidade pública no Brasil

Fonte: Elaboração do autor (2023).

Nota-se que a Lei n. 4.320 delimitou as normas a serem utilizadas na elaboração de orçamentos e saldos das entidades e compreende mais do que as normas gerais, por haver particularidades referentes aos planos dos três poderes (Brasil, 1964). Outro avanço também ficou configurado com a edição da LC n. 101, devido à necessidade de ações planejadas e transparentes no que se refere aos limites de gastos públicos (Brasil, 2000).

Embora a LC n. 101 (Brasil, 2000) seja mais recente, as práticas de contabilidade pública ainda estão vinculadas à legislação antiga e necessitam de mudanças (Soares; Scarpin, 2010). Para Lima (2016), os aspectos culturais interferem nas práticas contábeis, e os efetivamente praticantes da profissão são conservadores e avessos às incertezas.

Assim, uma das consequências esperadas pelo processo de convergência às normas internacionais consiste em subsidiar a população no que tange a aspectos fiscalizatórios das contas públicas por meio de informações contábeis de maior qualidade. De acordo com Bingham, Nabatchi e O’Leary (2005), o engajamento dos indivíduos no tocante à gestão pública tem atraído a atenção no contexto social. Não obstante, a transparência é fator preponderante para a qualidade das demonstrações contábeis (Siagian; Siregar; Rahadian, 2013).

Em um contexto estruturado de atividades com prazos definitivos, a Portaria STN n. 1.131, de 4 de novembro de 2021 (Brasil, 2021b), aprovou parte dos PCPs da 9ª edição do MCASP (Confederação Nacional dos Municípios, 2021). Cumpre salientar que estes últimos foram abordados, mesmo que de forma breve, desde as publicações nos manuais anteriores de 2010, 2011, 2012, 2014, 2016, 2018 e 2021.

A partir do momento em que a STN foi definida como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (SCF), a divulgação de manuais foi uma das iniciativas para aprimorar a contabilidade pública brasileira e criar um “filtro normativo” complementar, com aspectos práticos que podem contribuir na aplicação das novas rotinas contábeis pelas entidades

públicas, e de alguma forma exercer função suplementar à norma. Na 9ª edição desse documento, publicada em 2021, são definidos vários conceitos que auxiliam na compreensão da matéria contábil e servem de suporte para os seus usuários. Sob os aspectos patrimoniais, a preocupação ficou mais nítida com o processo de convergência às normas internacionais a partir da publicação da 7ª edição do MCASP em 2016, com elementos complementares às NBC TSP, fundamentais para a formação pela valorização da legislação local (Haija *et al.*, 2021).

Diante da necessidade da convergência, a STN, se atentou à inclusão de informações no manual sobre as inovações exigidas pelo processo de padronização, principalmente no que tange aos PCPs, o PCASP e as DCASP, ao dedicar partes exclusivas para esses assuntos. As ações elencadas no PIPCP são conceitualmente delimitadas no manual, de forma a contribuir com a implementação exigida no processo. A título de exemplo, o manual traz à tona conceitos de elementos patrimoniais pouco explorados historicamente na contabilidade pública, como os ativos de infraestrutura, os quais:

[...] normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens do ativo imobilizado. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros (Conselho Federal de Contabilidade, 2021b, [n.p.]).

Ainda com o intuito de colaborar com a aplicação do plano e complementar a norma, o manual orienta que os ativos de infraestrutura deverão ser reconhecidos e mensurados sob a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados, cujo custo de reposição depreciado deverá ser aplicado nos casos de reconhecimento inicial em que não houver condições para determinar o valor de mercado (Brasil, 2021a). De acordo com o MCASP (Brasil, 2021c, p. 228), o “custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes”. Para tanto, torna-se primordial determinar as condições e o estado físico dos bens para haver condições de apurar o valor justo por meio da aplicação do fator de depreciação (Brasil, 2021a). Aqui, é possível observar a complexidade de apenas uma das ações, pois os ativos de infraestrutura no setor público são ativos de difícil mensuração, cuja precificação não encontra referência de mercado devido às características peculiares desse tipo de imobilizado.

A STN se atentou a outro cenário que surge nesse contexto: o cálculo da depreciação dos ativos de infraestrutura. Nesse ínterim, a recomendação presente no MCASP (Brasil,

2021c) indica que cada bem seja depreciado separadamente com a determinação da vida útil e o método similar de depreciação para componentes do mesmo grupo.

O cenário aponta que a maioria dos governos tem priorizado investimentos líquidos em ativos de infraestruturas visíveis, como pontes e viadutos, em detrimento dos invisíveis, como redes subterrâneas. Ademais, não há várias informações sobre a vida útil desses ativos, fato determinante para calcular o índice de depreciação a ser aplicado – tal preocupação demonstra um avanço em matéria contábil na esfera pública, pois, até então, pouca atenção tinha sido dada aos bens que consomem um montante significativo de recursos e, de fato, configuram uma das maneiras da administração pública obter credibilidade diante da sociedade e justificarem a aplicação dos recursos públicos (Ehalaiye; Redmayne; Laswad, 2020).

Depreende-se que, embora a legislação contábil brasileira tenha evoluído ao longo do tempo, com o intuito de acompanhar a tendência internacional no que tange aos relatórios públicos, tais entidades ainda são influenciadas pela legislação mais antiga, caracterizada pela Lei n. 4.320 (Brasil, 1964) que, desde a criação, trazia em seu escopo certa preocupação com o contexto patrimonial no Título IX, Capítulo IV. Contudo, devido ao enfoque prioritariamente orçamentário na administração pública, corroborado pela LC n. 101 (Brasil, 2000), fortaleceu-se esse cenário e levou as entidades públicas a lidar com o registro contábil patrimonial ao longo da história. Isso fez com o ambiente atual ser revisto pelos normatizadores, com uma nova visão de contabilidade pública implementada nos últimos anos.

## 2.2 LEGITIMIDADE NORMATIVA

Na vida em sociedade, existem normas e regras que podem ser representadas por vários elementos como ato, procedimento ou costume decorrente de rotinas repetidas e que incorporam as ações sociais (Johnson, 2004). Esse conjunto de regras decorrentes desse contexto e que delimitam as ações dos indivíduos no escopo de permissões e restrições exigidas para o convívio social configuram o cerne da legitimidade, cujos critérios de avaliação são variáveis (Deephouse; Suchman, 2008).

Assim, a legitimidade pode se originar de práticas e valores que não precisam necessariamente de uma legislação para serem seguidas, denominadas de normas sociais, ou, dá própria conformidade às leis formais (Weber, 1968). Por isso, autores como Brusca, Grossi e Manes-Rossi (2018) tentaram entender a influência de algumas normas em detrimento a outras. Nesses termos, Meyer e Rowan (1977) ponderaram que a legitimidade pode ser alcançada por meio de regras ou pela convergência institucional das organizações a elementos

inquestionavelmente reconhecidos como um objetivo coletivo na sociedade, o que constitui práticas institucionalizadas por essas entidades.

Para Barakt *et al.* (2016) o conceito de legitimidade ainda está atrelado à definição de Suchman (1995), que entende o tema como aceitação de determinado padrão comportamental de um grupo e classificado da seguinte forma: pragmático, percebido pelos interesses próprios do público mais próximo à organização; moral, refletido em conformidade às normas; e cognitivo, decorrente do conhecimento, independentemente do interesse próprio ou do contexto normativo.

A partir dessa base institucional, surgiram situações nas quais a legitimidade pode levantar reflexões sobre práticas das organizações socialmente aceitas. Scott (2008) debruçou-se sobre a vertente normativa, ao incorporar a teoria a um contexto social baseado em critérios éticos ou a outro instrumental compreendido por alinhamento cultural, apoio normativo ou em consonância com leis relevantes. Por isso, a normatividade pode decorrer tanto de aspectos legais como de outros meios não formais, a exemplo dos costumes (Brunnée; Toope, 2009).

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

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

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

ambiguidades que os levam a discutirem a flexibilidade da norma diante de cenários diferentes ou a legitimidade do normatizador diante do grau de indeterminação causado pela deficiência de clareza, derivada da insegurança do normatizador, do desalinhamento das autoridades normativas, da preservação intencional da flexibilidade ou, até mesmo, da identificação equivocada do problema.

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

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

Nesse sentido, a falta de validação, seja por *pedigree* ou ritual, derivada da sensação de inveracidade dos sinais ou símbolos pela sociedade, pode afetar diretamente a legitimidade da regra ou entidade normatizadora, de modo que a autoridade outorgante pode perder a condição de validadora juntamente com o seu *pedigree* (Franck, 1990).

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

Por isso, quando a norma não consegue ser padronizada a todos os sujeitos para tratar igualmente as diferentes vontades, ela passa a enfrentar o dilema da inconsistência, cujo saneamento é possível pela justificativa da distinção de forma coerente, seja por princípios racionais ou senso comum de uma sociedade. Desse modo, outros sujeitos não ignoram as regras e os padrões a serem aplicados a cada caso (Franck, 1990).

A quarta predisposição (adesão) relaciona o impulso associativo ao grupo social para o qual a norma foi definida, o que leva à criação de uma comunidade aderente à norma que força

os indivíduos a legitimarem de fato. No entanto, há casos em que a norma necessita do suporte de outras normas secundárias que, necessariamente, não precisam estar normatizadas de maneira formal, a exemplo dos códigos de ética de algumas categorias profissionais, cuja legislação se baseia na questão moral arraigada na sociedade e não normatizada. Tais regras secundárias, quando formam a base com critérios hierárquicos condicionantes para alcançar a legitimidade, oferece à norma dependente um caráter deficitário de adesão, em detrimento àquela que não carece de suporte secundário (Franck, 1990).

Do exposto, é possível sintetizar as quatro predisposições para a legitimidade apresentadas por Franck (1990) no Quadro 1:

**Quadro 1.** Síntese das predisposições para a legitimidade da norma

Determinação	É mais voltada para o impulso conformativo. Por meio da clareza textual e da capacidade de interpretação, seu poder comunicativo será avaliado, pois determinará a conduta a ser ou não permitida.
Validação Simbólica	Tem relação com o selo autorizativo de algum agente ou instituição, para que a norma seja aceita. Possui caráter simbólico e formal, pois não afeta a qualidade ou a força da norma.
Coerência	Consiste em um fator de alinhamento da norma, no sentido de ela não se contradizer em alguma parte ou se contrapor a outra norma existente. Refere-se, ainda, à convergência material da norma em um único sentido.
Adesão	Tem relação com o grau de aceitação sistêmica, pois, por meio dela, a comunidade mensura o seu potencial de aplicabilidade.

Fonte: Franck (1990).

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

### 2.3 O CENÁRIO DE MUDANÇAS CONTÁBEIS

Modificações não são exclusivas da contabilidade pública. No âmbito da contabilidade privada, várias mudanças significativas vêm sendo implementadas nos últimos tempos, principalmente no que tange às *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros – IFRS). Nesse contexto, aspectos como o

conservadorismo se apresentaram mais sensíveis no início de aplicação das normas internacionais no Brasil, em comparação ao período de implantação (Sousa; Sousa; Demonier, 2016). Santos, Ponte e Mapurunga (2014) constataram que o nível de conformidade foi parcial no primeiro ano de obrigação das IFRS no Brasil; logo, sugere-se que o *enforcement* institucional, ou seja, a implementação coercitiva por meio de instituições normativas, não foi bem-sucedido no início como se esperava, e a mesma realidade também foi percebida nos países estrangeiros. Isso instigou os pesquisadores a procurarem entender se as mudanças contribuem para otimizar a qualidade contábil com potencial técnico de agregação de um valor que supera o simples caráter obrigatório.

Estritamente na realidade pública, a Lei n. 4.320 (Brasil, 1964) traz, a obrigatoriedade de a contabilidade pública controlar o patrimônio e efetuar uma contabilidade de custos. Os reais benefícios desse tipo de contabilização no âmbito das finanças pública ainda são questões passíveis de discussão segundo Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016). Diante disso, a compreensão sobre a legitimidade da norma pode fornecer instrumentos para entender se a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público – que perpassa o processo de harmonização com as IPSAS fundamentadas em normas produzidas e revogadas constantemente – complementa os debates discussões sobre os benefícios da implementação do PIPCP em um país onde a adoção da contabilidade ainda é fortemente influenciada pela lógica orçamentária (Aquino; Batley, 2022).

Estudos como os de Silva *et al.* (2022) comprovaram que, embora existam autores para quem a criação das IPSAS foi inicialmente proposta para atender os países em desenvolvimento (Alsharari, 2019; Boolaky; Mirosea; Omoteso, 2019), nações desenvolvidas também estão em processo de implementação. Nesse ínterim, a adoção das normas nos países em desenvolvimento resulta da forte pressão de órgãos internacionais, a exemplo do BM (Baskerville; Grossi, 2019).

Argento, Peda e Grossi (2018) e Lima, Santana e Guedes (2009) analisaram as tendências internacionais de contabilidade pública diante das pressões externas à contabilidade local. Por isso, não se pode descartar a interferência ao ambiente cultural em cada país (Houque *et al.*, 2016). Para Borges *et al.* (2010), o rompimento com os conceitos burocráticos culturais depende diretamente das ações propostas pelos gestores na reforma contábil, em que o comportamento coletivista por meio de uma aproximação maior entre chefes e subordinados se torna de extrema importância (Silva Neto; Silva, 2019). Trabalhos como os de Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020) e Boolaky, Mirosea e Omoteso (2019) constataram que além, das

questões burocráticas, outras como crenças, práticas religiosas e conservadorismo interferem diretamente na adoção das IPSAS.

No Brasil, Beuren e Söthe (2009), Fank e Beuren (2010) e Machado e Ott (2015) se limitaram a pesquisar a legitimidade no âmbito das estratégias empresariais. No entanto, Aquino *et al.* (2020) examinaram a seara contábil conforme o aspecto regulatório para identificar o papel da auditoria no cumprimento das IPSAS. Em se tratando da contabilidade pública, uma série de mudanças tem sido incorporada à harmonização às normas internacionais. Para Meyer e Rowan (1977), a preocupação com a legitimidade leva as instituições à adoção de novas práticas. Cumpre afirmar que pesquisas com o intuito de identificar a correlação da legitimidade com a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público ainda foram pouco exploradas até a publicação deste trabalho.

Em sua pesquisa, Frisancho (2022) ressalta a necessidade de discutir sobre as IPSAS as questões que envolvem o “porquê fazer”, e não somente o “como fazer”. Para tanto, ele partiu dos estudos realizados nos países da América Latina, para evidenciar que, além da reforma normativa, fatores como práticas contábeis padronizadas, planos de contas, *software* e preparação da equipe, são elementos que influenciam diretamente nas mudanças e são, muitas vezes, negligenciados no processo. O sentimento é idêntico em relação ao posicionamento do contador público diante da norma, pois, se não há legitimidade por conta dele, a adoção das mudanças pode se tornar meramente simbólica.

Oportunamente, os desafios para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público dos entes da federação foram estudados por Mata e Barros (2022) e Sasso, Ramos e Varela (2023) no Espírito Santo e no Rio de Janeiro, respectivamente. No estado capixaba, os autores perceberam que ainda existem pontos de melhoria no *disclosure* que contribuiriam para o aumento da transparência das informações contábeis; no carioca, a maior fiscalização dos tribunais de contas, juntamente com um índice de governança mais elevado com foco em tecnologia de informação por conta dos municípios, podem aumentar a probabilidade de implementação dos procedimentos patrimoniais.

Por sua vez, Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022) constataram, em âmbito nacional, que os registros de ativos e passivos nos demonstrativos contábeis dos municípios têm avançado com PIPCP, mas ainda apresentam omissões diretamente influenciadas por fatores como índice de desenvolvimento humano e existência de controle interno. Isso corrobora a ideia de que as transformações perpassam o engajamento de diferenciados setores dentro nas entidades, principalmente no que tange ao fluxo de informações (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte hipótese teórica: o grau de legitimidade normativa dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público municipal é condição primordial para a implementação do processo.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 DESENHO DE PESQUISA

O fenômeno em estudo consiste em entender a percepção atinente às normas dos contadores públicos envolvidos na implantação de procedimentos contábeis patrimoniais em municípios de Minas Gerais.

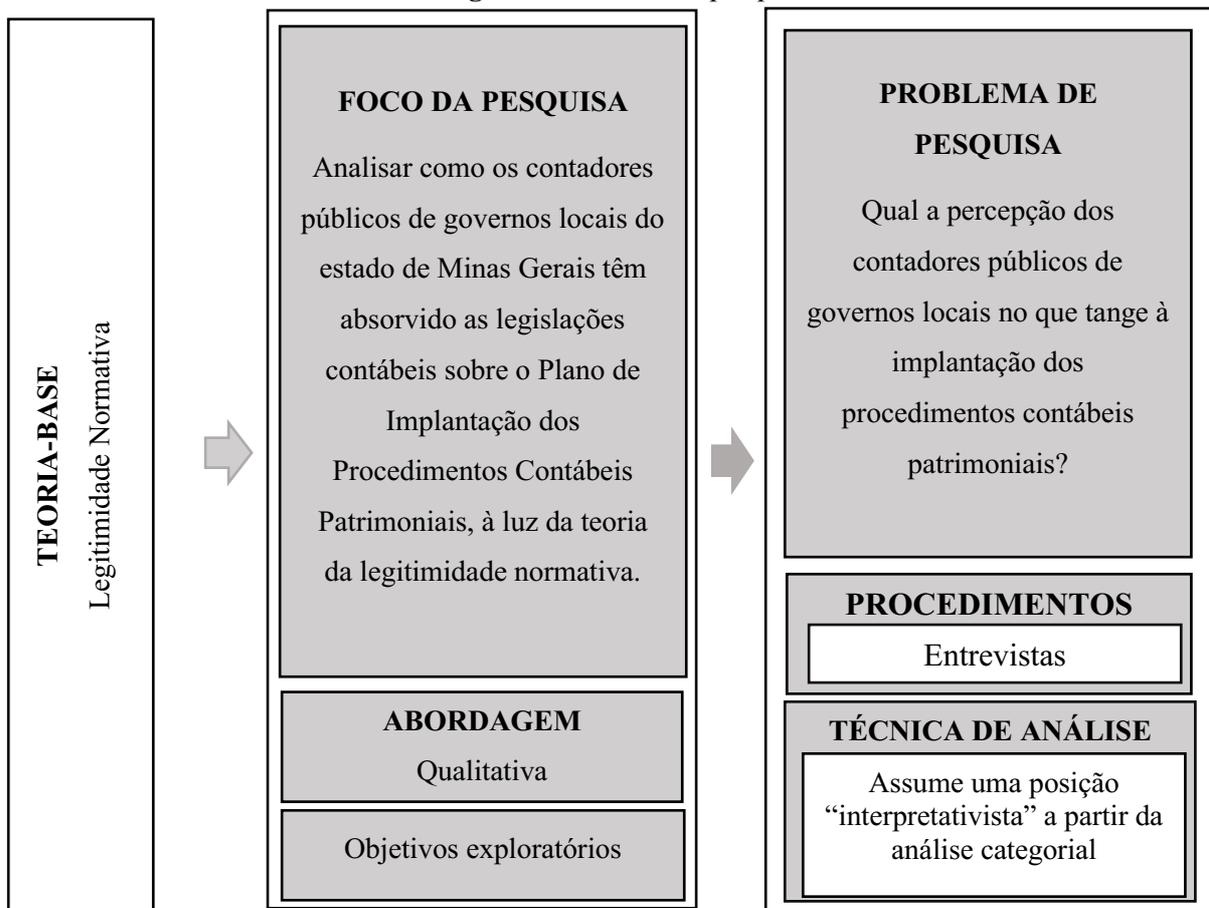
A pesquisa foi desenvolvida empiricamente por meio de entrevistas semiestruturadas com os atores-chave do processo, ou seja, os contadores atuantes no setor público dos municípios mineiros, com o intuito de captar a legitimidade normativa por meio de uma coleta de dados cuja abordagem é indutiva (Flick, 2014). Nesse caso, as informações foram analisadas por meio de um critério interpretativista que sobrepõe o conceito de um mundo objetivo, no qual não se descartam os fatores subjetivos afetos ao pesquisador (Rashid *et al.*, 2019).

O roteiro das entrevistas foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisas com Seres Humanos da Universidade Federal de Uberlândia (CEP/UFU), cuja aprovação foi efetuada em janeiro de 2023 por meio do Parecer n. 5.856.665 (Apêndice C) – essa exigência se fez necessária em razão do envolvimento direto de sujeitos na investigação.

Todos os participantes concordaram em participar das entrevistas com a formalização do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) como condição para executar as entrevistas. Assim, cumpriram-se os princípios éticos norteadores de pesquisas desse cunho (Connor; Copland; Owen, 2017).

Na sequência, o desenho de pesquisa é sintetizado na Figura 2:

**Figura 2.** Desenho de pesquisa



Fonte: Elaboração do autor (2023).

O próximo tópico se destina à descrição pormenorizada dos procedimentos relativos à coleta de dados.

### 3.2 COLETA DE DADOS

A pesquisa se classifica como indutiva, pois pretende observar o fenômeno relacionado ao tema, com foco nas percepções dos agentes e a partir de constatações particulares para, posteriormente, obter proposições gerais (Flick, 2014).

Em relação às abordagens, foi adotada a qualitativa, por meio da aplicação da técnica de entrevistas semiestruturadas. Não há um número certo de participantes para obter a saturação na coleta de dados, pois se busca entender os fatores comportamentais das pessoas em contextos sociais específicos (Bauer; Gaskell, 2000). As entrevistas foram empregadas nessa etapa pelo fato de os atores envolvidos no processo poderem contribuir com suas experiências.

Destaca-se que a abordagem dos entrevistados se formalizou via convite por telefone/e-mail dos indivíduos prospectados em plataformas públicas. Ademais, alguns contatos também

foram efetuados a partir de credenciais fornecidas pelos primeiros participantes conforme a técnica *snowball* (Bryman, 2012). As entrevistas ocorreram logo após a aprovação pelo CEP/UFU, entre os meses de março e outubro de 2023.

Os participantes das entrevistas foram selecionados conforme a escolha de atores-chave e a categoria de entrevistados. Dentre os atores-chave, consultaram-se aqueles com disponibilidade para participar da pesquisa. Após o aceite, os participantes tiveram acesso às informações detalhadas da pesquisa, bem como aos seus direitos e responsabilidades, por meio do TCLE.

Nesse sentido, as entrevistas foram realizadas conforme a disponibilidade dos entrevistados, de forma remota e via videoconferência; logo, 20 atores participaram em aproximadamente 10 horas e 36 minutos de conversa. A partir desse quantitativo, foi possível chegar ao estágio em que não surgiam novos elementos para complementar a percepção dos entrevistados em relação à legitimidade da norma, o que configurou a saturação das informações a serem captadas (Bauer; Gaskell, 2000).

O protocolo de entrevista conteve nove perguntas semiestruturadas (Apêndice B) e elaboradas a partir de um contexto direcionado à reflexão sobre o tema. Contudo, as questões não ficaram engessadas e permitiram a inclusão de outros questionamentos, com o objetivo de compreender melhor o respondente. Primeiramente, buscou-se entender as experiências dos entrevistados em relação à contabilidade pública; na sequência, tentou-se elencar algumas dificuldades que poderiam ser narradas; e, ao final, visou-se captar a percepção dos sujeitos em relação às normas, com a abordagem de uma das ações exigidas pela STN e, até o momento, pouco explorada na contabilidade pública: ativos de infraestrutura.

Não houve uma aplicação linear do protocolo, e as questões de estilo aberto podiam seguir ordem diversa da apresentada, de acordo com encaminhamento da entrevista e com o devido foco à fala do respondente (Johnson; Rowlands, 2012). As entrevistas foram gravadas e transcritas com a autorização prévia e, a cada participante, determinou-se um apelido para evitar uma possível identificação. Cumpre afirmar que o material foi manipulado estritamente pelos pesquisadores e armazenado em recursos digitais pessoais exclusivos e de acesso privado.

### 3.3 SELEÇÃO DOS ATORES-CHAVE

Os contadores atuantes na esfera pública e relacionados com a implementação do PIPCP nessas entidades foram escolhidos como atores-chave da pesquisa, por serem os principais

responsáveis por aplicarem os trabalhos derivados das transformações na contabilidade pública por meio dos relatórios contábeis, sendo que a postura e a aceitação à mudança pelo contador se tornam fundamentais para a real implantação de um novo contexto prático contábil (Lino; Aquino; Neves, 2022). Assim, eles se conectam às rotinas contábeis nas entidades públicas e, por isso, possuem relação direta com a implantação dos procedimentos patrimoniais exigidos pela STN, o que contribui sobremaneira com outras experiências frutíferas para captar os objetivos desta investigação.

Assim, os participantes foram convidados a participar de uma entrevista com tópicos temáticos relativos ao tema da pesquisa. Em nenhum momento eles foram identificados, tampouco dispenderam recursos financeiros ou obtiveram ganhos por participar do estudo.

O perfil dos entrevistados é representado no Quadro 2:

**Quadro 2.** Perfil dos entrevistados

<b>APELIDO</b>	<b>IDADE</b>	<b>ATUAÇÃO</b>	<b>EXPERIÊNCIA NO SETOR PÚBLICO</b>	<b>TAMANHO DO MUNICÍPIO</b>
Entrevistado 1	31 anos	Contadoria geral	Entre 0 e 10 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 2	59 anos	Contadoria geral	Entre 30 e 40 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 3	34 anos	Contabilidade de autarquia	Entre 0 e 10 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 4	53 anos	Contabilidade de autarquia	Entre 20 e 30 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 5	43 anos	Contabilidade municipal	Entre 10 e 20 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 6	50 anos	Contabilidade na Câmara de Vereadores	Entre 20 e 30 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 7	52 anos	Controladoria do município	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 8	41 anos	Contabilidade municipal	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 9	54 anos	Secretaria Municipal de Gestão e Planejamento	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 10	50 anos	Contabilidade municipal	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 11	44 anos	Contabilidade municipal	Entre 10 e 20 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 12	50 anos	Contabilidade municipal	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 13	50 anos	Contabilidade municipal	Entre 20 e 30 anos	Menos de 50 mil habitantes
Entrevistado 14	70 anos	Contadoria geral	Entre 40 e 50 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 15	47 anos	Contabilidade de autarquia	Entre 0 e 10 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 16	46 anos	Contabilidade municipal	Entre 10 e 20 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 17	64 anos	Assessoria contábil municipal	Entre 30 e 40 anos	Independentemente do número de habitantes
Entrevistado 18	58 anos	Assessoria contábil municipal	Entre 30 e 40 anos	Independentemente do número de habitantes

<b>APELIDO</b>	<b>IDADE</b>	<b>ATUAÇÃO</b>	<b>EXPERIÊNCIA NO SETOR PÚBLICO</b>	<b>TAMANHO DO MUNICÍPIO</b>
Entrevistado 19	30 anos	Contabilidade municipal	Entre 0 e 10 anos	Mais de 50 mil habitantes
Entrevistado 20	44 anos	Contabilidade de autarquia	Entre 10 e 20 anos	Mais de 50 mil habitantes

Fonte: Elaboração do autor (2023).

Na sequência, abordam-se os aspectos metodológicos empregados na análise dos dados da presente investigação.

### 3.4 METODOLOGIA DE ANÁLISE DOS DADOS

O método adotado para a análise das entrevistas consistiu na análise categorial descrita por Bardin, Reto e Pinheiro (2016), com base em operações de desmembramento do texto em unidades/categorias segundo reagrupamentos analógicos. Também pode ser compreendida como uma operação para classificar elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento em conformidade a critérios próprios.

A análise das entrevistas foi realizada individualmente e, para cada participante, foi determinado um código para mitigar riscos de identificação. Agruparam-se as temáticas conforme a repetição do assunto e categorizadas em primeira e segunda ordem (Miles; Huberman; Saldana, 2023), com o objetivo afunilar o assunto em categorias atinentes à legitimidade normativa.

Na primeira categorização, juntaram-se os relatos gerais que não necessariamente estão vinculados à teoria que mais se repetia nesse contexto; logo, foram elencadas algumas situações narradas pelos entrevistados em relação ao processo, à participação dos gestores e à conscientização dos contadores. Na segunda, os dados foram agrupados com base na teoria da legitimidade normativa, o que permite tentar subtrair dos casos uma “teoria abstrativista” a ser replicada em contextos semelhantes (Power; Gendron, 2015).

Resumidamente, o Quadro 3 aponta os objetivos propostos nesta pesquisa, bem como os métodos de coleta e análise de dados:

**Quadro 3.** Matriz de amarração

Captar a percepção dos contadores públicos em relação à norma	<b>OBJETIVOS DA PESQUISA</b>	<b>TÉCNICA DE COLETA DE DADOS</b>	<b>TÉCNICA DE ANÁLISE</b>
↓	Analisar, à luz da teoria da legitimidade normativa, como as percepções dos contadores públicos municipais atinentes à norma interferem diretamente no grau de implementação das ações elencadas no PIPCP iniciado em 2015 no Brasil.	Entrevistas semiestruturadas	Assume uma posição “interpretativista” a partir da análise categorial de Bardin (2016)
↓	Identificar os elementos correlacionados à norma que interferem no alcance da legitimidade atribuída pelos contadores públicos ao PIPCP.		
<b>Norma de referência:</b> Portaria da STN n. 548 (Brasil, 2015), que trata da implantação do PIPCP	Analisar como a implementação do plano pode ser afetada pela existência ou não de legitimidade normativa.		
	Compreender os aspectos não relacionados à norma que também influenciam na implementação do plano.		

Fonte: Elaboração do autor (2023).

A seguir, são explicitadas as características do ente da federação escolhido nesta pesquisa.

### 3.5 SELEÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No contexto apresentado, o tamanho geográfico mineiro superior a 586 mil metros quadrados, com 853 municípios, diversifica o estado em relação ao porte e às questões socioeconômicas em diferentes localizações, o que fornece um campo rico em observações transferíveis para outras regiões (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2022), Minas Gerais é o segundo estado mais populoso do país, com mais de 20 milhões de habitantes, e apresenta o quarto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), com 0,774.

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

Diante disso, a implementação de um processo estadual pode não ocorrer de forma harmônica nas diferentes microrregiões do estado, cuja influência de fatores externos, como o IDH, pode ser determinante (Piccini; Bezerra Filho; Marques, 2022). Optou-se em focar nos municípios, pois estão mais próximos da comunidade e, por isso, são sensíveis às mudanças impostas extrinsecamente, sobretudo no que tange ao aporte de recurso (Lima; Lima, 2019).

Ademais, na realidade brasileira, existe baixa conscientização das prefeituras, por utilizarem mercados de *softwares* locais compostos, em grande medida, por pequenos fornecedores regionais que condicionam as mudanças à capacidade de atualização dos sistemas à nova realidade proposta. Na verdade, os prazos foram definidos por governadores estaduais e simplesmente adaptados aos municípios, de acordo com o tamanho destes últimos (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

## 4 RESULTADOS

Neste tópico, são analisadas as propriedades da legitimidade normativa sob a ótica proposta por Franck (1990), com predisposições referentes à determinação, validação simbólica, coerência e adesão, correlacionadas diretamente à Portaria STN n. 548 (Brasil, 2015), que propôs o PIPCP.

Após a introdução de fatores que interferem na implementação, as predisposições foram separadamente categorizadas em tópicos específicos para abarcar os elementos que comprovam cada atributo fundamental à legitimidade da norma em análise.

### 4.1 DETERMINAÇÃO

Há uma preocupação explícita nas ações propostas pela STN, por meio do PIPCP, em tornar a contabilidade pública um instrumento para efetivamente fornecer informações patrimoniais próximas da realidade dos entes públicos. Esse sentimento também é compartilhado pelos contadores:

É uma questão que nós estamos tentando mudar porque a contabilidade pública [...] precisa ser gerencial, e é isso que o STN vem tentando<sup>1</sup>.

Eu acho bem positivo o papel da STN como órgão central de contabilidade na orientação, na normatização. Eu acho que ela cumpre um papel de orientador<sup>2</sup>.

Porém, mesmo que o processo tenha sido iniciado na atividade contábil dos governos locais, nos relatos do cumprimento de todas as ações, não foi possível captar entre os entrevistados nenhum cenário municipal completamente confortável de aplicação, em aquiescência aos prazos propostos no PIPCP:

O ponto de maturidade em relação ao PIPCP é ótimo agora. Diferentemente disso, quando você vai para os municípios, em geral, a situação ainda é muito ruim, muito, muito, muito precária<sup>3</sup>.

Não tem nenhum cenário, assim, positivo, de 100%. Às vezes, alguns lugares mais avançados, outros, não<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 4 em 20 de março de 2023.

<sup>2</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 19 em 09 de outubro de 2023.

<sup>3</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

<sup>4</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 5 em 18 de abril de 2023.

Esse prazo [...] fica exprimido nesse sentido, por falta de profissional para pegar e desenvolver tudo aquilo que seja preciso, mas, ainda assim, avançou bastante<sup>5</sup>.

A falta da implementação completa das ações abrange municípios de tamanhos variados e, em se tratando das capitais estaduais, a ação relativamente inovadora para a contabilidade pública e que envolve a aplicabilidade de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura é vista por muitos como uma questão problemática entre as elencadas no PIPCP:

[...] a maioria das capitais ainda tem problema com a questão dos bens de infraestrutura<sup>6</sup>.

É público, é o bem do município, tem que estar registrado no balanço do município. Não é o que ocorre; isso não existe hoje, né? [...] No balanço do município, zero, não tem. [...] É essa rua agora, ela é utilizada e tal, e a depreciação da desse bem, onde é que está registrado? No balanço não é!<sup>7</sup>.

Eu acho que tem outras coisas que têm que vir primeiro. Eu acho que não é o principal. Eu acho que tinha que ter sido “jogado” às vezes até um prazo maior, às vezes ter feito um apoio melhor para os ativos de infraestrutura, um apoio que eu falo assim: “Treinamento para a equipe que vai fazer a avaliação”<sup>8</sup>.

Percebe-se certo desordenamento na consecução das ações por parte dos contadores públicos, o que tem levado os municípios a apresentarem diferentes estágios de implantação. Em virtude da complexidade das ações específicas que envolvem os ativos de infraestrutura, tal desafio se tornou significativo dentre as iniciativas elencadas no PIPCP.

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

Por um lado, certos relatos demonstram o desconhecimento dos conceitos elencados no MCASP (Brasil, 2021c); logo, sugere-se que a atuação precípua do manual como instrumento suplementar na aplicabilidade prática não está sendo bem atendida:

---

<sup>5</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 18 em 04 de outubro de 2023.

<sup>6</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

<sup>7</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 14 em 20 de setembro de 2023.

<sup>8</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 20 em 17 de outubro de 2023.

Ela gera interpretações e, até muitas vezes, é genérica. Talvez ela seja uma escrita de forma genérica. É porque, se a norma [...] passa a dar exemplo prático demais, aí não é norma. E viram um material didático. Então, em termos de norma, eu acho que ela está dentro do que é. Talvez falte [*sic*] mais os manuais, forma didática, estudos, questionamento, perguntas e respostas, tratar de casos mais específicos, principalmente não sendo genérico, tratar de casos de prefeituras com menos de 50.000 habitantes, prefeituras de capitais, casas legislativas. [...] os eventos são muito restritos ao executivo<sup>9</sup>.

Por outro lado, alguns entrevistados relataram que, quando observados os aspectos formais da escrita, a norma segue um padrão comum e, mesmo com o entendimento teórico sobre ela, ainda falta clareza prática. Depreende-se um desconforto em lidar com legislações pelo contador:

Eu acho que falta clareza das normas em trazer para o contador de forma mais simples. Falta essa clareza em dizer o que tem que ser feito. Esses conceitos estão pulverizados<sup>10</sup>.

A gente tem que estar observando normas, normas jurídicas, contábeis. [...] às vezes nós não conseguimos entender o que é para ser feito, essa a grande realidade. É isso que os contadores têm a maior dificuldade para contabilizar<sup>11</sup>.

Eu acho que ela segue os padrões dentro do que é uma normatização, dentro da sua estrutura de redação<sup>12</sup>.

Em se tratando da determinação, os contadores anseiam que a norma em si trará elementos de caráter prático, o que certo modo faz surgir, entre os operadores, um sentimento de incompletude normativa, principalmente no que se refere à diferenciação vivida pelos inúmeros departamentos que compõem a administração pública. *A priori*, há a sensação de que a norma seja de compreensível leitura e formalmente clara, porém, *a posteriori*, os contadores compreendem que, sob o viés da aplicabilidade, ela proporciona lacunas à interpretação no contexto operacional, o que compromete a sua legitimidade. Enquanto alguns profissionais não entendem que a aplicabilidade pode ser complementada por meio do “filtro normativo” executado pelo MCASP (Brasil, 2021c), como nas ações que envolvem ativos de infraestrutura, outros esperam encontrar essa interpretação no texto da norma.

---

<sup>9</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

<sup>10</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

<sup>11</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 4 em 20 de março de 2023.

<sup>12</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

## 4.2 VALIDAÇÃO SIMBÓLICA

Mudanças propostas na contabilidade pública brasileira têm sido lideradas por órgãos de âmbito nacional, como o CFC e a STN. Porém, a estrutura organizacional do país delimita que as prestações de contas dos municípios devem ser reportadas aos TCEs, o que lhes confere uma autoridade normatizadora, cuja validação apresenta características de *pedigree* para a devida legitimação (Franck, 1990).

Para corroborar a discussão levantada por Azevedo e Aquino *et al.* (2020), embora os municípios estejam formalmente expostos às normas de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados pela STN, na prática, eles se preocupam em materialmente executar uma contabilidade que atenda os órgãos fiscalizadores, ou seja, os TCEs onde se encontram de fato:

A gente fica amarrado, meio que vinculado ao Tribunal de Contas e aí a gente não acompanha diretamente as ações, né? Do Tesouro e nem do CFC<sup>13</sup>.

Você pega a fiscalização do tribunal, ele está fiscalizando somente o orçamento e limite fiscal, licitação [...] <sup>14</sup>.

No entanto, os contadores municipais reconhecem as ações dos órgãos nacionais, principalmente no que tange às ações da STN, pois as mudanças ora propostas consistiram em uma iniciativa “corajosa” de algo discutido há certo tempo, mas que, historicamente, não era iniciado, ao romper a inércia e motivar a movimentação de órgãos como o CFC:

[...] a atuação da STN como órgão central de contabilidade do governo federal foi de um empreendedorismo [...]. Então, a União lá atrás, em 1980, 1982, 1983, quando ela fez o SIAFI, que é o sistema integrado de administração financeira e contábil do governo federal, o corpo técnico, lá já tinha uma percepção patrimonial e queria expandir isso, então isso começou lá atrás [...]. E naquela época não se falava em federação, não tinha consolidação nacional de contas, né? [...] foi antes da lei de responsabilidade fiscal. [...] Então, assim, o papel da STN, muito mais do que até do Conselho Federal, que, na verdade, o Conselho Federal foi provocado pelo Tesouro Nacional<sup>15</sup>.

Diante disso, segundo as constatações apuradas entre os participantes, uma dúvida surgiu entre os contadores públicos: a contabilidade deve ser realizada para qual órgão? É preciso atender uma entidade nacional com perspectiva inovadora de contabilidade ou outra fiscalizadora, cujo descumprimento de suas exigências resulta em consequências punitivas? Em

---

<sup>13</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 3 em 17 de março de 2023.

<sup>14</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 19 em 09 de outubro de 2023.

<sup>15</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

relação às IPSAS, verifica-se entre os entrevistados um desentrosamento entre a STN e os TCEs:

[...] o problema do Brasil para a implantação das IPSAS é a dúvida sobre quem é responsável pela implantação. Essa dúvida gerou um vácuo que os tribunais de contas tentaram “tampar” [...]<sup>16</sup>.

A gente tem que padronizar a informação. Então, se a informação vai para o tribunal de contas e para essa ramificação de órgãos, o contador fica enlouquecido<sup>17</sup>.

Tais dúvidas levaram os contadores entrevistados a visualizarem as ações da STN como forçosas. Para atender às exigências, não houve uma preparação prévia para dar suporte aos profissionais, mas reconhecem o descumprimento de prazos como um elemento típico da cultura brasileira:

[...] ele [STN] implanta alguns tipos de prazos aos contadores das empresas públicas, e esses prazos têm que ser “engolidos” assim, “goela abaixo”; nem todas as entidades estão preparadas, e eu não acho que a STN está errada, não. Somos nós, brasileiros, que estamos acostumados a não cumprir prazos [...]<sup>18</sup>.

Os prazos, se a gente vivesse num mundo perfeito, poderia até conseguir implantar, né? Só que a gente não tem. A gente vive em outra realidade. A área pública tem muitos desafios, né?<sup>19</sup>.

A situação se torna complexa quando a comunicação com tais órgãos é entendida como de difícil alcance. Segundo relatos, falta reconhecer um canal efetivo de comunicação a ser usado pelos contadores públicos de maneira eficiente para sanar dúvidas ou até mesmo propor sugestões que contribuam para o processo. Até mesmo quando se estabelece o ato comunicacional, há o risco de as respostas serem vazias e insuficientes:

De dúvidas do dia a dia, eu tenho as respostas mais objetivas. Algumas experiências que eu tive, tanto tribunais, quanto STN, é eu mandar um questionamento e ter uma cópia da legislação ou do manual [...]. Aquilo já tinha lido!<sup>20</sup>.

Geralmente, os contadores reconhecem as ações da STN como inovadoras e até mesmo necessárias à contabilidade pública. Porém, o contexto cultural brasileiro em relação ao cumprimento de prazos os leva a entender as ações desse órgão como impositivas, típico de um cenário em que as reformas são impostas “de cima para baixo” (Brusca; Grossi; Manes-Rossi,

---

<sup>16</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

<sup>17</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 18 em 04 de outubro de 2023.

<sup>18</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 4 em 20 de março de 2023.

<sup>19</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 16 em 27 de setembro de 2023.

<sup>20</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

2018). Esse sentimento é ratificado quando o contador não percebe uma forma eficiente de expressar suas opiniões, com certo grau de “desentrosamento” entre as entidades envolvidas no processo.

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

Alguém percebeu que sem os Tribunais de Contas nessa ponta a gente não ia conseguir concluir [...]. Ficaram esperando o Tribunal de Contas cobrar para começar a fazer o trabalho<sup>21</sup>.

Só no final de 2014, o tribunal exigiu as primeiras demonstrações contábeis naquele formato que a gente vê hoje, né, com o Balanço patrimonial, o fluxo de caixa, balanço financeiro, DVP e os seus anexos<sup>22</sup>.

A participação do TCE por meio do seu *pedigree* se tornou essencial; por conseguinte, a maior parte dos contadores entrevistados o consideram o único órgão capaz de forçar os municípios a adotarem uma contabilidade diferente da orçamentária tradicional. Esse “temor” a qualquer punição advinda dos tribunais, somado a outras situações que podem comprometer a liberação de recursos disponibilizados pela União, motiva os agentes públicos a mudarem suas perspectivas:

Aí realmente a questão é, vai ter que ser *enforcement* se quiser avançar, ou tribunal cobra, multa, exige ou, muitas vezes, a União tem um papel muito importante, porque ela faz exigências para liberação de recursos. Você tem hoje o ranking contábil. Você pode condicionar para fazer transferência voluntária, para fazer a operação de crédito. Isso é uma forma de *enforcement*, entendeu?<sup>23</sup>.

É até vergonhoso, assim, por parte do setor público em si. Eu acredito que o pessoal só funciona quando o tribunal, alguma coisa exige e, principalmente, sob ameaça, às vezes até de multa, porque, assim, o pessoal corre atrás. Quando o tribunal fala que vai dar alguma multa, sabe? [...] mas, como eu digo, impositiva e é vergonhosamente a única coisa que eu vejo<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

<sup>22</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 16 em 27 de setembro de 2023.

<sup>23</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

<sup>24</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 3 em 17 de março de 2023.

Como dito anteriormente, os TCEs possuem um papel fundamental para a efetividade da norma (Aquino *et al.*, 2020). Entre os contadores, qualquer norma estabelecida sem o aval (até mesmo simbólico) dos tribunais não gera credibilidade entre os agentes no serviço público. Com isso, há o sentimento de que, sem o poder punitivo exercido pelos TCEs, as normas proferidas por outras entidades, como a STN, dificilmente alcançariam legitimidade.

### 4.3 COERÊNCIA

A norma deve coadunar as demais legislações existentes, em que a convergência material entre elas se torna importante em termos de legitimação (Franck, 1990). Inclusive, existem normas elaboradas pela STN que denotam certa desarmonia em um contexto operacional com outras regras dos TCEs e divergem sobre a padronização do plano de contas no setor público: “É aí eu faço uma crítica ao Tribunal de Contas do estado de Minas Gerais, que eu não vejo ele [*sic*] atuante. E no processo, muitas vezes, é até divergente da STN, principalmente no que diz respeito ao plano de contas”<sup>25</sup>.

Essa divergência foi evidenciada durante anos em diferentes códigos de fonte de recursos adotados por STN e TCE, tendo sido padronizada apenas em 2023 (Sistema Informatizado de Contas dos Municípios, 2022). A sensação de gravidade se torna ainda mais latente entre os contadores quando não há um procedimento instituído para escutar o profissional e buscar a padronização, função prioritária da STN, mas, como observado nos relatos dos entrevistados, a comunicação com essa entidade é complexa, dado que vários operadores da contabilidade optam por criar grupos próprios de discussão:

[...] tem coisas que a gente tem que abrir discussão mesmo. Acho que, por isso, tem os grupos de trabalho, né? Porque, às vezes, você tem uma norma que, porventura, colocou algum conceito que você ficou na dúvida. [...] acho que [...] sempre precisa de readequações. Tem coisas que eu mesmo, eu, às vezes leio, no mínimo, umas duas vezes e compartilho com colegas para discutir [...]<sup>26</sup>.

Categoricamente, a falta de harmonização objetiva entre as normas leva o contador público a fazer escolhas subjetivas, o que, na esfera pública, representa um risco não assumido com frequência pelos profissionais:

Retira um pouco da objetividade e transfere ao contador um processo de decisões muitas vezes subjetivas, né? Então, é isso. Deixou o contador público

---

<sup>25</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

<sup>26</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 5 em 18 de abril de 2023.

numa situação desconfortável. Eu falo isso de forma geral, não é? E pouco contribuiu<sup>27</sup>.

Depreende-se que a ilegitimidade pode estar diretamente ligada à incoerência, o que levou os profissionais a procurarem meios para debater assuntos contábeis e, de alguma maneira, compartilhar a responsabilidade pela decisão acerca do processo a ser adotado. Nesses casos, a legitimação se encontra mais presente nos grupos de discussão do que necessariamente nas normas. O cenário de discussão em grupo levou os contadores a agregarem mais pessoas à implementação do PIPCP, mesmo que elas não sejam diretamente atuantes na contabilidade.

Diante das transformações da contabilidade pública, verifica-se que a participação da alta gestão é primordial (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020). Franck (1990) elucida que, para haver coerência, a norma deve estar alinhada à realidade para a qual foi inserida, e os operadores contábeis entrevistados nesta pesquisa relatam que o PIPCP não conseguiu englobar o contexto representado pela falta de coordenação no que diz respeito a inovações:

[...] pelo que eu percebi, não houve uma estratégia de implantação desses procedimentos envolvendo as equipes que deveriam ter sido envolvidas [...] Patrimônio, almoxarifado, tem estas áreas. Não houve um projeto [...] de implantação nesse nível de discussão, detalhamento. Não houve um plano de ação, foram sendo implantadas medidas, os procedimentos<sup>28</sup>.

Há o sentimento de que as mudanças são restritas à contabilidade, sem alinhamento convergente para delimitar as equipes dos demais setores por meio de um plano coordenado de ações. Com isso, segundo os contadores, a esfera pública denota a sensação de que a norma elencada no PIPCP se dedica exclusivamente ao setor contábil das entidades públicas, enquanto isenta os demais departamentos da responsabilidade em relação ao processo de modificações, apesar de a participação conjunta de todos os setores ser fundamental (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

#### 4.4 ADESÃO

A implementação do PIPCP é uma atividade multidisciplinar que exige a participação dos diferentes setores das organizações públicas. A ação individual da contabilidade não será suficiente se departamentos como os de patrimônio, tesouraria, estoques etc. não estiverem engajados no processo, como defendem Azevedo e Aquino *et al.* (2020). Nessa divisão de

---

<sup>27</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

<sup>28</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 9 em 28 de julho de 2023.

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

Se a gente tivesse uma continuidade, principalmente na questão de gestão, porque, assim, se a gente for colocar desde a publicação do plano, foi 2015, a gente já tá na terceira gestão. [...]. A cada nova turma que chega, você tem que conseguir explicar [...] <sup>29</sup>.

Você tem um processo eleitoral de quatro em quatro anos em que, muitas vezes, você perde toda a sua força de trabalho e capacitação, porque aquelas pessoas, capacitadas para desenvolver os trabalhos, são exoneradas por questão política ou de preferência do próprio gestor <sup>30</sup>.

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

Ou você tenta dar continuidade, explicando a importância e tal, ou você deixa para lá. Mesmo demonstrando a importância, nem sempre é prioridade para o governo <sup>31</sup>.

[...] para tomada de decisões. Isso não ocorre no gestor público. Eles tomam decisões “ao tapa”, não é? Então, é preciso construir aquela estrada. Será que a gente tem orçamento? É, será que se preocuparam em fazer uma estimativa de impacto? Então, eu posso te falar que eles (gestores) não estão preparados. Os gestores tratam a contabilidade como uma coisa irrelevante, tá? A contabilidade serve para prestar contas ao Tribunal de Contas, porque é só isso que se pensa <sup>32</sup>.

Às vezes, a resistência do contador se torna um empecilho, seja por questões técnicas ou até mesmo culturais, como as elencadas por Lima (2016). Há relatos de profissionais que se especializaram na legislação orçamentária ao ponto de desconsiderarem a contabilidade patrimonial; e de outros “mais antigos de casa” que, tradicionalmente, não se dispõem a fazer algo de forma diferente em relação às ações anteriores:

Uma primeira visão que eu tenho com relação ao que se trata de setor público é de servidores, contadores, gestores antigos. [...] antigos de casa, que estão acostumados com uma realidade ou com uma forma de contabilizar e que não estão dispostos a mudanças. [...] o pessoal tem muita dificuldade com o novo.

<sup>29</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 5 em 18 de abril de 2023.

<sup>30</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 18 em 04 de outubro de 2023.

<sup>31</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 5 em 18 de abril de 2023.

<sup>32</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 4 em 20 de março de 2023.

Aí é um sistema novo, tem muita coisa que é similar ao anterior, mas, só de falar que é um sistema novo, a gente percebe que o pessoal mais velho de casa tem muita resistência, uns nem querem aprender<sup>33</sup>.

Uma grande preocupação do contador era atender a legislação orçamentária. Até mesmo a questão de fechamento de balanço e resultados era isso, sempre foi. É secundária a preocupação da contabilidade [...]<sup>34</sup>.

[...] as ações de saúde, educação, desenvolvimento e sociais, muitas vezes, são prioridade. [...] muitas demandas da área contábil ficam em segundo plano<sup>35</sup>.

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

A gente tem vários problemas que envolvem sistemas, ainda falta maturidade, de existência de sistemas. Se procurar um sistema de custos, vai achar poucos. Se você procurar um sistema para controlar os bens de infraestrutura, não tem, entendeu? Então, sistema em geral. A gente tem problema ainda, até para a contabilidade básica mesmo!<sup>36</sup>.

[...] falta a criação de um sistema único de contabilidade nacional mantido pelo governo federal, no lugar desse tanto de sistemas pulverizados<sup>37</sup>.

Conforme os participantes entrevistados, os gestores públicos se preocupam minimamente com a qualidade da informação contábil, pois não as consideram para a tomada de decisões. Esse cenário advém da valorização das questões orçamentárias que limitaram os profissionais contábeis a não buscarem a aplicação da contabilidade com enfoque patrimonial para gerar informações fidedignas do patrimônio público.

Uma das consequências de tais ações foi o baixo investimento em sistemas informatizados com efetiva capacidade de aplicação para a realidade enfrentada no setor público. A maioria dos municípios mineiros adotou sistemas terceirizados de contabilidade pública, como constatado por Azevedo e Lino *et al.* (2020), e criou um ciclo vicioso de desafios para a implementação do PIPCP.

<sup>33</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 3 em 17 de março de 2023.

<sup>34</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

<sup>35</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

<sup>36</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

<sup>37</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

Para Adhikari *et al.* (2021), existe certo grau de subestimação da complexidade da contabilidade pública voltada à avaliação e ao registro de ativos. Porém, esse não é o sentimento dos envolvidos no processo:

Parece uma coisa muito complexa, e eu não sou da área do patrimônio. Você vai ter que mensurar uma praça, uma ponte, mas eu acho que precisa, sim, porque é para uma empresa privada. A gente tem que se adequar a este modelo, para a gente sair desses vícios que, às vezes, existe na administração pública e enxergar com a visão mais empreendedora<sup>38</sup>.

Com isso, a falta de uma visão holística da alta gestão, para considerar que o contexto de mudança poderá contribuir com a governança, leva o contador a não incorporar uma nova realidade sob o viés empreendedor.

Assim, há relatos de contadores que não acreditam nos reais benefícios de uma contabilidade de caráter patrimonial no setor público, de modo a superar o regime orçamentário adotado até os dias atuais e que foi capaz de suprir as necessidades impostas para o setor em termos de relatórios contábeis:

Esse trabalho vai trazer algum benefício? Nem de forma democrática, nem de forma gerencial, muito menos de aplicação à cidadania. Expectativa de gerar informações para tomada de decisão? Isso aí eu não tenho! E o contador público ainda não está preparado. Então, a gente vai ter que esperar algumas gerações<sup>39</sup>.

Isso traz à tona o debate proposto por Polzer, Grossi e Reichard (2021) sobre a real efetividade da implantação da IPSAS, ao aproximá-la da contabilidade empresarial sem considerar as particularidades do setor público. Embora a implementação dos procedimentos patrimoniais seja apenas uma das vertentes de harmonização defendida pelas normas internacionais, as IPSAS envolvem um sistema mais complexo e se apresentam como indispensáveis para a harmonização. Como a implantação é imposta “de cima para baixo”, infere-se que a contabilidade patrimonial é melhor do que a orçamentária tradicionalmente aplicada, fato discutido, por exemplo, por Caperchione *et al.* (2022).

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

---

<sup>38</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 9 em 28 de julho de 2023.

<sup>39</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 6 em 18 de abril de 2023.

público percebe que os contadores, em grande medida, se preocupam com a adesão à nova realidade:

Eu tenho uma preocupação imensa. Eu acho que a gente não está aqui à toa. A gente tem sempre uma missão da nossa profissão, né? E a gente está vivendo esse período de transformação na contabilidade pública. E muitos profissionais com que eu converso têm essa preocupação, sim, sabe? É mais é um misto [...]. Tem uns que não dão tanta importância<sup>40</sup>.

A gente tem esse papel de deixar mais clara [a informação] através das notas explicativas, por exemplo. Se a gente tem essa informação mais clara possível, a sociedade entende o valor que ela tem e vai demonstrar a eficiência do setor público ou a ineficiência, né?<sup>41</sup>

Esse sentimento de corporativismo, em que todos se juntam pelo mesmo objetivo, é uma das questões que pode levar à implantação do processo. Um profissional deve fazer primeiramente para os outros seguirem os mesmos passos *a posteriori*:

Se todos os envolvidos tivessem boa vontade, dá para fazer agora. Trabalho tem, certeza! É muito trabalho, mas dá para fazer quando se fizer um. O segundo já não é tão trabalhoso, mas, então, a gente tem que pegar um “de modelo” e ampliando isso. Se você nunca começar, nunca vai ter<sup>42</sup>.

Infere-se, a partir das entrevistas, que as normas contábeis são aderidas quando os contadores públicos percebem que a maioria dos profissionais está preocupada em implantá-las, independentemente do apoio ideal dos gestores.

Para o processo se materializar de fato, o contador precisa acreditar nos resultados do próprio trabalho, de forma a aprimorar a qualidade da informação e produzir resultados palpáveis (Aquino *et al.*, 2020). Porém, os entrevistados indicaram que, se tal profissional não “comprar a ideia”, considera-se uma “obrigação a mais” a ser cumprida que, na prática, aumentaria a quantidade de atividades laborais: “eles [contadores] acreditam que não, isso não muda nada, não [qualidade da informação contábil]. Só vai trazer mais trabalho, entendeu?<sup>43</sup>.”

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

<sup>40</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 5 em 18 de abril de 2023.

<sup>41</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 19 em 09 de outubro de 2023.

<sup>42</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 4 em 20 de março de 2023.

<sup>43</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

população, a exemplo dos ambientes em reforma (Adhikari; Gårseth-Nesbakk, 2019). Essa “desilusão” faz com que um número significativo de contadores, principalmente os mais “antigos de casa”, transfiram a responsabilidade para a nova geração, o que exige uma oxigenação na atividade para justificar a implantação de mudanças direcionadas ao futuro da área.

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

Aproximadamente 99% dos 853 municípios mineiros optaram por terceirizar os serviços informatizados de contabilidade, o que representa uma dependência maciça da atualização dos sistemas privados para as novas realidades contábeis serem implementadas de fato (Azevedo; Lino *et al.*, 2020):

[...] a situação de municípios pequenos é bem complexa, devido ao pessoal qualificado, ao conhecimento e ao apoio da própria gestão dentro das prefeituras menores. Eu acho também que a maioria dos municípios possuem o problema de sistema. Aqui, nosso sistema é terceirizado, não temos sistema próprio; então, a gente tem uma certa dificuldade na implantação dessas rotinas<sup>44</sup>.

Com relação ao PIPCP, agora que a gente tá implementando, não por falta de vontade do município; a gente tem muita dificuldade que a empresa terceirizada de *software* [...]. O nosso principal problema é a empresa terceirizada, que não fornece as ferramentas necessárias, porque você sabe que a contabilidade não é manual; então, é tudo é feito através do sistema e, talvez, o sistema não está preparado. As empresas não se prepararam para atender a contabilidade<sup>45</sup>.

Nos municípios de pequeno porte, os contadores públicos entrevistados indicaram certa insegurança no que tange à implantação dos procedimentos patrimoniais, até para os mais básicos, como os relacionados aos imóveis. Com isso, os procedimentos inovadores, como os que envolvem ativos de infraestrutura, ficam em segundo plano, o que demonstra certo descrédito do potencial informativo para os reconhecer nesse contexto, principalmente os visíveis que, na maioria das vezes, são priorizados nos investimentos realizados pelos gestores públicos (Ehalaiye; Redmayne; Laswad, 2020):

---

<sup>44</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 7 em 30 de junho de 2023.

<sup>45</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 8 em 30 de junho de 2023.

[...] nós temos aqui uma dificuldade de implantação dos próprios imóveis. Nós temos uma grande dificuldade de fazer isso aqui no setor de patrimônio; agora, imagina esses ativos de infraestrutura: eu acho que a dificuldade vai ser enorme [...]. Eu não vejo tanta importância nesses ativos de infraestrutura – ponte, rua, praça [...] – é muito complexo isso aí. Eu não vejo tanta vantagem em ter esse controle patrimonial na gestão pública<sup>46</sup>.

No tocante aos municípios de estrutura limitada, a função dada à STN como entidade normatizadora na esfera contábil (Aquino *et al.*, 2020) é instável em virtude da frequente prorrogação de prazo das ações propostas pela entidade, sobretudo quando os TCEs se apresentam com certa inércia em relação ao assunto:

Então foi prorrogando, prorrogando. Eu acho que, no fim, acabou, que perdeu um pouco o “fio da meada”, porque, como prorrogou várias vezes, sempre a gente acredita que não vai acontecer [...]. Muita coisa era para começar em 2019; depois, prorrogou. Aí acontece o seguinte: os órgãos de controle também não cobram. O município fica “frouxo”, né? Tipo, você não começa a dar orientação<sup>47</sup>.

Os contadores dos municípios de pequeno porte salientam certa discrepância entre a capacidade técnica dos operadores contábeis de tais localidades em comparação a outras de maior abrangência. Por isso, acreditam que um nivelamento deveria ser feito para capacitar tecnicamente os profissionais das cidades menores, cuja questão pode ser influenciada diretamente por aspectos extrínsecos a esses servidores (Callegario, 2015). Ademais:

Eu acho que eles deveriam é separar os nichos, né? Separar o município pequeno, de município grande, começa a fazer isto [...] eu acho que é isso. Falta mesmo capacitação, teria que obrigar, né? Tipo assim os municípios participarem da capacitação. Porque hoje eu vejo que é capacitação, fica muito na vontade do servidor [...] E, na verdade, o município tinha que ser pontuado por isso nas capacitações, porque só através de demonstrar a importância que vai começar a surgir algum efeito<sup>48</sup>.

Nos municípios com menos de 50 mil habitantes, cujos prazos de implantação das ações patrimoniais contábeis foram mais extensos em relação às outras localidades (Brasil, 2015), pensa-se que as mudanças devem ser incorporadas à realidade contábil. Porém, os desafios desse processo são agravados por dificuldades idênticas para todos os profissionais envolvidos, independentemente do tamanho do município.

Assim, conforme os atributos apresentados por Franck (1990), é possível apontar os seguintes caminhos para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa (Figura 3):

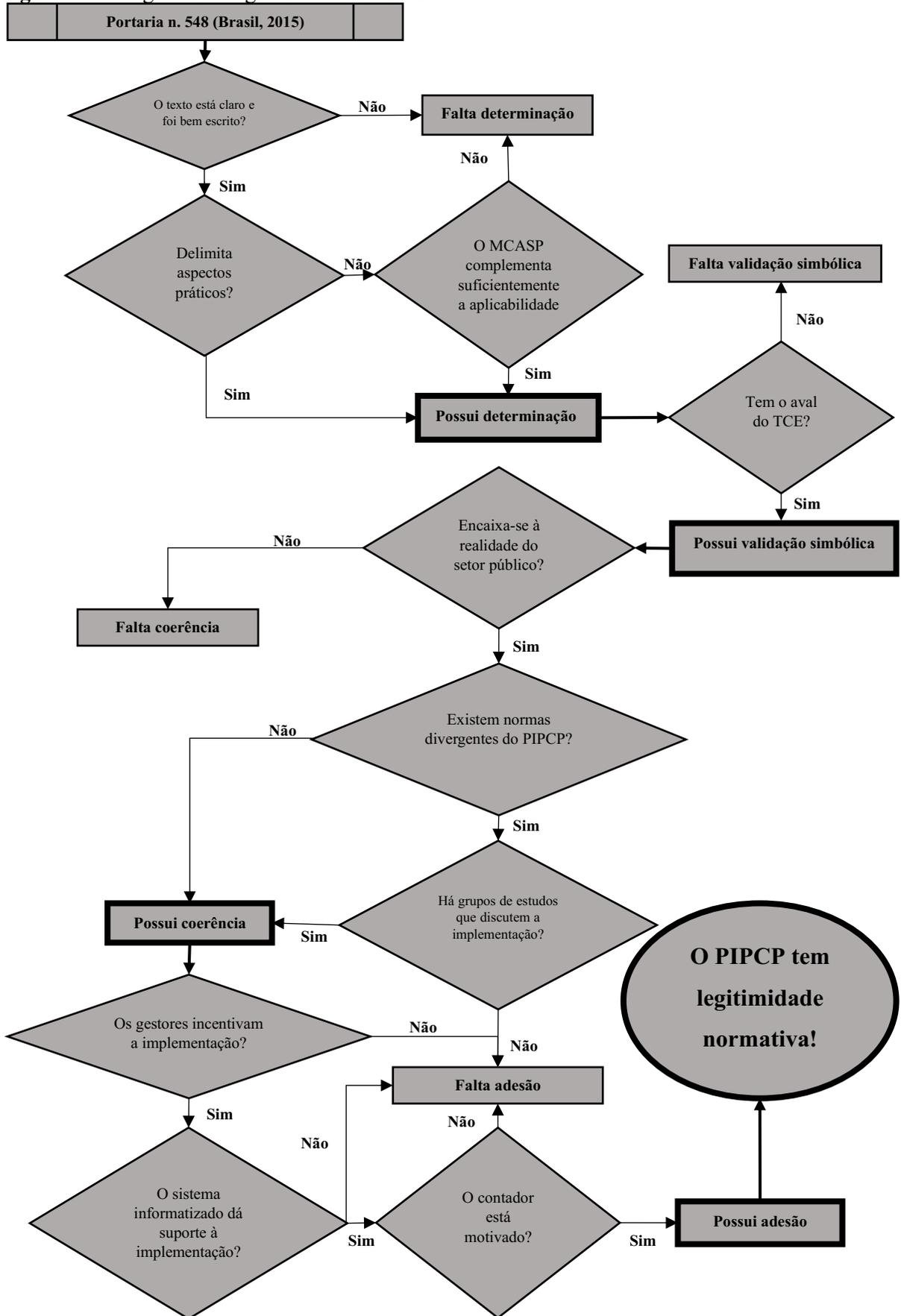
---

<sup>46</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 7 em 30 de junho de 2023.

<sup>47</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 8 em 30 de junho de 2023.

<sup>48</sup> *Idem*.

**Figura 3.** Fluxograma da legitimidade do PIPCP



Fonte: Elaboração do autor (2023).

Com a satisfação das condições elencadas para o alcance da legitimidade normativa, o contador tende a implementar, de maneira completa, todas as 19 ações elencadas no PIPCP; isso não significa que o resultado será completo, mas haverá maiores índices de empenho na busca dos resultados. Se alguma condição não for satisfeita, esse profissional ficará mais sujeito a elementos de coerção e monitoramento (Franck, 1990) e as fará de maneira pró-forma, com a preocupação pura e simples de “manter a aparência de que fez” para ter a formalidade almejada, idênticos aos aspectos observados por Anessi-Pessina, Nasi e Steccolini (2008) no contexto de aplicação de uma contabilidade de competência à realidade italiana, cuja influência de questões culturais e geográficas, alinhadas à participação dos gestores e políticos, são fundamentais para a mitigação dos conceitos de contabilidade tradicional.

## 5 DISCUSSÕES

A legitimidade das normas contábeis patrimoniais perpassa necessariamente por algumas condições para ser alcançada, de modo que a inconformidade com uma das condições elencadas é suficiente para a norma não ser considerada legítima (Franck, 1990). No caso do PIPCP, tal situação foi exposta quando a norma elaborada não se origina do legislativo, e sim da STN, órgão vinculado ao executivo que, para alguns *stakeholders*, não é vista como legítima para tratar sobre o assunto (Aquino *et al.*, 2020). Assim, a regra deve ser entendida como obrigatória, independentemente do órgão regulatório que a profanou sob a forma de lei ou não lei (Bebbington; Kirk; Larrinaga, 2012).

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

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

Complementarmente, os contadores públicos analisam se o PIPCP se encaixa à realidade do setor público e está convergente com os demais ordenamentos jurídicos afetos às questões contábeis. Aqui surge uma questão interessante, pois, mesmo que a norma seja considerada divergente em relação a outras, com há grupos de estudos formados por profissionais que lidam na prática com a realidade pública, é possível pacificar o entendimento legal e dar legitimidade ao PIPCP. Com a estratégia de reduzir a resistência sobre seu real papel normatizador, a STN passou a criar diversas equipes técnicas para encontrar legitimidade (Aquino *et al.*, 2020).

Grupos de estudo também são capazes de levar os contadores a entenderem que a maioria dos profissionais aderem à norma, haja vista que o assunto tem sido discutido por vários

deles. Logo, pode-se pensar que há uma adesão significativa entre os demais colegas, condição essencial para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa.

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

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

Por um lado, caso não haja suporte informatizado com recursos suficientes à implementação das questões patrimoniais, as ações dificilmente serão executadas. Por outro lado, mesmo sem ser considerada legítima, a regra pode ser aceita e aplicada pelo público-alvo por fatores relacionados à coerção e ao monitoramento (Franck, 1990). Nesse sentido, a STN, que exerce um papel de destaque no processo de implementação, ainda não conseguiu persuadir os contadores, ao ponto de sua força coercitiva interferir para tais profissionais obrigatoriamente cumprirem as exigências compulsórias (Lino; Aquino; Neves, 2022).

Muitas vezes, o fato do contador não considerar a STN legítima para exercer o poder coercitivo (Aquino *et al.*, 2020), pois transfere tal característica aos órgãos de prestação de contas estaduais; o temor de uma punição exercida pelo TCE é perceptível entre os profissionais contábeis e os gestores municipais (Sasso; Ramos; Varela, 2023):

Os tribunais de contas precisam cobrar. Só a partir do momento em que o tribunal de contas cobra e aplica multa, é que a gente vê resultado. É, então o primeiro passo: fiscalização<sup>49</sup>.

Através de portaria, foi uma validação, uma legalidade, né? Mas, foi isso no começo, quando soltou; depois, se perdeu um pouco. Por quê? Porque não teve cobrança, apesar de ter os prazos, não houve, né? Uma cobrança de uma

---

<sup>49</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 17 em 29 de setembro de 2023.

penalidade para os municípios que não cumpriram, né? Até hoje não tem, a gente esperava que tivesse isso do tribunal de contas<sup>50</sup>.

Por isso, a STN deve se reforçar como articuladora do plano de implantação com a legitimação por meio do *pedigree* dos TCEs, para reativar tal processo. Para vários contadores, o PIPCP parece “esquecido no tempo”, pois não há cobrança contundente das ações desde a estipulação dos prazos, o que poderia ser exercido pelas cortes de contas (Sasso; Ramos; Varela, 2023) em um processo de reafirmação frequente das ações exigidas no PIPCP e conforme o prazo estipulado na portaria (Brasil, 2015). Assim, as ações ressaltadas pelo poder coercitivo e monitoradas nas prestações de contas seriam inseridas na lista de prioridades dos gestores e levariam a investimentos em recursos informatizados para dar suporte aos contadores e aplicar o plano em sua completude (Sasso; Ramos; Varela, 2023).

Desse modo, é possível esquematizar o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com os critérios subjetivo (legitimidade ou não da norma) e objetivo (efetiva punição e reafirmação das ações efetuados pelo TCE), em face dos municípios (Quadro 4):

**Quadro 4.** Cenários de implementação das ações do PIPCP

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

Fonte: Elaboração do autor (2023).

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

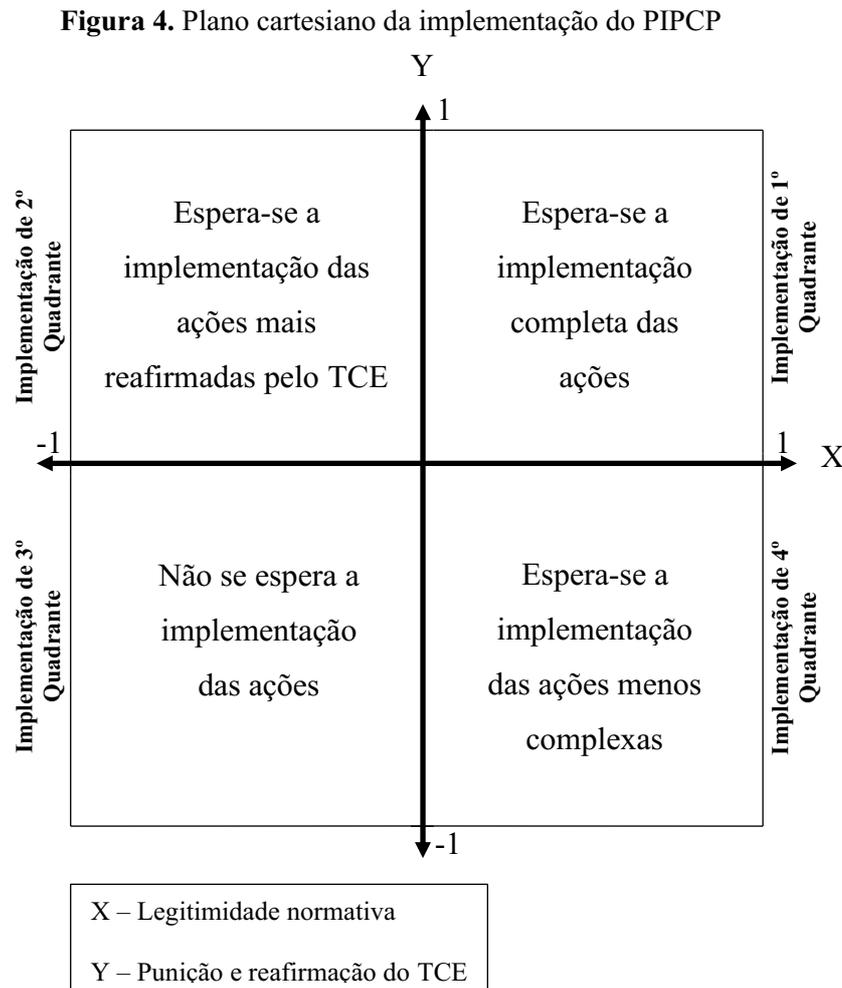
Enquanto isso, a segunda fase influencia no grau de implementação do PIPCP. Por ser objetiva, observa-se se o TCE tem punido ou não o cumprimento do plano, bem como monitorado as atividades por meio da reafirmação constante das ações patrimoniais exigidas pela STN (Sasso; Ramos; Varela, 2023). Tal conjuntura levanta a hipótese de o PIPCP ser

<sup>50</sup> Informação fornecida pelo entrevistado 20 em 17 de outubro de 2023.

aplicado por questões sobressalentes à legitimidade da norma, efetivamente configuradas pelo poder coercitivo e de monitoramento de entidades com esse poder (Franck, 1990).

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

A Figura 4 apresenta o plano cartesiano que qualifica o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com o quadrante em que se encontra:



Fonte: Elaboração do autor (2023).

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

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou a percepção do contador acerca da implantação dos procedimentos patrimoniais na esfera pública municipal. Para tanto, baseou-se em uma perspectiva qualitativa, cuja interpretação possibilitou captar as principais nuances referentes ao tema. Inicialmente, o foco se baseou em compreender os aspectos que influenciam a legitimidade do referido profissional em face à norma para, na sequência, verificar os fatores complementares não inerentes estritamente à norma e que impactam no desenvolvimento do processo. Existem discussões sobre a legitimidade adotada por entidades como a STN em um processo de mudanças na contabilidade pública (Aquino *et al.*, 2020). Desse modo, a pesquisa foi desenvolvida sob a lente teórica da legitimidade normativa de Franck (1990), com vistas a entender a legitimidade do PIPCP visualizada pelos contadores públicos dos governos locais.

Quando as ações a serem efetuadas pelo contador se impõem de forma coercitiva – “de cima para baixo”, como citam Brusca, Grossi e Manes-Rossi (2018) –, por meio de normas cuja legitimidade é passível de discussão, o desenvolvimento de novos processos enfrentam barreiras que superam o caráter puramente técnico e adentram na subjetividade do agente responsável pela operacionalização do processo e que pode resistir às mudanças por não entender a norma imposta de maneira legítima. Nesse caso, o PIPCP tem sido aplicado como um instrumento de mudança na esfera pública, ao delimitar ações para romper obstáculos sem nenhuma “sutileza” em ambientes de contabilidade pública enraizados em sistemáticas tradicionais.

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

Tais aspectos fazem os operadores contábeis procurarem minimamente a operacionalização do contexto patrimonial nos relatórios financeiros dos municípios. O

trabalho pertinente ao tema tem ocorrido a passos lentos, isto é, somente de forma residual para o contador, dentre as inúmeras atividades dedicadas a eles, principalmente as relacionadas às prestações de contas ao TCE, cujo papel de fiscalização e reafirmação do PIPCP interfere diretamente no grau de implementação das iniciativas impostas pela STN. Esse cenário fica ainda mais evidente quando são constatadas as realidades das cidades de pequeno porte, cujas infraestrutura operacional, capacidade técnica do profissional e disponibilidade de *softwares* informatizados são ainda mais precárias. Assim, o contador opera somente com aquilo que está a seu alcance e conforme os recursos disponíveis.

Ora, para incorporar todos os aspectos de transformações, o fator motivacional também representa uma questão fundamental para os profissionais contábeis no setor público. A valorização de tais indivíduos vai além do caráter remuneratório, embora não se possa descartar essa vertente econômica, como argumenta Frisancho (2022), mas outros aspectos de valorização são primordiais para o trabalho desses profissionais (Adhikari; Kuruppu; Matilal, 2013). Para motivá-los na esfera pública municipal, é preciso oferecer condições adequadas de trabalho, a exemplo dos *softwares* condizentes à nova realidade patrimonial, somados ao apoio da alta gestão – esses aspectos possuem relação direta com a legitimidade dada à norma e sob a perspectiva do contador.

Em suma, os fatores internos das organizações, que levam à baixa participação multidisciplinar de variados setores na esfera pública, somados a profissionais contábeis que pouco se preocupam em incorporar as mudanças e aos sistemas informatizados que não atendem à real necessidade, levam o PIPCP a ser entendido como uma obrigação a ser atendida pelo contador público somente para informar que cumpriu com os pressupostos da norma. Com isso, não necessariamente se atende à ideia de produção de informações contábeis mais próximas possíveis da realidade patrimonial, mesmo que a norma alcance o grau de legitimidade desejado.

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

Por meio de dois critérios – um subjetivo, com a percepção do contador em relação à legitimidade do PIPCP, e outro objetivo, que compreende a existência de fiscalização e reafirmação do TCE –, foi possível classificar o plano em quatro estágios/quadrantes de implementação. Eles teorizam abstrativamente a aplicação de tais ações pelo contador

municipal, de acordo com as realidades repassadas pelos entrevistados e que podem ser replicadas para cada caso concreto a ser observado.

Em conformidade aos elementos subjetivos presentes na teoria da legitimidade normativa, analisou-se que os grupos de trabalho são instrumentos com peso significativo na percepção dos contadores públicos e superam as resistências automáticas às mudanças diante da imposição trazida pela norma para se inserirem no critério de coerência e adesão de Franck (1990). Por isso, a fomentação de tais equipes por parte das entidades envolvidas na “linha de frente” (STN e CFC) pode se apresentar como estratégia interessante na implementação e contribuir para as transformações ocorrerem de fato. Ainda, o TCE deve efetivamente ser o ator principal na cobrança das ações do PIPCP, haja vista que, objetivamente, sua fiscalização é capaz de levar as prefeituras a adotarem medidas de implementação, devido ao receio do poder punitivo (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

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

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

Destarte, a presente investigação apresenta elementos interessantes a pesquisas futuras, como a abordagem dos elementos etários dos contadores públicos e a influência de tais aspectos na adoção de inovações em âmbito tecnológico profissional; a relação da estrutura administrativa dos municípios com fatores característicos de gestão e suas influências nos relatórios contábeis nos governos locais; e entendimentos acerca da legitimidade normativa por meio das percepções dos legisladores, ao criarem uma observação espelhada das predisposições das normas sob a ótica invertida, “de baixo para cima”, conforme o aplicador normativo, e não

o executor, para analisar o grau e a influência dos grupos de estudos dos contadores públicos na criação e modificação das normas.

## REFERÊNCIAS

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

ADHIKARI, P.; GÂRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. **Accounting Forum**, [s.l.], [s.n.], [n.p.], 22 Feb. 2019. [DOI 10.1016/j.accfor.2016.02.001](https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001)

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

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; OUDA, H.; GROSSI, G.; AMBALANGODAGE, D. Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative Sciences**, [s.l.], v. 87, n. 4, p. 870-887, Dec. 2021. [DOI 10.1177/0020852319864156](https://doi.org/10.1177/0020852319864156)

ALSHARARI, N. M. Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: institutional isomorphism. **International Journal of Public Sector Management**, [s.l.], v. 33, n. 2-3, p. 165-189, Jan. 2019. [DOI 10.1108/IJPSM-10-2018-0217](https://doi.org/10.1108/IJPSM-10-2018-0217)

ANESSI-PESSINA, E.; NASI, G.; STECCOLINI, I. Accounting reforms: determinants of local governments' choices. **Financial Accountability & Management**, [s.l.], v. 24, n. 3, p. 321-342, Aug. 2008. [DOI 10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x](https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x)

AQUINO, A. C. B. de; BATLEY, R. A. Pathways to hybridization: Assimilation and accommodation of public financial reforms in Brazil. **Accounting, Organizations and Society**, [s.l.], v. 98, p. 101297, Apr. 2022. [DOI 10.1016/j.aos.2021.101297](https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101297)

AQUINO, A. C. B. de; LINO, A. F.; CARDOSO, R. L.; GROSSI, G. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, [s.l.], [s.n.], [n.p.], Jun. 2020. [DOI 10.1080/09540962.2020.1769381](https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381)

AQUINO, A. C. B. de; NEVES, F. R. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s.l.], [s.n.], p. 120-143, 2019. [DOI 10.14392/ASAA.2019120307](https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120307)

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

AZEVEDO, R. R. de; AQUINO, A. C. B. de; NEVES, F. R.; SILVA, C. M. da. Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, [s.l.], [s.n.], p. 1-17, May 2020. [DOI 10.1080/09540962.2020.1766203](https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203)

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**, [s.l.], v. 33, n. 2-3, p. 207-227, Mar. 2020. [DOI 10.1108/IJPSM-01-2019-0027](https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027)

BARAKAT, S. R.; FREITAS, L. P.; BOAVENTURA, J. M. G.; MACLENNAN, M. L. F. Legitimidade: uma análise da evolução do conceito na teoria dos *stakeholders*. **Revista de Ciências da Administração**, [s.l.], [s.n.], p. 66-80, abr. 2016. [DOI 10.5007/2175-8077.2016v18n44p66](https://doi.org/10.5007/2175-8077.2016v18n44p66)

BARDIN, L.; RETO, L. A.; PINHEIRO, A. **Análise de conteúdo**. São Paulo: 70, 2016.

BASKERVILLE, R.; GROSSI, G. Glocalization of accounting standards: observations on neo-institutionalism of IPSAS. **Public Money & Management**, [s.l.], v. 39, n. 2, p. 95-103, Mar. 2019. [DOI 10.1080/09540962.2019.1580894](https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894)

BAUER, M. W.; GASKELL, G. (Orgs.). **Qualitative researching with text, image and sound: a practical handbook**. London: Sage, 2000.

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

BENBASAT, I.; ZMUD, R. W. The identity crisis within the IS Discipline: defining and communicating the discipline's core properties. **MIS Quarterly**, [s.l.], v. 27, n. 2, p. 183, 2003. [DOI 10.2307/30036527](https://doi.org/10.2307/30036527)

BEUREN, I. M.; SÖTHER, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidências contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s.l.], v. 3, n. 5, p. 98-120, abr. 2009. [DOI 10.11606/rco.v3i5.34734](https://doi.org/10.11606/rco.v3i5.34734)

BILHIM, J. A. de F.; AZEVEDO, R. R. de; SANTOS, P. G. dos. Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 25, n. esp., p. 388-397, dez. 2022. [DOI 10.51341/cgg.v25iesp.3012](https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012)

BINGHAM, L. B.; NABATCHI, T.; O'LEARY, R. The new governance: practices and processes for stakeholder and citizen participation in the work of government. **Public Administration Review**, [s.l.], v. 65, n. 5, p. 547-558, Sept. 2005. [DOI 10.1111/j.1540-6210.2005.00482.x](https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00482.x)

BOOLAKY, P. K.; MIROSEA, N.; OMOTESO, K. The adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian local government: a neo-institutional perspective. **International Journal of Public Administration**, [s.l.], [s.n.], [n.p.], Oct. 2019. [DOI 10.1080/01900692.2019.1669047](https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047)

BORGES, T. B.; MARIO, P. do C.; CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. de. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 44, p. 877-901, ago. 2010. [DOI 10.1590/S0034-76122010000400006](https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400006)

BRASIL. Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 dez. 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp100.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm). Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 abr. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria ME/SEF/STN n. 10.300, de 1º de dezembro de 2022. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 dez. 2022. Disponível em: <https://www.lex.com.br/portaria-me-sef-stn-no-10-300-de-1o-de-dezembro-de-2022/>. Acesso em: 2 nov. 2023.

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

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

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 set. 2015. Disponível em: [https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA\\_N\\_548\\_DE\\_24\\_DE\\_SETEMBRO\\_DE\\_2015\\_Anexo\\_PIPCP\\_DOU.pdf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf). Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 nov. 2013. Disponível em: <http://portalcg.m.riobranco.ac.gov.br/portal/wp-content/uploads/2013/10/Portaria-STN-n%C2%BA-634-de-19-de-novembro-de-2013.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2023.

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

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

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

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Estados e municípios melhoram a qualidade das informações**. Brasília: Siconfi, 28 jun. 2022a. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=37303#:~:text=Siconfi%20%2D%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional,melhoram%20a%20qualidade%20das%20informa%C3%A7%C3%B5es&text=Ter%C3%A7a%2Dfeira%2C%2028%20de%20Junho%20de%202022%2C%2017h57min>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRUNNÉE, J.; TOOPE, S. J. International Law and Constructivism: Elements of an International Theory of International Law. **Columbia Journal of Transnational Law**, [s.l.], v. 39, [n.p.], Jul. 2009. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1432539](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1432539). Acesso em: 11 abr. 2023.

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

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, [s.l.], v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016. [DOI 10.1002/pad.1747](https://doi.org/10.1002/pad.1747)

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

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

CAPERCHIONE, E.; COHEN, S.; MANES ROSSI, F.; BRUSCA, I. **Benefits of accrual accounting in the public sector**. London: Centre for Financial Reporting Reform, 2022. Disponível em: <https://cfr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>. Acesso em: 1º nov. 2023.

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

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, [s.l.], v. 76, n. 3, [n.p.], Sept. 2010. [DOI 10.1177/0020852310372449](https://doi.org/10.1177/0020852310372449)

CHRISTIAENS, J.; VANHEE, C.; MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; CAUWENBERGE, P. van. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, [s.l.], v. 76, n. 3, Dec. 2014. [DOI 10.1177/0020852314546580](https://doi.org/10.1177/0020852314546580)

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **STN publica 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para 2022**. Brasília: CNM, 2021. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/stn-publica-9-edicao-do-manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-para-2022>. Acesso em: 28 set. 2023.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **STN suspende prazo-limite para tratamento contábil de patrimônio cultural, estabelecido pelo PIPCP**. Brasília: CNM, 2022. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/stn-suspende-prazo-limite-para-tratamento-contabil-de-patrimonio-cultural-estabelecido-pelo-pipcp>. Acesso em: 28 set. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília: CFC, 2021a. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 28 set. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público n. 34, de 18 de novembro de 2021**. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Brasília: CFC, 2021b. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>. Acesso em: 26 set. 2023.

CONNOR, J.; COPLAND, S.; OWEN, J. The infantilized researcher and research subject: ethics, consent and risk. **Qualitative Research**, [s.l.], v. 18, n. 4, p. 400-415, Sept. 2017. [DOI 10.1177/1468794117730686](https://doi.org/10.1177/1468794117730686)

DEEPHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. London: Sage, 2008. [DOI 10.4135/9781849200387](https://doi.org/10.4135/9781849200387)

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S. da; SANTOS, L. da C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s.l.], v. 9, n. 3, set. 2015. [DOI 10.17524/repec.v9i3.1226](https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226)

EHALAIYE, D.; REDMAYNE, N. B.; LASWAD, F. Does accounting information contribute to a better understanding of public assets management? The case of local government

infrastructural assets. **Public Money & Management**, [s.l.], p. 88-98, Jan. 2020. [DOI 10.1080/09540962.2020.1719669](https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719669)

FANK, O. L.; BEUREN, I. M. Evidenciação das estratégias de legitimidade da tipologia de Suchman (1995) nos relatórios da administração da Petrobras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s.l.], v. 4, n. 10, p. 25-47, dez. 2010. [DOI 10.11606/rco.v4i10.34775](https://doi.org/10.11606/rco.v4i10.34775)

FAVERO, L. P. **Manual de análise de dados** – estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®. 1. ed. [s.l.]: GEN LTC, 2022.

FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International Norm Dynamics and Political Change. **International Organization**, [s.l.], v. 52, n. 4, p. 887-917, 1998. [DOI 10.1162/002081898550789](https://doi.org/10.1162/002081898550789)

FLICK, U. **The SAGE handbook of qualitative data analysis**. [s.l.]: Sage, 2014. [DOI 10.4135/9781446282243](https://doi.org/10.4135/9781446282243)

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

FRISANCHO, G. M. **Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores**. 2022. 137f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022. [DOI 10.14393/ufu.di.2022.224](https://doi.org/10.14393/ufu.di.2022.224)

GARCIA, E. L. M.; ALMEIRA, E. M.; SANCHES, S. L. R.; FAIA, V. S. A adoção do CPC PME é fonte de legitimidade organizacional? Análise sob a perspectiva da teoria institucional. **Ambiente Contábil**, Natal, v. 11, n. 1, p. 21-41, 2019. [DOI 10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14189](https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14189)

GOMES, P. S.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. B. D. C. The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. **International Journal of Public Administration**, [s.l.], p. 268-281, Feb. 2015. [DOI 10.1080/01900692.2015.1001237](https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237)

HAIJA, A. A. A.; ALQUDAH, A. M.; ARYAN, L. A.; AZZAM, M. J. Key success factors in implementing international public sector accounting standards. **Accounting**, [s.l.], [s.n.], p. 239-248, 2021. [DOI 10.5267/j.ac.2020.9.012](https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.9.012)

HOPWOOD, A. G. Whither Accounting Research? **The Accounting Review**, [s.l.], v. 82, n. 5, p. 1365-1374, 2007. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/30243502>. Acesso em: 4 fev. 2023.

HOUQE, M. N.; MONEM, R. M.; TAREQ, M.; VAN ZIJL, T. Secrecy and the impact of mandatory IFRS adoption on earnings quality in Europe. **Pacific-Basin Finance Journal**, [s.l.], v. 40, p. 476-490, 2016. [DOI 10.1016/j.pacfin.2016.08.002](https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2016.08.002)

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

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

JOHNSON, C. Introduction: legitimacy processes in organizations. **Emerald Group Publishing Limited**, Bingley, v. 22, p. 1-24, Apr. 2004. [DOI 10.1016/S0733-558X\(04\)22010-9](https://doi.org/10.1016/S0733-558X(04)22010-9)

JOHNSON, J. M.; ROWLANDS, T. **The SAGE handbook of interview research: the complexity of the craft**. [s.l.]: Sage, 2012. [DOI 10.4135/9781452218403](https://doi.org/10.4135/9781452218403)

LIMA, B. J. de. O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no Brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s.l.], v. 10, n. 4, [n.p.], out. 2016. [DOI 10.17524/repec.v10i4.1398](https://doi.org/10.17524/repec.v10i4.1398)

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65>. Acesso em: 16 fev. 2023.

LIMA, R. L. de; LIMA, D. V. de. Brazil's experience in IPSAS implementation. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s.l.], v. 16, n. 38, p. 166-184, 31 mar. 2019. [DOI 10.5007/2175-8069.2019v16n38p166](https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166)

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. 2015. 147f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. [DOI 10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641](https://doi.org/10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641). Acesso em: 27 mar. 2023.

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

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

MACHADO, D. P.; OTT, E. Estratégias de legitimação social empregadas na evidenciação ambiental: um estudo à luz da teoria da legitimidade. **Revista Universo Contábil**, [s.l.], v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015

MATA, R. S. da; BARROS, R. N. de. Os desafios de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: O caso do estado do Espírito Santo. **Revista de Estudos em Organizações e Controladoria**, [s.l.], v. 2, n. 2, p. 69-91, dez. 2022. [DOI 10.5935/2763-9673.20220010](https://doi.org/10.5935/2763-9673.20220010)

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, [s.l.], v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977. [DOI 10.1086/226550](https://doi.org/10.1086/226550)

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M.; SALDANA, J. **Qualitative data analysis**. [s.l.]: Sage, 2023.

MNIF, Y.; GAFSI, Y. A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). **Meditari Accountancy Research**, [s.l.], v. 28, n. 6, p. 1089-1117, 2020. [DOI 10.1108/MEDAR-04-2019-0480](https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480)

NAVARRO-GALERA, A.; RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, M. P.; ALCAIDE-MUÑOZ, L.; LÓPEZ-SUBIRES, M. D. Measuring the financial sustainability and its influential factors in local governments. **Applied Economics**, [s.l.], v. 48, n. 41, p. 3961-3975, Mar. 2016. [DOI 10.1080/00036846.2016.1148260](https://doi.org/10.1080/00036846.2016.1148260)

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 54, p. 11-31, mar. 2020. [DOI 10.1590/0034-761220180157](https://doi.org/10.1590/0034-761220180157)

PEREIRA, D. M. V. G.; RODRIGUES, J. M.; MATIAS-PEREIRA, J. Reformas contábeis do setor público à luz do modelo de contingência de inovações contábeis governamentais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 25, p. 370-387, dez. 2022. [DOI 10.51341/cgg.v25iesp.2909](https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2909)

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

PICCINI, A. J.; BEZERRA FILHO, J. E.; MARQUES, L. R. Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. **Sinergia – Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, [s.l.], v. 26, n. 1, jan. 2022. [DOI 10.17648/2236-7608-v26n1-12576](https://doi.org/10.17648/2236-7608-v26n1-12576)

POLZER, T.; GROSSI, G.; REICHARD, C. Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. variations on a global theme. **Accounting Forum**, [s.l.], v. 46, n. 1, p. 57-82, May 2021. [DOI 10.1080/01559982.2021.1920277](https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277)

POWER, M. K.; GENDRON, Y. Qualitative research in auditing: a methodological roadmap. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, [s.l.], v. 34, n. 2, p. 147-165, May 2015. [DOI 10.2308/ajpt-10423](https://doi.org/10.2308/ajpt-10423)

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**, [s.l.], v. 18, p. 1-13, Jul. 2019. [DOI 10.1177/1609406919862424](https://doi.org/10.1177/1609406919862424)

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

SANTOS, E. S.; PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Adoção obrigatória do IFRS no Brasil (2010): índice de conformidade das empresas com a divulgação requerida e alguns fatores explicativos. **Contabilidade & Finanças**, [s.l.], v. 25, p. 161-176, ago. 2014. [DOI 10.1590/S1519-70772014000200006](https://doi.org/10.1590/S1519-70772014000200006)

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

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças (RFCC)**, [s.l.], v. 1, n. 1, p. 78-102, 29 jul. 2020. Disponível em: <https://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10>. Acesso em: 6 fev. 2023.

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

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

SIAGIAN, F.; SIREGAR, S. V.; RAHADIAN, Y. Corporate governance, reporting quality, and firm value: evidence from Indonesia. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, [s.l.], v. 3, n. 1, p. 4-20, Feb. 2013. [DOI 10.1108/20440831311287673](https://doi.org/10.1108/20440831311287673)

SILVA, M. A. C.; SILVA JUNIOR, A. C. da; FERREIRA, M. A. M.; BRUNOZI JÚNIOR, A. C. Fatores Condicionantes da Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 25, n. 1, p. 103-122, abr. 2022. [DOI 10.51341/1984-3925\\_2022v25n1a6](https://doi.org/10.51341/1984-3925_2022v25n1a6)

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

SISTEMA INFORMATIZADO DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS. **Comunicado Sicom n. 16, de 2022**. Tabela de Classificação por Fonte ou Destinação de Recursos. Belo Horizonte: TCE-MG, 2022. Disponível em: <https://portalsicom1.tce.mg.gov.br/comunicado/comunicado-sicom-no-16-2022/>. Acesso em: 28 set. 2023.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A Convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais e os Impactos na Aplicação da DRE na Administração Direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s.l.], v. 9, n. 27, p. 25-42, nov. 2010. [DOI 10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42](https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42)

SOUSA, E. F. de; SOUSA, A. F. de; DEMONIER, G. B. Adoção das IFRS no Brasil: efeitos no conservadorismo contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s.l.], v. 10, n. 2, [n.p.], jun. 2016. [DOI 10.17524/repec.v10i2.1290](https://doi.org/10.17524/repec.v10i2.1290)

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **The Academy of Management Review**, [s.l.], v. 20, n. 3, p. 571, Jul. 1995. [DOI 10.2307/258788](https://doi.org/10.2307/258788)

WEBER, M. **Economy and society**: an outline of interpretive sociology. New York: Bedminster, 1968.

WEHNER, J.; DE RENZIO, P. Citizens, legislators, and executive disclosure: the political determinants of fiscal transparency. **World Development**, [s.l.], v. 41, p. 96-108, Jan. 2013. [DOI 10.1016/j.worlddev.2012.06.005](https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2012.06.005)

## APÊNDICES

### Apêndice A. Cronograma de execução dos municípios

#### Municípios com mais de 50 mil habitantes

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Sistemas (até)	Registros Contábeis (a partir)	Siconfi (a partir)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (dados de 2018)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2017	01/01/2018	2019 (dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização e exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro das obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação,	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>Sistemas (até)</b>	<b>Registros Contábeis (a partir)</b>	<b>Siconfi (a partir)</b>
amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.			
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

### **Municípios com até 50 mil habitantes**

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>Sistemas (até)</b>	<b>Registros Contábeis (a partir)</b>	<b>Siconfi (a partir)</b>
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização e exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>Sistemas (até)</b>	<b>Registros Contábeis (a partir)</b>	<b>Siconfi (a partir)</b>
como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro das obrigações relacionadas à repartição de receitas.			
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (dados de 2022)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2023	01/01/2024	2025 (dados de 2024)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2023	01/01/2024	2025 (dados de 2024)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

## **Apêndice B. Protocolo de entrevistas**

1. Fale um pouco sobre a sua experiência na área de contabilidade pública.
2. Como você avalia as ações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade no processo de adoção da contabilidade patrimonial pelas instituições públicas?
3. Você conhece o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais PIPCP? Caso conheça, qual a sua opinião sobre as ações elencadas no referido documento em termos de prazos de cumprimento, facilidade de interpretação, conteúdo e sistemática? Você conhece alguma entidade pública que desde 2015 cumpriu com todas as ações dentro do prazo estipulado pela STN?
4. Em sua opinião, a adoção do PIPCP produzirá informações contábeis mais fidedignas? Qual usuário da informação será o mais beneficiado?
5. Você acha que os gestores das instituições públicas possuem consciência da importância da implantação das ações elencadas no PIPCP? Como você enxerga a participação desses gestores?
6. Em sua opinião, existem desafios ou dificuldades no processo de adoção do PIPCP? Em caso afirmativo, quais são as principais dificuldades que você entende como desafios a serem superados para a implantação das ações?
7. Você acha que os envolvidos na implantação das ações estão realmente preocupados com a qualidade da informação contábil? Em sua opinião, esses envolvidos estão comprometidos (compraram a ideia) e entenderam a importância dessas ações?
8. Em relação aos bens de infraestrutura, você acha possível o reconhecimento e a mensuração desses ativos? Você entende que a adoção dessa ação especificamente trará benefícios que superam o custo de implantação?
9. O que poderia ser melhorado no processo de implantação da contabilidade patrimonial no setor público?

## Apêndice C. Parecer do Comitê de Ética e Pesquisa



### PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

#### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Administração Pública

**Pesquisador:** RAFAEL BORGES RIBEIRO

**Área Temática:**

**Versão:** 4

**CAAE:** 64943022.0.0000.5152

**Instituição Proponente:** FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio

#### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 5.856.665

#### Apresentação do Projeto:

Este parecer trata-se da análise das respostas às pendências do referido projeto de pesquisa.

As informações elencadas nos campos "Apresentação do Projeto", "Objetivo da Pesquisa" e "Avaliação dos Riscos e Benefícios" foram retiradas dos documentos Informações Básicas da Pesquisa no 2036167 e Projeto Detalhado (projetocep\_parecer5848677.docx), postados em 18/01/2023.

#### INTRODUÇÃO

"A pesquisa tem o intuito de analisar como está ocorrendo a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais pelas instituições públicas conforme as normas emanadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O foco da contabilidade pública preconizado na Lei no 4.320/64 enfatiza o aspecto orçamentário dos recursos públicos. Assim, os registros e controles dos aspectos patrimoniais da contabilidade pública possuía fragilidades e limitações que ofuscavam a qualidade da informação contábil. Este tema apesar de relevante, ainda é pouco explorado na literatura, portanto, carece de maior aprofundamento teórico e empírico. Por exemplo, ao deixar de contabilizar bens de infraestrutura de uma instituição pública, não se está apenas omitindo ou negligenciando o registro de um bem público nas demonstrações contábeis, mas também dificultando que o princípio da publicidade

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

seja colocado em prática por meio do controle social dos cidadãos que ficam impedidos de fiscalizar o destino dos recursos públicos. Se um bem de infraestrutura não for registrado nos controles patrimoniais e contábeis de uma instituição pública, o prejuízo social torna-se relevante. Sob o ponto de vista teórico e com base na Teoria da Legitimidade (Normativity) este estudo pretende avançar nas abordagens relacionadas ao setor público, no que tange a utilidade da informação contábil com o objetivo de proporcionar maior transparência e controle da aplicação dos recursos públicos."

#### METODOLOGIA

(A) Pesquisa/Estudo – qualitativa e quantitativa.

(B) Tamanho da amostra – 300.

Diretores Financeiros, Diretores administrativos; Diretores de Patrimônio, Contadores, Gerentes de Contabilidade, Diretores de Contabilidade e Finanças, Gerentes de Patrimônio, Supervisores de Patrimônio, Coordenadores de Patrimônio, Coordenadores de Contabilidade e Auditores.

"Embora não haja um número certo de participantes para se obter a saturação na coleta de dados por meio de entrevistas, pois se busca entender os fatores comportamentais das pessoas dentro de contextos sociais específicos (BAUER; GASKELL, 2000), estima-se que o número de 20 entrevistados seja a medida suficiente para ser trabalhada pelos pesquisadores no processo de transcrição e codificação de acordo com o prazo proposto para a pesquisa."

"[...] aplicado por meio de um questionário virtual aos servidores públicos envolvidos no processo em uma amostra de 280 participantes. Número este maior que o tamanho da amostra estatisticamente ideal de 255 participantes considerando a população os 5568 municípios do Brasil, o nível de confiança de 95% e a margem de erro de 6%."

(C) Recrutamento e abordagem dos participantes

"[...] Destaca-se que a forma de abordagem dos entrevistados será por conveniência e será formalizado via convite por telefone/email dos contatos que será prospectado nas plataformas

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

públicas, principalmente nos sites das entidades públicas. Porém, nada impede que o contato seja feito também por meio particular a partir de credenciais fornecidas pelos primeiros participantes através da técnica snowball."

"A forma de abordagem dos participantes das entrevistas se dará pela escolha de atores-chave conforme a categoria de entrevistados via contatos pessoais e também por meio de convites para outros participantes. Dentre os atores-chave, serão consultados aqueles que tiverem disponibilidade para participar da pesquisa. Especificamente em relação às entrevistas, o convite será realizado inicialmente por telefone ou por e-mail. Para os questionários serão utilizadas diversas formas de abordagem, tais como: envio por e-mail conforme as categorias de entrevistados e também via contato pessoal de forma presencial."

(D) Local e instrumento de coleta de dados / Experimento

20 participantes - entrevista

280 - questionário

"As entrevistas serão realizadas conforme a disponibilidade dos entrevistados, de forma remota via VideoConferência."

"Os agentes serão convidados a participar de uma entrevista, seja ela de forma presencial ou por de videoconferência por meio da plataforma Zoom, onde serão abordados tópicos temáticos relativos ao tema da pesquisa. A entrevista só será efetuada após o seu aceite neste termo através de assinatura prévia. Para os casos de entrevistas via vídeo-conferência o documento assinado deverá ser digitalizado e enviado antes da entrevista para o pesquisador. Somente após a confirmação de recebimento do arquivo assinado que a entrevista será efetuada."

"A segunda abordagem tem cunho quantitativo e será utilizado o levantamento de campo (survey) aplicado por meio de um questionário virtual aos servidores públicos envolvidos no processo [...]"

(E) Metodologia de análise dos dados – "O método a ser adotado para a análise das entrevistas consistiu na análise categorial descrita por Bardin [...]"

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

"Em relação à análise dos questionários será utilizada a técnica do "tipo Likert" com o uso de ferramentas estatística como a regressão. Essa técnica permite a compreensão da numeração pelos participantes que contribui para um ganho da informação transmitida. Assim, será possível aumentar a confiabilidade e aproximar o máximo possível da realidade (COTE; BUCKLEY; 1988)."

**CRITÉRIOS DE INCLUSÃO** - "Serão selecionados atores-chave para a pesquisa, tais como: Diretores Financeiros, Diretores administrativos; Diretores de Patrimônio, Contadores, Gerentes de Contabilidade, Diretores de Contabilidade e Finanças, Gerentes de Patrimônio, Supervisores de Patrimônio, Coordenadores de Patrimônio, Coordenadores de Contabilidade e Auditores. Espera-se que esses atores lidem diretamente ou indiretamente com as rotinas contábeis nas entidades pública e por isso estejam extremamente correlacionados com a implantação dos procedimentos patrimoniais exigidos pela STN. Dessa forma, esses atores poderão contribuir com mais experiências frutíferas que ajudarão a captar os objetivos desta pesquisa."

**CRITÉRIOS DE EXCLUSÃO** – "Serão excluídos participantes que por algum motivo provocarem risco a validade da pesquisa, tais como o fornecimento de dados imprecisos ou que se negarem a responder à entrevista fora dos limites da ética e do respeito. Também serão excluídos os atores que não estejam correlacionados com os procedimentos contábeis patrimoniais nas entidades públicas, embora estejam classificados como atores-chave, pois interferem na qualidade dos dados e consequentemente na análise dos resultados."

**CRONOGRAMA** – Etapa de coleta de dados de 01/02/2023 a 30/04/2023 (entrevistas) e de 01/06/2023 a 31/07/2023 (questionários).

**ORÇAMENTO** – Financiamento próprio R\$ 2.000,00.

**Objetivo da Pesquisa:**

**OBJETIVO PRIMÁRIO** – "[...] compreender os desafios técnicos, tecnológicos e humanos enfrentados pelos governos locais (prefeituras) no processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no que tange ao reconhecimento, à mensuração e a evidenciação dos bens de infraestrutura a partir da Teoria da Legitimidade Normativa."

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

**OBJETIVO SECUNDÁRIO** – “[...] (I) Entender como as IPBs conceitualmente estão definindo os bens de infraestrutura; (II) Como estão avaliando/reavaliando esses bens; (III) Quais os critérios utilizados para calcular a depreciação desses ativos. [...]”

**Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

**RISCOS** - "Os participantes serão convidados a participar de uma entrevista e a responder um questionário em que serão abordados tópicos temáticos relativos ao tema da pesquisa. Em nenhum momento eles serão identificados. Os resultados da pesquisa serão publicados e ainda assim a identidade dos participantes será preservada. Eles não terão nenhum gasto nem ganho financeiro por participar da pesquisa. Os riscos se relacionam com a demanda de tempo para participar da entrevista e responder ao questionário, que apesar de ser considerado rápido, em torno de cinco minutos, pode gerar algum aborrecimento ou desconforto em função do tempo. Apesar de haver risco mínimo de identificação, destaca-se que serão tomadas medidas para que isso não ocorra, tal como o uso de códigos tanto para os participantes quanto para a categoria dos entrevistados. Os dados recebidos não serão disponibilizados a terceiros em nenhuma hipótese, sendo acessados exclusivamente pelos pesquisadores. Não haverá armazenamento aberto dos dados recebidos."

**BENEFÍCIOS** - "No âmbito teórico este estudo será capaz de propiciar elementos que subsidiam a qualidade da informação contábil prestadas pelas Administrações Públicas e como estas instituições têm incorporado as IPSAS em suas atividades. Com isso será possível ter uma amostra de quais aspectos, sejam eles humanos, tecnológicos, financeiros, culturais e técnicos têm influenciado no serviço contábil das organizações públicas, permitindo um aprofundamento por parte dos pesquisadores com o uso de diferentes lentes teóricas. Para o contexto prático, este estudo poderá contribuir para que as próprias IPBs enxerguem se os seus processos estão sendo executados de forma adequada e assim consigam identificar suas dificuldades. Ademais, a própria STN poderá ter um breve feedback sobre as ações exigidas no PIPCP e, se os prazos estipulados são verdadeiramente possíveis de execução. Por fim, socialmente falando, este estudo produzirá condições para que a própria população, usuária dos serviços públicos, possa efetivamente usar da sua prerrogativa de fiscalizador das contas públicas, sendo subsidiada por informações contábeis mais próximas o possível da realidade patrimonial das IPBs."

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

**Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

As pendências listadas no Parecer Consubstanciado nº 5.848.677, de 11 de janeiro de 2023, e atendidas, seguem abaixo, bem como a resposta da equipe de pesquisa e a análise feita pelo CEP/UFU.

Pendência 3 - Considerando a possibilidade de coleta de dados em ambiente virtual, conforme mencionado no trecho "As entrevistas serão realizadas conforme a disponibilidade dos entrevistados, em seus locais de trabalho, na UFU ou, dependendo da localidade, será realizada via Video-Conferência.",

O CEP/UFU solicita a leitura da Carta Circular no 2/2021-CONEP/SECNS/MS que apresenta as orientações para procedimentos em pesquisas com qualquer etapa em ambiente virtual. Inserir as informações no item Metodologia do Formulário Plataforma Brasil e do Projeto Detalhado.

RESPOSTA (PARECER 5.756.379) - "Acrescentado dentro da metodologia. Seguindo as instruções da Carta Circular nº 2/2021- CONEP/SECNS/MS os TCLEs estarão no mesmo formato utilizado para visualização dos participantes, sendo garantido o direito de não responder a qualquer questão sem a necessidade de explicação ou justificativa. Será oferecido aos participantes a possibilidade de pular questões e continuar respondendo ao questionário."

ANÁLISE DO CEP/UFU - Pendência PARCIALMENTE atendida.

Considerando os itens abaixo da Carta Circular nº 2/2021-CONEP/SECNS/MS:

"1.3. Quando os Registros de Consentimento Livre e Esclarecido / Termos de Consentimento Livre e Esclarecido forem documentais, devem ser apresentados, preferencialmente, na mesma formatação utilizada para visualização dos participantes da pesquisa."

"2.1.2. Qualquer convite individual deve esclarecer ao candidato a participantes de pesquisa, que antes de responder às perguntas do pesquisador disponibilizadas em ambiente não presencial ou virtual (questionário/formulário ou entrevista), será apresentado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (ou Termo de Assentimento, quando for o caso) para a sua anuência."

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

"2.2. Quando a coleta de dados ocorrer em ambiente virtual (com uso de programas para coleta ou registro de dados, e-mail, entre outros), na modalidade de consentimento (Registro ou TCLE), o pesquisador deve enfatizar a importância do participante de pesquisa guardar em seus arquivos uma cópia do documento eletrônico."

"2.2.4. O participante de pesquisa terá acesso às perguntas somente depois que tenha dado o seu consentimento."

"4.2. O convite para a participação na pesquisa deverá conter, obrigatoriamente, link para endereço eletrônico ou texto com as devidas instruções de envio, que informem ser possível, a qualquer momento e sem nenhum prejuízo, a retirada do consentimento de utilização dos dados do participante da pesquisa. Nessas situações, o pesquisador responsável fica obrigado a enviar ao participante de pesquisa, a resposta de ciência do interesse do participante de pesquisa retirar seu consentimento."

"4.3. Nos casos em que não for possível a identificação do questionário do participante, o pesquisador deverá esclarecer a impossibilidade de exclusão dos dados da pesquisa durante o processo de registro/consentimento."

O CEP/UFU solicita que as informações dos itens da Carta Circular sejam inseridas no Formulário Plataforma Brasil, no Projeto Detalhado e nos TCLEs (caso o TCLE da entrevista também seja de forma online).

RESPOSTA (PARECER 5.776.526) - "As informações da Carta Circular foram inseridas no Formulário Plataforma Brasil, no Projeto Detalhado e nos TCLEs, tanto da entrevista, quanto do questionário."

ANÁLISE DO CEP/UFU - Pendência NÃO atendida.

Os trechos citados da Carta Circular nº 2/2021-CONEP/SECNS/MS não devem ser inseridos nos documentos do projeto e muito menos no TCLE. Os trechos foram mencionados como exemplo para que a equipe descreva as formas/ações/procedimentos que serão adotados para atender os itens/orientações. Por exemplo:

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

"2.2. Quando a coleta de dados ocorrer em ambiente virtual (com uso de programas para coleta ou registro de dados, e-mail, entre outros), na modalidade de consentimento (Registro ou TCLE), o pesquisador deve enfatizar a importância do participante de pesquisa guardar em seus arquivos uma cópia do documento eletrônico.". O que será feito pela equipe de pesquisa para atender o item?

"4.2. O convite para a participação na pesquisa deverá conter, obrigatoriamente, link para endereço eletrônico ou texto com as devidas instruções de envio, que informem ser possível, a qualquer momento e sem nenhum prejuízo, a retirada do consentimento de utilização dos dados do participante da pesquisa. Nessas situações, o pesquisador responsável fica obrigado a enviar ao participante de pesquisa, a resposta de ciência do interesse do participante de pesquisa retirar seu consentimento." Como os participantes podem solicitar a retirada do consentimento no formato virtual?

"4.3. Nos casos em que não for possível a identificação do questionário do participante, o pesquisador deverá esclarecer a impossibilidade de exclusão dos dados da pesquisa durante o processo de registro/consentimento.". Se na pesquisa não for possível a exclusão dos dados do participante caso ele desista de participar, é necessário deixar claro ao participante. Não foi encontrado nenhum trecho com tal informação.

O CEP/UFU solicita (1) a leitura completa da Carta Circular nº 2/2021-CONEP/SECNS/MS e (2) a inserção das informações nos documentos pertinentes. Os trechos da normativa mencionados nos pareceres são alguns pontos que precisam ser considerados.

RESPOSTA - "Os trechos foram retirados do projeto detalhado e dos TCLES, porém as medidas a serem adotadas em relação aos procedimentos elencados na Carta Circular nº 2/2021-CONEP/SECNS/MS foram inseridos. Um novo PDF do questionário foi impresso e anexado. O novo TCLE que será apresentando também foi anexado.

O seguinte texto foi incluído no campo "metodologia" do projeto detalhado (obs: o texto excedeu o número de caracteres permitido no formulário da Plataforma Brasil e por isso foi acrescentado a expressão "continua no projeto detalhado":

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

Cumprindo as instruções presentes na Carta Circular nº 2/2021 – CONEP/SECNS/MS os TCLEs serão apresentados aos participantes das entrevistas e do questionário antecipadamente. Será utilizado a forma impressa em papel com 2 vias (1 do participante e 1 do pesquisador) para os casos de contato presencial e, para os casos de contato remoto, na forma digital com a orientação de que o participante armazene uma cópia digital do documento em seus arquivos eletrônicos. Recursos como print de tela, fotos de celular, ou até mesmo a impressão do documento também são ferramentas que podem ser utilizadas pelo participante no armazenamento do arquivo. No questionário haverá uma habilitação prévia condicional para que o participante aceite participar da pesquisa, sendo que para os casos negativos de participação o formulário não será continuado. A aceitação do TCLE pelo participante será condição para participação da pesquisa e já será informado no próprio convite individual. Os convites individuais serão únicos e terão como somente um remente e um destinatário (não haverá lista oculta). Os participantes serão mais uma vez orientados a guardar uma cópia do TCLE antes que a coleta de dados se inicie. O consentimento para utilização dos dados poderá ser retirado a qualquer momento durante e depois da coleta, sendo que para o caso das entrevistas basta a interrupção desta, ou para aquelas já finalizadas, basta o envio de um email aos pesquisadores (bruno.bueno@ufu.br ou Rafael@ufu.br) solicitando a não utilização dos dados. O email será imediatamente respondido pelos pesquisadores informando a ciência da retirada do consentimento e exclusão dos dados. Tal situação não será possível para os questionários, haja vista que não haverá a identificação dos participantes no formulário eletrônico, o que impede a exclusão dos dados coletados. Os participantes do questionário serão devidamente informados sobre esse aspecto. Não haverá pergunta obrigatória na entrevista e nem no questionário. Todos os dados coletados serão armazenados pelos pesquisadores em dispositivo eletrônico local (HD das máquinas e externos) e não serão armazenados em plataformas virtuais, ambiente compartilhado ou nuvem. O mesmo cuidado será dado no armazenamento dos TCLES.

ANÁLISE DO CEP/UFU - Pendência atendida.

=====

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

Todos postados em 18/01/2023:

<b>Endereço:</b>	Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica		
<b>Bairro:</b>	Santa Mônica	<b>CEP:</b>	38.408-144
<b>UF:</b>	MG	<b>Município:</b>	UBERLANDIA
<b>Telefone:</b>	(34)3239-4131	<b>Fax:</b>	(34)3239-4131
		<b>E-mail:</b>	cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

- 1) Tcle\_entrevista5848677.pdf
- 2) Questionario\_parecer5848677.pdf
- 3) detalhamento\_parecer5848677.docx
- 4) tclequestionario\_parecer5848677.docx
- 5) tcle\_entrevistaparecer5848677.docx
- 6) projetocep\_parecer5848677.docx

**Recomendações:**

Vide campo "Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações".

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

As pendências apontadas no Parecer Consubstanciado nº 5.848.677, de 11 de janeiro de 2023, foram atendidas. Portanto, nessa versão o CEP/UFU não encontrou nenhum óbice ético.

De acordo com as atribuições definidas nas Resoluções CNS nº 466/12, CNS nº 510/16 e suas complementares, o CEP/UFU manifesta-se pela aprovação do protocolo de pesquisa.

Prazo para a entrega do Relatório Final ao CEP/UFU: DEZEMBRO/2023\*.

\* Tolerância máxima de 01 mês para o atraso na entrega do relatório final.

**Considerações Finais a critério do CEP:**

O CEP/UFU LEMBRA QUE QUALQUER MUDANÇA NO PROTOCOLO DE PESQUISA DEVE SER INFORMADA, IMEDIATAMENTE, AO CEP PARA FINS DE ANÁLISE ÉTICA.

O CEP/UFU alerta que:

- a) Segundo as Resoluções CNS nº 466/12 e nº 510/16, o pesquisador deve manter os dados da

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

pesquisa em arquivo, físico ou digital, sob sua guarda e responsabilidade, por um período mínimo de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa;

b) O CEP/UFU poderá, por escolha aleatória, visitar o pesquisador para conferência do relatório e documentação pertinente ao projeto;

c) A aprovação do protocolo de pesquisa pelo CEP/UFU dá-se em decorrência do atendimento às Resoluções CNS nº 466/12 e nº 510/16 e suas complementares, não implicando na qualidade científica da pesquisa.

-----

**ORIENTAÇÕES AO PESQUISADOR:**

- O participante da pesquisa tem a liberdade de recusar-se a participar ou retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, sem penalização e sem prejuízo (Resoluções CNS nº 466/12 e nº 510/16) e deve receber uma via original do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, na íntegra, por ele assinado.

- O pesquisador deve desenvolver a pesquisa conforme delineada no protocolo aprovado pelo CEP/UFU e descontinuar o estudo após a análise, pelo CEP que aprovou o protocolo (Resolução CNS nº 466/12), das razões e dos motivos para a descontinuidade, aguardando a emissão do parecer, exceto quando perceber risco ou dano não previsto ao participante ou quando constatar a superioridade de regime oferecido a um dos grupos da pesquisa que requeiram ação imediata.

- O CEP deve ser informado de todos os efeitos adversos ou fatos relevantes que alterem o curso normal do estudo (Resolução CNS nº 466/12). É papel do pesquisador assegurar medidas imediatas e adequadas frente a evento adverso grave ocorrido (mesmo que tenha sido em outro centro); e enviar a notificação ao CEP e à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) apresentando o seu posicionamento.

- Eventuais modificações ou emendas ao protocolo devem ser apresentadas ao CEP de forma clara e sucinta, destacando a parte do protocolo a ser modificada e suas justificativas. No caso de

<b>Endereço:</b>	Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica		
<b>Bairro:</b>	Santa Mônica	<b>CEP:</b>	38.408-144
<b>UF:</b>	MG	<b>Município:</b>	UBERLÂNDIA
<b>Telefone:</b>	(34)3239-4131	<b>Fax:</b>	(34)3239-4131
		<b>E-mail:</b>	cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

projetos do Grupo I ou II, apresentados à ANVISA, o pesquisador ou patrocinador também deve informá-la, enviando o parecer aprobatório do CEP, para ser anexado ao protocolo inicial (Resolução nº 251/97, item III.2.e).

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_2036167.pdf	18/01/2023 14:02:03		Aceito
Outros	Tcle_entrevista5848677.pdf	18/01/2023 13:58:31	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	Questionario_parecer5848677.pdf	18/01/2023 13:57:05	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	detalhamento_parecer5848677.docx	18/01/2023 13:53:09	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tclequestionario_parecer5848677.docx	18/01/2023 13:52:18	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tcle_entrevistaparecer5848677.docx	18/01/2023 13:52:09	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	projetocep_parecer5848677.docx	18/01/2023 13:51:21	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tcle_entrevistaparecer5776526.docx	29/11/2022 15:29:55	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tclequestionario_parecer5776526.docx	29/11/2022 15:29:34	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	Questionario_googleforms.pdf	29/11/2022 15:29:04	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	Tcle_entrevistasremotas.pdf	29/11/2022 15:27:59	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	detalhamento_parecer5776526.docx	29/11/2022 15:26:45	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	projetocep_parecer5776526.docx	29/11/2022 15:25:08	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLANDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

Outros	detalhamento_parecer5756379.docx	16/11/2022 16:46:03	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	projetocep_parecer5756379.docx	16/11/2022 16:43:48	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tclequestionario_parecer5756379.docx	16/11/2022 16:42:33	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	projeto_cepfinal.docx	04/11/2022 18:31:37	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	Entrevista_versaofinal.docx	04/11/2022 14:55:12	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	tcle_entrevista.docx	04/11/2022 14:24:36	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	2022_tcle_Questionario.docx	04/11/2022 14:24:17	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	Questionario_versaofinal.docx	04/11/2022 14:18:50	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Folha de Rosto	Folha_assinada.pdf	25/10/2022 21:46:38	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Declaração de Pesquisadores	termo_cofidencialidade.pdf	24/10/2022 09:06:26	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	CLattes_Rafael.docx	24/10/2022 08:59:45	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito
Outros	cv_bruno.docx	24/10/2022 08:59:26	BRUNO BUENO DA SILVA	Aceito

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

UBERLANDIA, 18 de Janeiro de 2023

Assinado por:  
**ALEANDRA DA SILVA FIGUEIRA SAMPAIO**  
(Coordenador(a))

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLANDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 5.856.665

**Endereço:** Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica  
**Bairro:** Santa Mônica **CEP:** 38.408-144  
**UF:** MG **Município:** UBERLÂNDIA  
**Telefone:** (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4131 **E-mail:** cep@propp.ufu.br

Página 14 de 14

## Apêndice D. Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada “Análise da implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Administração Pública”, sob a responsabilidade dos pesquisadores Rafael Borges Ribeiro e Bruno Bueno da Silva.

Nesta pesquisa nós estamos buscando analisar quais são os principais obstáculos enfrentados pelas administrações públicas locais diante das ações impostas pela Secretaria de Tesouro Nacional (STN) no Plano de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

O Termo/Registro de Consentimento Livre e Esclarecido está sendo obtido pelo pesquisador Bruno Bueno da Silva por meio de solicitação a cada participante via contato pessoal ou por e-mail, em momento prévio à coleta de dados. A não aceitação deste termo impede a aplicação da entrevista. Você tem o tempo que for necessário para decidir se quer ou não participar da pesquisa (conforme item IV da Resolução nº 466/2012 ou Capítulo. III da Resolução nº 510/2016).

Na sua participação, você será convidado a participar de uma entrevista, seja ela de forma presencial ou por de vídeo-conferência por meio da plataforma Zoom, onde serão abordados tópicos temáticos relativos ao tema da pesquisa. A entrevista só será efetuada após o seu “aceite” neste termo através de assinatura prévia em 2 vias para o caso de entrevistas presencial, sendo que uma das vias deverá ser armazenada por você. Para os casos de entrevistas via vídeo-conferência o documento assinado deverá ser digitalizado e enviado antes da entrevista para o pesquisador, aconselha-se o armazenamento deste documento digital em seus arquivos eletrônicos (recursos como print de tela, fotos de celular, ou até mesmo a impressão do documento também são ferramentas que podem ser utilizadas por você no armazenamento do arquivo). Somente após a confirmação de recebimento do arquivo assinado que a entrevista será efetuada. Em momento posterior, você poderá ser chamado a participar da próxima etapa da pesquisa, a qual será efetuada por meio de questionário. O pesquisador responsável atenderá as orientações das Resoluções nº 466/2012, Capítulo XI, Item XI.2: f e nº 510/2016, 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. A qualquer momento você poderá retirar o consentimento para utilização dos dados. Durante a entrevista, basta sinalizar a desistência ao entrevistador. Se a entrevista já tiver sido realizada, basta enviar um email aos pesquisadores ([bruno.bueno@ufu.br](mailto:bruno.bueno@ufu.br) ou [Rafael@ufu.br](mailto:Rafael@ufu.br)) solicitando a retirada de consentimento. Em ambos os casos um email de resposta será enviado aos participantes formalizando a retirada do consentimento.

Você não terá nenhum gasto e nem ganho financeiro por participar na pesquisa.

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 demanda de tempo para participar da entrevista, que apesar de ser considerado rápido, em torno de 40 minutos, pode gerar algum aborrecimento ou

Rubrica do Participante

Rubrica do Pesquisador

desconforto em função do tempo. Apesar de haver risco mínimo de identificação, destaca-se que serão tomadas medidas para que isso não ocorra, tal como o uso de códigos tanto para os participantes quanto para a categoria dos entrevistados. Os dados recebidos não serão disponibilizados a terceiros em nenhuma hipótese, sendo acessados exclusivamente pelos pesquisadores. Não haverá armazenamento aberto dos dados recebidos.

Os benefícios consistem em proporcionar uma visão geral da implantação dos procedimentos patrimoniais na administração pública de forma a subsidiar as instituições e a população com informações mais fidedignas. Com isso, o processo de fiscalização das finanças e do patrimônio público poderá ser executado com mais eficiência, o que poderá trazer inúmeros benefícios à sociedade e aos governos, ensejando possivelmente mudanças na legislação.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem qualquer prejuízo ou coação. Não haverá pergunta com resposta obrigatória. 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 Bruno Bueno da Silva pelo seguinte telefone: (34) - 99157-2679 ou pelo e-mail: [bruno.bueno@ufu.br](mailto:bruno.bueno@ufu.br); ou com Rafael Borges Ribeiro pelo seguinte telefone: (34) – 99162-1604 ou pelo e-mail: [rafael@ufu.br](mailto:rafael@ufu.br). End. UFU/Campus Santa Mônica - Bloco 1F - Sala 249, Av. João N. Ávila, 2121 - CEP 38400-902. 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](https://conselho.saude.gov.br/images/comissoes/conep/documentos/Cartilha_Direitos_Eticos_2020.pdf).

Você poderá também entrar em contato com o Comitê de Ética na Pesquisa com Seres Humanos – CEP, da Universidade Federal de Uberlândia, localizado na Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco A, sala 224, *campus* Santa Mônica – Uberlândia/MG, 38408-100; pelo telefone (34) 3239-4131 ou pelo e-mail [cep@propp.ufu.br](mailto:cep@propp.ufu.br). O CEP/UFU 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, 02 de Marco de 2023

Documento assinado digitalmente  
 BRUNO BUENO DA SILVA  
 Data: 02/03/2023 13:06:40-0300  
 Verifique em <https://verificador.iti.br>

Assinatura do(s) pesquisador(es)

Rubrica do Participante

Rubrica do Pesquisador

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

---

Assinatura do participante de pesquisa

Rubrica do Participante

Rubrica do Pesquisador