

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de ciências econômicas
Programa de pós-graduação e pesquisa em controladoria e contabilidade

Maysa Alves Correa Silva

**ASPECTOS CULTURAIS E PSICOLÓGICOS NA ADOÇÃO DAS IPSAS EM
MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Belo Horizonte
2025

Maysa Alves Correa Silva

**ASPECTOS CULTURAIS E PSICOLÓGICOS NA ADOÇÃO DAS IPSAS EM
MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Tese apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Doutora em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. João Estevão Barbosa Neto

Coorientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Brunozi Júnior

Belo Horizonte
2025

Ficha Catalográfica

S586a
2025 Silva, Maysa Alves Correa.
Aspectos culturais e psicológicos na adoção das IPSAS
em municípios brasileiros [manuscrito] / Maysa Alves
Correa Silva. – 2025.
1 v.: il.

Orientador: João Estevão Barbosa Neto
Coorientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior
Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais,
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e
Contabilidade.
Inclui bibliografia.

1. Contabilidade - normas - Teses. 2. Prefeituras
municipais – Teses. 3. Contadores – Brasil – Teses. 4.
Controladoria – Teses. I. Barbosa Neto, João Estevão. II.
Brunozi Júnior, Antônio Carlos III. Universidade Federal de
Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em
Controladoria e Contabilidade. IV. Título.

CDD: 657



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

FOLHA DE APROVAÇÃO

Aspectos Culturais e Psicológicos na Adoção das Ipsas em Municípios Brasileiros

MAYSA ALVES CORREA SILVA

Tese de Doutorado defendida e aprovada, no dia dezesseis de abril de dois mil e vinte e cinco, pela Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais constituída pelos seguintes professores:

João Estevão Barbosa Neto - Orientador

UFMG

Antônio Carlos Brunozi Júnior - Coorientador

UFV

Karla Luísa Costa Sabino

UFMG

Vinícius Costa da Silva Zonatto

UFSM

Maria Aparecida Curi

UNIFAL/MG

Ricardo Rocha de Azevedo

USP

Belo Horizonte, 16 de abril de 2025.



Documento assinado eletronicamente por **João Estevão Barbosa Neto, Professor do Magistério Superior**, em 17/04/2025, às 10:06, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Vinícius Costa da Silva Zonatto, Usuário Externo**, em 17/04/2025, às 11:04, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Antônio Carlos Brunozi Júnior, Usuário Externo**, em 17/04/2025, às 11:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Maria Aparecida Curi, Usuária Externa**, em 21/04/2025, às 08:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Karla Luisa Costa Sabino, Professora do Magistério Superior**, em 22/04/2025, às 07:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Usuário Externo**, em 25/04/2025, às 11:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufmg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **4073139** e o código CRC **D7EA287A**.

AGRADECIMENTOS

Esta é uma das seções mais significativas desta tese, pois representa a trajetória percorrida até aqui. Muitas vezes, a pós-graduação é vista como um caminho solitário, restrito à relação entre orientador e orientando. No entanto, essa jornada é construída com o apoio de muitas pessoas, às quais expresso meus mais sinceros agradecimentos.

Agradeço, primeiramente a Deus, pelo dom da vida pelo auxílio em todos os momentos e decisões. A Ele, toda honra e toda glória. A Nossa Senhora que esteve comigo em todas as viagens a Belo Horizonte, me protegendo de todos os perigos.

Aos meus pais, Marcelino e Mônica, exemplos de vida, a quem devo tudo o que sou e onde estou. Essa conquista é nossa!

Ao meu noivo, Alessandro, meu parceiro nos trabalhos e estudos, que sempre me incentivou a seguir o caminho do doutorado, oferecendo apoio nas provas e em todos os deslocamentos para Belo Horizonte. Sua presença torna cada desafio mais leve, e sua parceria é essencial em minha vida.

A minha irmã Mariane, meu cunhado Gabriel e meu sobrinho Henrique. Uma família que está ao meu lado em todos os momentos da minha vida.

A minha prima Mayara, seu esposo Maicon e meu afilhado Odival Cezar, que, mesmo distante, se fazem presentes constantemente na minha vida.

A Nazaré e sua família que me acolheram em Belo Horizonte no início das aulas. A toda família e amigos, pelos momentos compartilhados, cercados de muita alegria.

Às minhas colegas de doutorado Laiz, Flávia, Cássia, Ana Clara e, em especial, Cíntia, com quem compartilhei todos os momentos de alegria e medo. Obrigada pelas parcerias em todos os trabalhos.

Aos demais colegas do CEPCON, pelo compartilhamento de conhecimentos, pelo incentivo e pelo apoio ao longo dessa caminhada.

Ao meu orientador, professor João, e ao meu coorientador Brunozi, que sempre me auxiliaram em todos os momentos com conselhos na pesquisa e na vida acadêmica.

Ao Marco Antônio pela disponibilidade na coleta de dados e ao Wesley pela ajuda nas análises dos dados.

A todos os profissionais do setor público que se dispuseram a participar da pesquisa e a ajudar com informações para o estudo

Agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES, pelo apoio financeiro a Tese.

Aos professores e funcionários do CEPCON - Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG.

Enfim, agradeço àqueles que, com gestos, olhares e palavras contribuíram para que eu chegasse até aqui.

Muito obrigada!

“É justo que muito custe o que muito vale”

Santa Teresa D'Ávila

RESUMO

A crescente demanda por informações contábeis e financeiras comparáveis e confiáveis entre diferentes países levou à implementação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), as normas internacionais de contabilidade pública. No Brasil, está em andamento um processo de convergência nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal. No entanto, a esfera municipal tem enfrentado os maiores desafios, devido às limitações institucionais, como falta de capacitação técnica e tecnológica. Dessa forma, o objetivo deste estudo é analisar os aspectos culturais e psicológicos que podem influenciar a percepção dos contadores-chefes e demais profissionais do setor contábil na adoção das IPSAS nas prefeituras brasileiras. Para isso, foi elaborado um questionário com perguntas destinadas a identificar as principais características do processo de adoção das normas, com foco nas dimensões culturais e psicológicas. A amostra final incluiu 251 municípios das regiões Sul e Sudeste e com base nos dados coletados foi realizado a análise de Equações Estruturais (SEM). Os resultados indicam uma grande dependência do setor contábil em relação ao suporte terceirizado, um baixo nível de adoção das normas nas prefeituras, além de um conhecimento limitado sobre as normativas e os órgãos responsáveis por liderar o processo. Os profissionais reconhecem os benefícios da implementação das normas, mas apontam que as principais dificuldades estão relacionadas à falta de capacitação tecnológica, apoio dos gestores públicos, colaboração de outros setores da prefeitura, e à baixa capacidade tecnológica e de infraestrutura. Os aspectos psicológicos mostraram uma relação positiva e significativa entre a propensão à adoção das normas e a satisfação, o engajamento e o comprometimento dos funcionários do setor público. Ou seja, para que as normas sejam adotadas, os profissionais precisam estar capacitados, envolvidos no processo e contar com o apoio do setor privado. Além disso, a dimensão cultural do coletivismo também demonstrou uma relação significativa e positiva com as normas, evidenciando a necessidade de apoio de todos os envolvidos nesse processo. O estudo reforça a importância de uma maior divulgação de informações sobre as IPSAS para todos os profissionais do setor público, com apoio de gestores e demais membros da prefeitura.

Palavras-chave: Ipsas; aspectos psicológicos; dimensões culturais; municípios.

ABSTRACT

The growing demand for comparable and reliable accounting and financial information across different countries has led to the implementation of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In Brazil, a process of convergence is underway at the three levels of government: federal, state and municipal. However, the municipal level has faced the greatest challenges due to institutional limitations, such as lack of technical and technological capacity. Thus, the objective of this study is to analyze the cultural and psychological aspects that may influence the perception of chief accountants and other accounting professionals regarding the adoption of IPSAS in Brazilian city governments. To this end, a questionnaire was developed with questions aimed at identifying the main characteristics of the process of adopting the standards, focusing on the cultural and psychological dimensions. The final sample included 251 municipalities in the South and Southeast regions, and based on the data collected, Structural Equation Analysis (SEM) was performed. The results indicate a high dependence of the accounting sector on outsourced support, a low level of adoption of the standards in city governments, and limited knowledge about the regulations and the agencies responsible for leading the process. Professionals recognize the benefits of implementing the standards, but point out that the main difficulties are related to the lack of technological training, support from public managers, collaboration from other sectors of the city government, and low technological and infrastructure capacity. The psychological aspects showed a positive and significant relationship between the propensity to adopt the standards and the satisfaction, engagement, and commitment of public sector employees. In other words, for the standards to be adopted, professionals need to be trained, involved in the process, and have the support of the private sector. In addition, the cultural dimension of collectivism also showed a significant and positive relationship with the standards, highlighting the need for support from everyone involved in this process. The study reinforces the importance of greater dissemination of information about IPSAS to all public sector professionals, with the support of managers and other members of the city government.

Keywords: Ipsas; psychological aspects; cultural dimensions; municipalities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Framework de Adoção das IPSAS	38
Figura 2. Perfil Sociodemográfico dos Profissionais do Setor Contábil das Prefeituras Sudeste e Sul	47
Figura 3. Respostas da região Sul-Sudeste	50
Figura 4. Suporte terceirizado em prefeituras do Sul Sudeste	52
Figura 5. Serviços de empresas terceirizadas as prefeituras do Sul e Sudeste	53
Figura 6. Nível de adoção das NBC TSP nas Prefeituras	54
Figura 7. Nível de conhecimento das NBC TSP nas Prefeituras	55
Figura 8. Consultas as NBC TSPs e ao MCASP	57
Figura 9. Conhecimento sobre os órgãos responsáveis pela liderança do processo de adoção às NBC TSP	59
Figura 10. Dificuldades no processo de adoção das NBC TSP	61
Figura 11. Desdobramentos da NBC TSP	63
Figura 12. Modelo final do diagrama de caminhos para o modelo estrutural	69

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Testes estatísticos para o cumprimento dos objetivos do estudo.....	43
Tabela 2. Relação entre variáveis e hipóteses	44
Tabela 3. Comparativo entre o nível de conhecimento das NBC TSP.....	56
Tabela 4. Variância total explicada	65
Tabela 5. Comunalidades dos dados.....	65
Tabela 6. Índice de propensão às IPSAS.....	65
Tabela 7. Análise de propensão a adoção as normas de acordo com as regiões e estados.....	66
Tabela 8. Análise de propensão a adoção as normas de acordo com a ocupação do contador no setor contábil	67
Tabela 9. Alpha de Cronbach dos constructos psicológicos e culturais.....	68
Tabela 10. Resultados do Modelo de Equações Estruturais estimado	70
Tabela 11. Índice de ajustamento do modelo	74

LISTA DE ABREVIATURAS

AET Affective Events Theory

CFC Conselho Federal de Contabilidade

FMI Fundo Monetário Internacional

IAS *International Accounting Standards*

IASB *International Accounting Standards Board*

IBM *International Business Machines Corporation*

IFAC *International Federation of Accountants*

IFRS *International Financial Reporting Standards*

IPSAS *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB *International Public Sector Accounting Standards Board*

MEE Modelagem por Equações Estruturais

STN Secretaria do Tesouro Nacional

SEM *Structural Equation Modeling*

TEA Teoria dos Eventos Afetivos

UFMG Universidade Federal de Minas Gerais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 Teoria dos Eventos Afetivos (TEA).....	20
2.2 Teoria das Dimensões Culturais de Hofstede.....	23
2.2.1 Distância de Poder	25
2.2.2 Individualismos <i>versus</i> Coletivismo.....	26
2.2.3 Masculinidade <i>versus</i> Feminilidade	26
2.2.4 Orientação de Longo Prazo	27
2.2.5 Evitação de Incertezas	27
2.3 Teoria dos Eventos Afetivos, Dimensões Culturais de Hofstede e Adoção das IPSAS.....	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	40
3.1 Amostra e Dados da pesquisa.....	40
3.2 Processo de coleta de dados.....	41
3.3 Processo de Análise.....	43
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	47
4.1. Perfil Sociodemográfico dos Profissionais do Setor Contábil das Prefeituras.....	47
4.2 Caracterização do Processo de Adoção das IPSAS nos Municípios do Sul e Sudeste	50
4.2.1 Características do Setor Contábil das Prefeituras do Sul-Sudeste.....	50
4.2.2 Características dos Profissionais Públicos Sobre a Adoção das IPSAS	55
4.3 Análises da Propensão à Adoção das IPSAS nos Municípios da Regiões Sul e Sudeste...	64
4.4 Análise das Relações dos Aspectos Culturais e Psicológicos em Relação à Propensão de Adoção das IPSAS.....	67
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75
REFERÊNCIAS	79
APÊNDICE A- QUESTIONÁRIO	91
APÊNDICE B- CLASSIFICAÇÃO DO ÍNDICE DE PROPENSÃO A ADOÇÃO DAS IPSAS.....	94

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento das transações internacionais surgiu a necessidade de informações contábeis e financeiras comparáveis e confiáveis entre diferentes países, resultando em uma padronização de normas do setor privado e público denominadas respectivamente de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)¹ (Agana, Zamore & Domeher, 2023; Lima, Santana & Guedes, 2009; Sellami & Gafsi, 2019). À medida que os países se tornaram mais industrializados, as empresas e o setor público necessitaram de sistemas e técnicas contábeis mais avançados, inclusive tecnologicamente (Zarei et al., 2021).

Diante deste contexto, desde 1997 ocorre o desenvolvimento contínuo das IPSAS, foco desta pesquisa, em busca de um processo de adoção dessas normativas. Para ilustrar esse cenário, a partir dos anos 2000 ocorreram pressões sobre os governos para uma maior divulgação dos custos dos bens públicos e de provisão de serviços (Soguel & Luta, 2021). Desde essa época, buscou-se que as IPSAS se tornassem uma opção de auxílio para os contadores públicos, especialmente em operações complexas da contabilidade.

O processo de adoção às IPSAS se inicia quando o país escolhe adotar as normas criadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), sendo que cada nação poderia realizar a adoção de duas formas. Alguns países optam pela padronização, no qual as normas internacionais são implementadas sem modificações. A segunda opção seria o processo de convergência, que se realizam ajustes de acordo com cada jurisdição e há adaptações das normas (Bortono & Carolina, 2013).

Muitos países iniciaram o processo de adoção das IPSAS (Tawiah, 2020). De acordo com o *International Federation of Accountants* (IFAC) (2022), mais de 65 nações já adotaram ou estão em processo de adoção dessas normativas. No entanto, diferente do setor privado, no âmbito público o processo se torna mais complexo, devido às obrigações necessárias ao cumprimento de leis orçamentárias e fiscais (Cabello, Bilancieri & Azevedo, 2019). Além disso, existem fatores psicológicos e culturais que podem atrasar ou impedir a adoção das IPSAS (Sellami & Gafsi, 2017; Silva et al., 2022; Silva Neto & Silva, 2019).

Segundo Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2023), não se pode esperar que as tentativas de adoção das IPSAS ocasionem um sistema contabilístico mundial único, pois o ambiente

¹ As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) foram convergidas por entidades como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), resultando na criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

cultural do setor público é difícil para se adaptar. As modificações na contabilidade são caracterizadas como algo que não é linear, controlável e previsível (Baxter & Chua, 2003).

Diante da adoção dessas normas internacionais, as mudanças na contabilidade local para adoção das IPSAS envolvem fatores institucionais que moldam o sucesso ou fracasso deste processo. Mnif & Gafsi (2023) identificaram um elevado grau de disparidade na conformidade das IPSAS nos países, ou seja, mesmo que a nação esteja adotando as normas, ainda existem diferenças nos procedimentos contábeis. Para os autores, a adoção é influenciada pela riqueza dos cidadãos, a cultura política governamental e a qualidade da administração pública, por exemplo.

O Brasil tem se empenhado na adoção das IPSAS em todas as esferas: federal, estadual e municipal. As transformações do regime de competência tiveram início em 2008, mas, somente em 2016, começou a adoção das primeiras normas traduzidas, com prazo previsto para conclusão até 2024 (Sasso & Varela, 2020). No entanto, o processo tem ocorrido com muitos desafios (Silva Neto & Silva, 2019).

Isso se deve às disparidades entre os entes federados em termos de investimentos, a capacidade técnica e a tecnológica, o suporte de gestão e a integração com outras áreas do governo (Sasso & Varela, 2020; Sasso, Ramos & Varela, 2023). Notavelmente, os municípios menores enfrentam as maiores dificuldades (Araújo & Souza, 2020; Moura, Nascimento & Viotto, 2021). Segundo Sasso, Ramos e Varela (2023), uma explicação plausível para isso é que os municípios de maior porte estão mais bem equipados para a adoção, graças à sua estrutura mais robusta, o que lhes permite visualizar de maneira mais clara os custos e benefícios associados à informação gerada.

Para Mendes e Costa (2022), além dos desafios relacionados à capacitação dos profissionais e ao investimento tecnológico, observa-se uma carência de informação e controle interno nos âmbitos municipais. Essa lacuna é frequentemente agravada pela gestão realizada por escritórios terceirizados de contabilidade, indicando a necessidade de uma cultura direcionada ao estímulo mais efetivo à participação dos funcionários públicos da entidade nesse processo.

Todos esses desafios podem estar relacionados à maneira como o processo é conduzido e à falta de estímulo para sua efetiva aplicação. Anteriormente, o cenário até a adoção das normas, era de uma contabilidade direcionada a aspectos orçamentários em relação ao patrimonial (Cabello, Bilancieri & Azevedo, 2019). Além das demandas dos setores fiscal e orçamentário, os funcionários do setor contábil precisarão implementar políticas contábeis baseadas no regime de competência, classificadas como Procedimentos Contábeis Patrimoniais

(PCP) (Sasso, Ramos & Varela, 2023). O processo de adoção contábil tem alterado o perfil dos contadores e exigiu uma maior capacitação dos profissionais (Azevedo, et al., 2019; Bilhim, et al., 2022; Boscov & Carvalho, 2017; Marcelino & Gonçalves2021). Portanto, todos os funcionários do setor contábil precisam ser incentivados a se capacitarem para realizarem as mudanças, entendendo os benefícios que as IPSAS poderão promover na qualidade dos demonstrativos contábeis.

Para Hassan, Yusof e Ahmad (2018), a implementação de novos processos qualitativos na informação contábil depende do compromisso demonstrado pela gestão de cima, como por exemplo, o contador chefe de uma prefeitura ou de um ente subnacional. A forma como ele incentiva a adoção das IPSAS para os demais funcionários do setor contábil garantirá o sucesso ou não da adoção das normas, pois cada organização é representada por diversos membros, como o diretor/gerente contábil e os funcionários, com as suas respectivas funções.

Argento, Peda e Grossi (2018) perceberam o papel crucial do contador-chefe como catalisador da adoção das IPSAS na Estônia, pois ele empenhou-se em persuadir as partes interessadas, incluindo funcionários e gestores públicos, sobre a necessidade das mudanças contábeis. Para impulsionar o processo de adoção, adotou diversas ações, como a elaboração de um documento com instruções escritas. Os resultados têm sido promissores, evidenciando uma melhoria nos demonstrativos contábeis do país. Isso se deve, em grande parte, à aceitação geral do novo sistema contábil, sem enfrentar resistência por parte dos funcionários públicos.

O contador chefe apresenta um papel fundamental de indução aos demais operadores do setor contábil no processo de adoção das IPSAS. É fundamental que os contadores sejam proativos, com alternativas para o aperfeiçoamento da capacidade informacional (Szuster, 2015). Além disso, com um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas favoráveis e um clima ético positivo para reduzir as dificuldades enfrentadas pela adoção para as IPSAS, tornando-os capazes de fortalecer o comprometimento de seus subordinados (Kalay et al., 2018).

Teorias vinculadas a aspectos culturais, como as dimensões culturais de Hofstede, e teorias psicológicas, como a Teoria dos Eventos Afetivos, podem oferecer explicações sobre a relação entre contadores chefes e demais operadores² do setor contábil e o efeito no processo de adoção as IPSAS. A psicologia científica pode ser definida como a análise do comportamento humano, de atividades observáveis e de processos afetivos e mentais que podem caracterizar os comportamentos (Verhaeghe et al., 2010). Sentimentos de compromisso,

² Operadores: envolvidos na operação e adoção das normas (Silva Neto & Silva, 2019). Auxilia na elaboração dos demonstrativos contábeis, juntamente com o chefe/responsável pelo setor.

engajamento e satisfação, indutores às IPSAS, podem ser gerados pelos processos afetivos da entidade e pelo ambiente cultural do setor público, pois a cultura também está relacionada com a interação e o comportamento entre grupo de pessoas (Crozzatti, 1998).

Cieslewicz (2014) argumenta que a alteração de padrões contábeis em um país não altera a forma como as pessoas pensam ou como as instituições são respeitadas, operadas ou financiadas. No entanto, a cultura da região pode afetar a forma que os padrões contábeis são conduzidos e adotados na prática do setor público. As diferentes culturas entre os países podem propiciar transações diferentes. Somado a este ambiente, tem-se que as reações positivas ou negativas às IPSAS podem promover atitudes e comportamentos favoráveis ou não à adoção dos normativos, a depender do ambiente cultural também (Weiss & Cropanzano, 1996).

A Teoria dos Eventos Afetivos e as dimensões culturais de Hofstede buscam entender as atitudes dos operadores contábeis no ambiente de trabalho. Na Finlândia ocorreu uma relutância na adoção das IPSAS. Se a cultura contabilística estiver profundamente enraizada poderá existir resistências que atrasem ou dificultem a adoção das normas (Oulasvirta, 2014). Dessa forma, se os operadores apresentarem resistência a adoção das IPSAS ou não possuírem um bom relacionamento com o contador chefe (Lam & Chen, 2012), o processo de adoção pode ser comprometido. Portanto, os operadores podem ter sentimentos contrários ou a favor do processo de aceitar ou não as mudanças impostas.

A falta de incentivo por parte do contador-chefe aos demais membros, a ausência de capacitação profissional e de estrutura tecnológica, e a dependência dos escritórios terceirizados podem propiciar um ambiente cultural inadequado e gerar sentimentos desmotivadores em relação à adoção das IPSAS nos municípios brasileiros. Em alguns locais, os desafios de adoção das normas podem ser menores, devido a melhor estrutura econômica e financeira. Como exemplo, os municípios dos estados das regiões Sul e Sudeste do país se destacam pelo maior número de estudos e mudanças sobre as IPSAS (Castro et al., 2019; Teles & Carvalho, 2023). Diante disso, surge o seguinte problema desta pesquisa: **Como os aspectos culturais e psicológicos podem influenciar os chefes e operadores contábeis na adoção³ das IPSAS em municípios do sul e sudeste?**

Objetivamente, busca-se analisar os aspectos culturais e psicológicos que podem influenciar a percepção dos contadores-chefe e demais profissionais do setor contábil na adoção das IPSAS nas prefeituras do sul e sudeste do país. Como objetivos específicos, pretende-se:

³ Adoção: aceitação e aplicação das normas IPSAS. A escolha do termo refere-se à utilização desse conceito em trabalhos nacionais e internacionais.

- i – Analisar o processo de adoção das IPSAS nos municípios da região Sul e Sudeste, com os avanços, modificações e desafios;
- ii – Identificar os aspectos culturais e psicológicos dos contadores-chefe e demais operadores que atuam na adoção às IPSAS nestes municípios, e
- iii - Avaliar a propensão de contadores-chefe e demais operadores na adoção às IPSAS nos municípios da região Sul e Sudeste do Brasil.

A justificativa deste estudo, ao utilizar os municípios, reside na ideia de que a adoção das IPSAS neles está sendo influenciada por aspectos psicológicos e culturais. O ambiente cultural das prefeituras enfrenta limitações estruturais e na formação dos profissionais sobre a adoção das normas internacionais (Araújo & Souza, 2020; Moura, Nascimento & Viotto, 2021; Sasso, Ramos & Varela, 2023). Muitos desses desafios impedem o surgimento de sentimentos positivos em relação às mudanças. Neste sentido, acredita-se que esses aspectos culturais e psicológicos interfiram na forma como as IPSAS são repassadas ao contador-chefe e na sua relação com os demais profissionais de contabilidade, determinando o sucesso ou fracasso de um município na elaboração dos demonstrativos contábeis de acordo com as normativas.

O estudo conduzido por Silva Neto e Silva (2019) teve como objetivo aprofundar a compreensão dos valores culturais entre os executores nos níveis federal, estadual e municipal. No entanto, torna-se necessário um aprofundamento no âmbito municipal, uma vez que as iniciativas empreendidas por diversas prefeituras para atender às exigências dos órgãos normatizadores ainda se mostram restritas (Mata, 2022). Em outras palavras, observa-se uma disparidade na adoção das IPSAS, sendo que as cidades menos populosas enfrentam as maiores dificuldades devido à carência de capacitação técnica (Moura, Nascimento & Viotto, 2020). Portanto, se torna importante o conhecimento dos aspectos culturais e psicológicos de todos os municípios do país.

No âmbito internacional muitos estudos têm se concentrado na análise de mudanças na contabilidade em governos centrais (Sellami & Gafsi, 2019; Mnif & Gafsi, 2020). Além disso, para Marques, Bezerra Filho e Caldasá (2020), a literatura brasileira tem se concentrado em pesquisas baseada em dados dos Tribunais de Contas e do Governo Federal, desconsiderando as percepções dos profissionais contábeis, os aspectos culturais e estruturas envolvidos no processo. Os contadores públicos estarão constantemente utilizando as normas convergidas às IPSAS, mas existem poucas pesquisas que buscam entender suas percepções com as novas mudanças impostas pela adoção internacional.

No estudo de Lino, Aquino e Neves (2022), com os servidores públicos envolvidos no processo de adoção, observa-se o apoio à adoção das novas normativas, mas os servidores

acreditam que as mudanças aumentam a responsabilidade, exigem maior busca por conhecimentos e capacitações, e não são acompanhadas da devida atualização salarial. Dessa forma, essa insatisfação pode prejudicar a adoção plena das IPSAS, evidenciando a necessidade de mais pesquisas que investiguem a percepção desses profissionais, a fim de apoiar e aprimorar o processo.

Acrescenta-se que a justificativa deste estudo decorre do fato de que o Brasil já está em processo de adoção e deveria estar próximo da conclusão desse processo. Porém, as pesquisas de Araújo e Souza (2020), Azevedo e Pigatto (2020), Bilhim, Azevedo e Santos (2022), Gama, Duque e Almeida (2014), Lima e Lima (2019), Mata (2022), Mata e Muniz (2021), Moura, Nascimento e Viotto (2021), Padrones, Colares e Santo (2014), Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022) demonstraram diversos desafios na adoção das normas no país. Portanto, torna-se importante entender os aspectos que estão interferindo no processo.

Sabe-se que existem muitas pesquisas que têm demonstrado o insucesso na completa adoção das IPSAS nos municípios brasileiros. No entanto, esses estudos exemplificam as dificuldades e carências tecnológicas e de profissionalização dos contadores públicos, mas não buscaram entender por que essas limitações ocorrem, incluindo as interações emocionais e acontecimentos no ambiente de trabalho que também podem promover a não adoção das IPSAS. Na pesquisa conduzida por Paula e Bezerra Filho (2024), a análise dos fatores-chave relacionados às dificuldades na adoção das IPSAS na profissão dos contadores do setor público revelou que não há um fator preponderante capaz de explicar todos os desafios. Isso pode ocorrer devido à ausência de uma base teórica e consistente nas pesquisas (Bergmann & Schulerb, 2019).

Bergmann e Schulerb (2019) citam as dificuldades de base teórica apropriada em pesquisas sobre as IPSAS. Para os autores, diversas teorias amplamente conhecidas, como Teoria da Responsabilização, Nova Gestão Pública, Teoria Crítica e Neoinstitucional apresentam limitações significativas sobre esta temática. Neste sentido, acredita-se que sejam necessárias análises sobre o comportamento e o sentimento das pessoas, a relação entre chefes e funcionários e os sentimentos gerados no ambiente de trabalho (Lam & Chen, 2012), que ainda não foram abordados em pesquisas da área.

O campo de pesquisa sobre os padrões de contabilidade internacional no setor público está em crescimento, pois existem algumas divergências sobre os impactos e os potencializadores na adoção das IPSAS (Agana, Zamore & Domeher, 2023). Existem estudos que afirmaram que, entre os benefícios de adoção das IPSAS, encontram-se no combate à corrupção, transparência, *accountability* e até melhorias no turismo de países, com a ajuda das

IPSAS na supervisão e responsabilização dos projetos de turismo sustentável, com maior confiança pelos investidores estrangeiros (Abdulkarim, Ulmai & Al-Saudi, 2020; Abimbola, Kolawole, Olufunke, 2017; AL-Jawahry et al., 2022; Chan, 2006; Neves & Gomez-Villegas, 2020; Sellami & Gafsi, 2017; Sellami & Gafsi, 2019; Soguel & Luta, 2021; Tawiah, 2021).

No entanto, Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2019) argumentaram que, mesmo que algumas pessoas sejam a favor da adoção das IPSAS, outros duvidam dos benefícios delas na melhoria informacional do setor público. Segundo Adhikari et al. (2019), as reformas contábeis nos países ocasionam resistência, conflitos internos e consequências não intencionais, sem melhorias em governança e prestação de contas do setor público.

Desse modo, torna-se importante entender alguns aspectos, como culturais e psicológicos, que podem interferir neste processo. De acordo com Zarei et al. (2021), existem diversos estudos sobre dimensões culturais no âmbito empresarial, mas existem poucas pesquisas sobre esta temática na contabilidade do setor público. Entender aspectos psicológicos e culturais, como satisfação no trabalho, se torna importante, pois pode influenciar no desempenho da organização. Compreender esses sentimentos, de engajamento e comprometimento, pode subsidiar ações de gestores ou contadores chefes em melhorias do trabalho (Hedler & Castro, 2015), com a promoção de ações que estimulem uma maior eficiência pública e com a adoção completa das IPSAS.

Por envolver diferentes aspectos institucionais de cada região adotante, existe um interesse em pesquisas de padrões contábeis, pois os resultados ainda são conflitantes e vão de acordo com cada localidade (Agana, Zamore e Domeher, 2023). Neste sentido, entender este procedimento em duas regiões do Brasil pode promover condições para melhorar o processo, resumindo os potenciais fatores positivos à adoção das IPSAS (Natalizi, 2020).

Diante disso, defende-se a tese de ausência de satisfação, comprometimento e engajamento dos contadores-chefes e operadores contábeis no processo de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros. Isto pode estar relacionado às dificuldades tecnológicas, investimento em capacitação profissional, dependência de escritórios terceirizados e baixo envolvimento no processo de adoção as normas. Além disso, aspectos do ambiente cultural como distância de poder entre os membros do setor contábil, coletivismo da entidade, presença de feminilidade, orientação direcionada para longo prazo e baixa evitação de incertezas também podem caracterizar a adoção no âmbito municipal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria dos Eventos Afetivos (TEA)

A Teoria dos Eventos Afetivos, ou *Affective Events Theory* (AET), desenvolvida por Weiss e Cropanzano (1996), tem como objetivo elucidar as interações emocionais entre os funcionários e os acontecimentos no ambiente de trabalho. Nessa perspectiva, os eventos momentâneos no emprego têm o potencial de desencadear respostas tanto positivas quanto

negativas, e esse conjunto de emoções pode influenciar diversas atitudes (Pinto & Klein, 2019). Para Ashton-James e Ashkanasy (2008), essa teoria sustenta que os eventos organizacionais desencadeiam respostas nos membros da organização, propiciando atitudes no local de trabalho, cognição e comportamento.

De acordo com a Teoria dos Eventos Afetivos (TEA), as características do trabalho moldam os eventos afetivos, ocasionando estados afetivos e atitudes de trabalho. Weiss e Cropanzano destacaram o papel das emoções no ambiente de trabalho ao afirmarem que determinados eventos, chamados de "eventos afetivos", promovem reações emocionais e interferem nas atitudes e comportamentos subsequentes dos indivíduos (Teles, Mendes & Lunkes, 2021). Por exemplo, se a relação entre os chefes e os funcionários for ruim (características do ambiente de trabalho), o empregado pode ser tratado injustamente pelo seu superior (evento regular), gerando raiva (estado afetivo) e insatisfação no ambiente de trabalho (Lam & Chen, 2012).

A TEA indica que eventos no ambiente de trabalho produzem diversas emoções, como satisfação, engajamento, comprometimento, entre outras. De acordo com Weiss e Cropanzano (1996), o conceito de satisfação consiste em um julgamento positivo ou negativo do trabalho, relacionado às experiências emocionais e crenças que definem as atitudes dos indivíduos. Uma situação estressante (características do ambiente de trabalho) desencadeia a possibilidade de um funcionário ser criticado publicamente por seu chefe (evento). Por consequência, sentimentos de raiva e frustração (estado afetivo) podem contribuir para a insatisfação no trabalho (atitude) e ocasionar uma discussão aberta (comportamento afetivo) (Mignonac & Herrbach, 2004).

A satisfação pode ser dividida em intrínseca e extrínseca. A primeira refere-se à experiência real do trabalho, com a capacidade de promover realizações e identidade com as atividades realizadas no serviço. Já a segunda pode ser definida como uma avaliação das recompensas atribuídas aos indivíduos por superiores ou pela organização, correspondendo ao reconhecimento e à compensação (Mignonac & Herrbach, 2004).

Sugerir que experiências emocionais estão relacionadas à satisfação induz questionamentos sobre como isso ocorre e quais tipos de eventos são mais propensos a produzir afetos ou atitudes positivas ou negativas, sendo um campo de pesquisa ainda inexplorado (Mignonac & Herrbach, 2004; Weiss & Beal, 2005). Entender esses eventos e sentimentos dos funcionários torna-se importante para a análise do desenvolvimento de uma instituição. De acordo com Lam e Chen (2012), níveis mais baixos de satisfação no trabalho resultam em uma redução na qualidade dos serviços e aumentam a rotatividade entre os funcionários.

Em estudo realizado por Nadim e Zafar (2021) em hospitais públicos no Paquistão, verificou-se que o desrespeito de um supervisor promove sentimento de solidariedade entre os funcionários. Além disso, os resultados também demonstraram que atos de compaixão no local de trabalho aumentaram o engajamento dos empregados. Para os autores, os resultados confirmaram o que foi exposto pela TEA, no qual uma associação positiva (compaixão dos empregados) entre eventos no local de trabalho é capaz de cultivar emoções positivas (engajamento).

O engajamento no trabalho pode ser caracterizado pelo fato de o indivíduo sentir prazer em suas atividades laborais, mantendo um equilíbrio em termos de saúde física e psicológica (Avigo et al., 2017). O engajamento de um funcionário no trabalho está relacionado a afetos positivos e à mudança afetiva. Este último ocorre quando eventos e humores negativos atuam como motivadores potenciais para uma mudança subsequente para o afeto positivo. Dessa forma, o nível de afeto e sua mudança impactam na motivação e no comportamento dos funcionários (Bledow et al., 2011).

Outro sentimento provocado pelos eventos no ambiente de trabalho pode ser o comprometimento. Ele pode ser definido como as atitudes de um indivíduo em relação à organização, englobando crenças, aceitação dos objetivos, vontade de exercer as atividades e permanecer como membro da organização (Mignonac & Herrbach, 2004). Meyer, Allen e Smith (1993) conceituaram o comprometimento organizacional de acordo com três componentes. O primeiro, denominado *affective commitment*, caracteriza o comprometimento como um apego à organização. O segundo, *continuance commitment*, diz respeito ao comprometimento com os custos associados ao deixar a organização. Por fim, o *normative commitment* relaciona-se ao comprometimento como uma obrigação de permanecer na organização

Segundo Sharma, Kong e Kingshott (2016), a qualidade interna do serviço tem um efeito positivo sobre o comprometimento, a satisfação e o bem-estar dos funcionários e, por consequência, promove melhorias no desempenho dos trabalhadores. Em estudo realizado por Tamayo (2005) sobre os valores de prestígio, bem-estar e autonomia, foi observada uma relação positiva com o comprometimento organizacional e negativa com os valores de tradição e domínio. Portanto, torna-se importante conhecer a ligação afetiva que influencia o comportamento dos membros de uma entidade.

Nos anos seguintes ao surgimento da teoria, os estudos organizacionais relacionados às emoções cresceram de forma acelerada e passaram a incorporar elementos da macroestrutura sugerida pela TEA (Weiss & Beal, 2005). Na pesquisa de Paterson e Cary (2002), foi observada

a percepção de que o *downsizing* de uma organização (redução da força de trabalho) está relacionado a sentimentos de ansiedade. Já a investigação realizada por Grandey, Tam e Brauburger (2002) demonstrou que incidentes, como maus-tratos interpessoais por parte dos clientes, geraram sentimentos de raiva nos funcionários. Para os autores, o reconhecimento dos supervisores pelo desempenho no trabalho também pode provocar sentimento de orgulho.

Itzkovich, Heilbrunn e Dolev (2022) perceberam que a incivilidade diminui o comportamento intraempreendedor, sendo mediada pela insegurança e insatisfação no trabalho. Outras pesquisas, que estudam o comportamento dos indivíduos de acordo com a Teoria dos Eventos Afetivos, têm sido desenvolvidas para entender os eventos e afetos emocionais em diferentes equipes de trabalho (Haarhaus, 2017; Mi et al., 2021; Ohly & Schmitt, 2015).

Estudos organizacionais têm buscado compreender como e por que o afeto dos funcionários interfere nos comportamentos e atitudes dentro da organização. Os funcionários vivenciam uma enorme variedade de emoções e reações afetivas ocasionadas por eventos no trabalho, como, por exemplo, o elogio de um chefe. No entanto, poucos eventos provocam reações afetivas em toda a força de trabalho de uma organização, como mudanças na forma de pagamento ou em sistemas e normas gerais (Tenhiala & Lount Jr., 2012).

Com o exposto, entende-se que a Teoria dos Eventos Afetivos demonstra que características específicas das condições de trabalho promovem efeitos em eventos específicos durante o serviço e, por consequência, estimulam diferentes emoções. Acredita-se que essa teoria pode ser necessária para demonstrar o processo de adoção das IPSAS no Brasil, pois exige que os profissionais envolvidos na adoção das normas apresentem satisfação, engajamento e comprometimento em aplicar os padrões internacionais. Isso faz com que essas mudanças na contabilidade não sejam apenas uma exigência legal, mas que estejam integradas ao contexto diário do setor público, gerando benefícios para o país.

2.2 Teoria das Dimensões Culturais de Hofstede

O conceito de cultura é tão amplo que deve ser estudado com o auxílio de diferentes ramos do conhecimento. Para a antropologia, a cultura representa um conjunto de símbolos, como artefatos, língua, estrutura familiar, entre outros aspectos compartilhados pelos membros de um grupo. Já para a sociologia, a cultura é considerada um conjunto de significados adquiridos por meio de descobertas e interações entre as pessoas de um grupo. Para a psicoantropologia, a cultura refere-se a um conjunto de dados originados das interações vivenciadas ao longo das histórias de vida de um indivíduo, que estão implícitos no “eu”

individual e, por consequência, registrados na memória, influenciando o comportamento (Crozatti, 1998).

Apesar das diferentes abordagens sobre o conceito de cultura, sabe-se que ela é essencial para o bem-estar individual e coletivo, pois favorece a interação social, o crescimento e o desenvolvimento de indivíduos mais humanizados. Os valores culturais exercem uma influência significativa no comportamento individual e no funcionamento das instituições (Lonner, Berry & Hofstede, 1980). Nesse campo de estudo, o sociólogo Geert Hofstede realizou pesquisas pioneiras na área de cultura, inspirando outros pesquisadores que continuaram a explorar esse domínio, sendo reconhecido por desenvolver diversas dimensões culturais (Rodríguez-Rivero et al., 2020). De acordo com Hofstede (2005), a cultura está presente em todos os aspectos da sociedade, sendo aprendida e vivenciada pelos indivíduos na família, na escola e no trabalho. Cada nação ou região apresenta sua própria cultura, que se relaciona com aspectos econômicos dentro das organizações.

Este estudo abordará a cultura organizacional como um resultado dinâmico da sociedade na qual a organização está inserida. Os valores culturais são transmitidos às pessoas por meio do processo de socialização e consolidados pela prática social no cotidiano das instituições, como a família, a escola, a religião e as organizações (Pires & Macêdo, 2006). Dessa forma, as práticas do cotidiano de setores contábeis de prefeituras podem influenciar na adoção dos normativos internacionais.

Segundo Pires e Macedo (2006), as organizações brasileiras apresentam características culturais distintas em comparação com organizações de outros países. Essas características influenciam diretamente os objetivos da organização, uma vez que ela depende das pessoas para alcançá-los. A interação entre os membros é fundamental para definir os propósitos da organização. Por isso, as ideias relacionadas a tarefas, metas, propósitos e objetivos tornaram-se conceitos essenciais no contexto organizacional.

O autor Geert Hofstede desenvolveu diversos estudos sobre cultura organizacional. Seus primeiros estudos começaram em 1967, com uma pesquisa realizada com 72.215 funcionários da *International Business Machines Corporation* (IBM) em 10 países, gerando índices culturais que foram apresentados no livro *Culture's Consequences*. Posteriormente, em 1979, outro estudo foi realizado com cerca de 1.000 estudantes universitários de nove países, resultando na identificação de cinco fatores culturais: distância de poder, individualismo, masculinidade, orientação de longo prazo e evitação de incertezas (Franke, Hofstede & Bond, 1991). Conforme afirmado por Pelaua e Pop (2018), as dimensões culturais de Hofstede representam um dos

modelos mais abrangentes disponíveis, permitindo uma compreensão mais profunda das características de uma nação.

Em relação a essas dimensões, Hofstede (1984) analisou a percepção da cultura organizacional de funcionários de diferentes etnias em mais de 70 países. O pesquisador buscou identificar quais aspectos culturais influenciavam os valores do mercado de trabalho e criou quatro dimensões culturais: individualismo, masculinidade, distância de poder e aversão à incerteza. Posteriormente, Hofstede e Bond (1988) incluíram a quinta dimensão, orientação a longo prazo. A seguir, são apresentadas as principais características de cada dimensão.

2.2.1 Distância de Poder

A distância de poder está relacionada a uma sociedade desigual, enquanto seu oposto está relacionado à expectativa de igualdade entre as instituições (Franke, Hofstede & Bond, 1991). Segundo Javidan e Dastmalchian (2009), a distância de poder refere-se ao grau em que os membros de uma organização esperam ou concordam que o poder seja compartilhado de forma desigual. Uma elevada distância de poder sugere que os privilegiados devem ser capazes de fazer o que quiserem e manter seus privilégios (Cieslewicz, 2014).

A distância de poder pode ser alta ou baixa e reflete a maneira como a sociedade lida com as desigualdades em um país. Nações com baixa distância de poder apresentam poucas diferenças entre o poder e a riqueza dos cidadãos (Lima, 2019). Nessas sociedades, espera-se que as pessoas sejam independentes, com direitos igualitários, pouca desigualdade social e governos legítimos e éticos (Kim, 2015). Na contabilidade, os próprios profissionais emitem suas próprias normas. Por outro lado, países com alta distância de poder aceitam as desigualdades e não permitem a mobilidade de expressão da população. Nesse contexto, a contabilidade não permite que os próprios operadores elaborem suas normas. Em vez disso, essa competência é delegada a algum órgão responsável pela criação das normas contábeis (Lima, 2019).

Para Javidan e Dastmalchian (2009), países como Rússia, Tailândia e Espanha apresentam uma alta distância de poder, com um grande espaço entre aqueles que têm poder e os que não o possuem. Cieslewicz (2014) afirma que a Grécia apresenta uma alta distância de poder em comparação com a Alemanha, França, Reino Unido e Áustria. Por outro lado, países como Dinamarca e os Países Baixos apresentam uma baixa distância de poder, com menor diferenciação entre aqueles que estão ou não no poder (Javidan & Dastmalchian, 2009). No Brasil, a população tende a aceitar a distribuição desigual de poder, uma característica cultural relacionada ao respeito à hierarquia (Santana, Mendes & Mariano, 2014).

2.2.2 Individualismos *versus* Coletivismo

O individualismo refere-se à tendência das pessoas a se concentrarem em si mesmas ou em seus familiares, enquanto o oposto disso é a integração entre as pessoas (Franke, Hofstede & Bond, 1991). Kim (2015) discorre que o individualismo caracteriza sociedades nas quais os laços interpessoais são mais frágeis, priorizando o autocuidado e o zelo com a família. Nesse contexto cultural, os indivíduos tendem a dar mais importância aos seus próprios interesses e são menos influenciados por normas de grupo ou da sociedade em geral. Por outro lado, em culturas coletivistas, as pessoas são orientadas pelo bem-estar do grupo, pela harmonia, lealdade e cooperação.

O individualismo em uma sociedade pode variar entre baixo e alto. No primeiro caso, prevalece uma cultura que reforça a família e as responsabilidades pelos membros do grupo. Já no segundo caso, são valorizados os direitos individuais, que são relevantes para a sociedade. Os profissionais de contabilidade em sociedades individualistas tendem a ter maior poder e autonomia de julgamento, enquanto nas sociedades coletivistas isso não ocorre (Lima, 2016).

O coletivismo pode ser dividido em dois aspectos: institucional e intragrupo. O primeiro refere-se às práticas institucionais organizacionais e sociais que incentivam a coletividade, como ocorre em Singapura, Coreia do Sul e Japão. O segundo diz respeito ao grau em que os indivíduos expressam orgulho e lealdade em suas organizações e famílias, como acontece em países como Irã, China e Índia (Javidan & Dastmalchian, 2009). O Brasil, por sua vez, apresenta como característica o coletivismo, no qual as pessoas estão interligadas, cultivam amizade, companheirismo e têm intensa participação em equipe (Santana, Mendes & Mariano, 2014).

2.2.3 Masculinidade *versus* Feminilidade

A masculinidade pode ser definida como uma orientação assertiva ou competitiva, enquanto o oposto corresponde a atitudes mais carinhosas e modestas em relação aos outros (Franke, Hofstede & Bond, 1991). Nas sociedades femininas, as pessoas tendem a ajudar os outros e a fazer o bem à sociedade (Kim, 2015).

Uma sociedade é caracterizada como masculina quando os papéis emocionais de gênero são claramente distintos, ou seja, os homens são assertivos, durões e buscam sucesso material, enquanto as mulheres são modestas, carinhosas, e o foco está voltado para a qualidade de vida (Hofstede & Minkov, 2010).

Sociedades masculinas apresentam valores nítidos, como uma preferência pela realização, heroísmo, assertividade, competitividade e recompensa material pelo sucesso.

Ademais, busca-se a realização financeira e pessoal, e a ambição predomina no comportamento social. Já nas sociedades femininas, busca-se a cooperação, modéstia, cuidado com os mais frágeis e a qualidade de vida (Lima, 2016).

O igualitarismo de gênero pode ser definido como uma medida que busca minimizar as diferenças e discriminações dentro de uma organização. No entanto, muitas nações não adotam essa cultura. Por exemplo, países como Coreia do Sul, China e Egito mantêm um estatuto direcionado aos homens e têm poucas mulheres em posições de autoridade. Isso é diferente de países como Hungria, Dinamarca e Suécia, onde o foco está no estatuto das mulheres, e o processo de tomada de decisão torna-se mais equitativo em comparação com organizações dominadas por homens (Javidan & Dastmalchian, 2009). Para Santana, Mendes e Mariano (2014), a diferença da dimensão cultural de masculinidade e feminilidade é bem sutil no Brasil, com uma sociedade relativamente homogênea nesse aspecto.

2.2.4 Orientação de Longo Prazo

A dimensão cultural de orientação para o longo prazo está relacionada ao foco no futuro que os indivíduos demonstram e como isso influencia seu comportamento. Essa orientação está associada a traços como perseverança e respeito pelas normas sociais. Por outro lado, em sociedades com uma orientação mais voltada para o curto prazo, as características predominantes incluem estabilidade pessoal, atenção à reciprocidade de favores e práticas de cortesia (Wiedenhöft, Luciano & Callegaro, 2019).

A orientação de longo prazo é o grau em que os indivíduos se envolvem em ações orientadas para o futuro, como planejar e investir em ações que envolvem prazos mais longos. Países com uma cultura voltada para o futuro, como Singapura, Suíça ou Canadá, possuem um horizonte temporal mais amplo no processo de tomada de decisão e adotam processos mais sistemáticos. Já culturas como a da Rússia, Argentina ou Polônia não são orientadas para o futuro, apresentando menos planejamento e comportamentos mais oportunistas (Javidan & Dastmalchian, 2009). No Brasil, a sociedade é orientada para o longo prazo, com os brasileiros aceitando mudanças facilmente e acreditando que elas fazem parte da trajetória da vida (Santana, Mendes & Mariano, 2014).

2.2.5 Evitação de Incertezas

A evitação de incerteza expressa o grau em que os indivíduos se sentem desconfortáveis com a incerteza e a ambiguidade (Lima, 2016). Dessa forma, corresponde a sentimentos de desconforto em situações não estruturadas ou incomuns, referindo-se a preferências por regras

e orientações claras, enquanto o oposto corresponde a uma maior tolerância a circunstâncias novas ou ambíguas (Franke, Hofstede & Bond, 1991).

Para Javidan e Dastmalchian (2009), a evitação de incerteza pode ser caracterizada como a forma em que os membros de uma organização se esforçam para evitar incertezas, apoiando-se em normas sociais, rituais e práticas burocráticas para impedir eventos incertos no futuro. Em pesquisa realizada pelos autores, países como Suíça, Suécia e Dinamarca priorizam ordem, estilo de vida estruturado, regras e leis do governo. No entanto, países como Rússia, Bolívia e Hungria têm maior tolerância à ambiguidade e incertezas, sem grande preocupação em seguir regras.

Os Estados Unidos apresentam uma cultura mais orientada para a prevenção de incertezas, buscando desenvolver regras e exigir seu cumprimento pela população. A Grécia, comparada a outros países da Europa como Alemanha, França, Suíça, Reino Unido e Áustria, apresenta uma baixa capacidade de evitar incertezas (Cieslewicz, 2014). O Brasil, por sua vez, apresenta uma alta aversão à incerteza e busca criar regras e sistemas jurídicos com o objetivo de estruturar estrategicamente sua consolidação no mercado (Santana, Mendes & Mariano, 2014).

Após a apresentação das dimensões, pode-se discutir que os estudos de Hofstede ganharam grande visibilidade no meio acadêmico, ampliando e modificando pesquisas posteriores, sendo uma referência para investigações interculturais na área de administração e contabilidade (Rocha & Rocha, 2007). Segundo Wronski e Klann (2019), a cultura nacional, medida pelas dimensões de Hofstede, pode afetar a qualidade da informação contábil. Os autores destacam que os demonstrativos contábeis que utilizam normas padrão, como as IFRS, apresentam diferenças devido aos aspectos culturais de cada país.

Acredita-se que a cultura de um país exerce influência sobre a aceitação ou não de padrões internacionais. Baskerville e Grossi (2019) argumentaram que é necessário ocorrer uma força de desinstitucionalização suficiente para dominar a cultura contábil predominante e adotar as IPSAS. As dimensões culturais de Hofstede permitirão compreender as características culturais do Brasil e sua relação com o processo de adoção.

2.3 Teoria dos Eventos Afetivos, Dimensões Culturais de Hofstede e Adoção das IPSAS

O *International Accounting Standards Board* (IASB) foi criado com o objetivo de desenvolver padrões de relatórios financeiros de maior qualidade. Inicialmente, foram desenvolvidas as IFRS (*International Financial Reporting Standards* – anteriormente chamadas de *International Accounting Standards* – IAS), normas contábeis do setor privado

aplicadas em diversos países ao redor do mundo (Agana, Zamore & Domeher, 2023). O processo de criação das IPSAS teve como estratégia o alinhamento com as IFRS, com foco em transações e eventos comuns no setor público e privado, como, por exemplo, o ativo imobilizado adaptado às particularidades do setor público (Sasso & Varela, 2020).

O órgão responsável pela criação das IPSAS é o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), uma entidade sem fins lucrativos responsável pela criação e fornecimento de orientações e recursos para a aplicação dos demonstrativos contábeis em entidades públicas de todo o mundo (Abimbola, Kolawole & Olufunke, 2017; Araújo & Souza, 2020).

As IPSAS são normas baseadas no regime de competência, que orientam a elaboração dos demonstrativos contábeis do setor público (Schmidhuber, Hilgers & Hofmann, 2019). Esse processo de transição para o regime de competência tem sido adotado por muitos países, mas sempre de acordo com mecanismos estabelecidos internamente. Alguns países apresentam suas próprias normas nacionais de contabilidade com base nas IPSAS, enquanto outras nações utilizam técnicas de contabilidade desenvolvidas pelas IPSAS em conjunto com a legislação nacional contábil (Ambarchian & Ambarchian, 2020).

O objetivo das IPSAS é promover a melhoria na qualidade dos demonstrativos contábeis, proporcionando maior comparabilidade e transparência das informações públicas. Estudos apontam que, entre os benefícios da adoção das IPSAS, destaca-se o combate à corrupção (Abdulkarim, Ulmai & Al-Saudi, 2020; Abimbola, Kolawole, Olufunke, 2017; Chan, 2006; Neves & Gomez-Villegas, 2020; Sellami & Gafsi, 2017). Dessa forma, surge uma pressão de organismos internacionais para o apoio financeiro de credores, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI). Um exemplo disso são os países do continente africano, que estão liderando a adoção das IPSAS (Al-Jawahry et al., 2022).

Como forma de ganhar legitimidade internacional, muitos países iniciaram o processo de adoção às IPSAS (Tawiah, 2020). No entanto, sem o devido planejamento do setor público, enfrentam diversos desafios e chegam até a abandonar o processo, por considerarem-no impraticável em seus contextos específicos (Polzer, 2019).

Em alguns países, especialmente os europeus, o gatilho para a implementação das IPSAS foi a tendência crescente em relação às normas do setor privado, as IFRS. Dessa forma, houve um estímulo para a adoção no setor público, e as IPSAS se mostraram importantes para o controle dos recursos públicos, transparência, prestação de contas e conscientização pública sobre as finanças públicas (Abimbola et al., 2017; Biondi, 2014; Polzer, Garseth-Nesbakk & Adhikari, 2019).

Em outros países, fora da Europa, as IPSAS foram adaptadas as EPSAS e implementadas em busca de legitimação internacional, mas, na prática, demonstraram um ambiente de trabalho desfavorável para sua utilização, com comportamentos de preconceito e resistência à inovação, falhas na profissão contábil, fluxos e redes de comunicação intraorganizacionais limitados, entre outros desafios. Por exemplo, mais de 30 governos africanos tentaram adotar as IPSAS nos últimos anos como forma de lidar com as pressões externas, mas os requisitos dessas normas se mostraram impraticáveis em seus contextos específicos (Polzer, Garseth-Nesbakk & Adhikari, 2019). No Egito, Nepal e Sri Lanka, ocorreram conflitos internos devido à resistência à adoção das IPSAS (Adhikari et al., 2019).

No Catar, os desafios com a implementação das IPSAS não estão relacionados à qualificação profissional ou à infraestrutura, mas à ausência de padrões contábeis e à falta de qualidade na regulamentação (Abdulkarim, Umlai & Al-Saudi, 2019). Na Bélgica, as normas internacionais do setor público parecem não despertar o interesse das autoridades públicas, apresentando desvantagens e sendo incompletas para cumprir os requisitos do setor público (Bellanca & Vandernoot, 2013).

Cada país apresenta características únicas, como uma cultura contábil predominante, que irão influenciar a aceitação das IPSAS (Baskerville & Grossi, 2019). O Brasil também enfrenta particularidades. O setor público ainda é fortemente focado na burocratização de processos, o que pode dificultar a adoção de práticas inovadoras (Bogojeski, 2021; Sadler, 2000), como a adoção das IPSAS. Conforme Borges et al. (2010), muitos conceitos arraigados da cultura burocrática dificultam o processo de reformas contábeis. Além disso, políticas de gestão de pessoas incompletas ou difusas, como baixo incentivo à capacitação profissional, planos de carreira e remuneração, além de restrições individuais à mudança, podem também minimizar o interesse dos servidores em realizar modificações no setor público (Sadler, 2000).

As características e dificuldades do setor público brasileiro foram identificadas no processo de adoção das IPSAS, pois a expectativa era de que, até 2015, ocorresse a adoção das normas contábeis em todas as esferas (federal, estadual e municipal). No entanto, observou-se que o prazo foi insuficiente para a adoção de normativos complexos, que exigiam mais discussões (Silva Neto, 2017). Com isso, foi adotado um novo cronograma com prazos diferentes, especialmente para os municípios, que enfrentam as maiores dificuldades de adoção (Araújo & Souza, 2020). Dessa forma, cada ente (federal, estadual ou municipal), independentemente do tamanho da população, teria prazos distintos para a adoção das IPSAS.

A Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n. 548, publicada em 24 de setembro de 2015, estabeleceu os prazos para a adoção das normativas: 2020 para a União,

2021 para os Estados e Distrito Federal, 2022 para os municípios com mais de 50 mil habitantes e 2023 para os municípios com até 50 mil habitantes. Para Araújo e Souza (2020), a diferença entre as esferas de governo leva a diferentes níveis de adoção das IPSAS e, conseqüentemente, a informações de qualidade apenas para aqueles que se encontram nas condições de entes federais, estaduais e seus equivalentes.

As dificuldades de adoção das IPSAS no setor público podem estar relacionadas aos sentimentos psicológicos dos membros envolvidos, bem como à cultura organizacional presente nas instituições públicas. No contexto dos entes subnacionais, como as prefeituras, o ambiente é caracterizado pela ausência de uma estrutura adequada, treinamentos, cursos e debates sobre essas normas (Araújo & Souza, 2020; Silva Neto & Silva, 2019; Sediya, Aquino & Lopes, 2017). Nesse contexto, reações emocionais negativas podem interferir no comportamento dos atores responsáveis pela adoção das IPSAS. Um funcionário pode se sentir insatisfeito e relutar em adotar as normas, pois não se sente preparado para isso.

A satisfação intrínseca está relacionada à identificação com as atividades realizadas no ambiente de trabalho (Mignonac & Herrbach, 2004). Essa identificação pode ser comprometida devido à ausência de capacitação profissional (Lima & Lima, 2019). Para Moura, Nascimento e Viotto (2021), apenas 29% dos municípios brasileiros estudados oferecem cursos de capacitação sobre as IPSAS, e 43% destacaram a falta de investimentos em preparação profissional. Sasso (2017) também ressaltou a falta de recursos humanos capacitados como uma das maiores dificuldades do processo. Além disso, para a autora, a capacitação precisa envolver diferentes atores do setor público, como gestores públicos, proporcionando apoio institucional para a introdução das normas.

A satisfação extrínseca está relacionada à avaliação das recompensas atribuídas pelos superiores (Mignonac & Herrbach, 2004). Nesse contexto, destaca-se a importância dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, órgãos responsáveis pela auditoria contábil, que buscam verificar, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências propostas pelas novas normas internacionais de contabilidade. Alguns Tribunais de Contas do Brasil já estão emitindo pareceres sobre essas práticas (Souza & Carvalho Júnior, 2016). No entanto, outros ainda enfrentam dificuldades. Segundo Andrade, Soares e Neves (2021), há divergência de entendimento entre o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o que pode prejudicar o processo de adoção.

De acordo com Lino e Aquino (2018), existem 33 Tribunais de Contas (TCs) no Brasil, abrangendo Estados, Municípios e o Distrito Federal, formando uma rede de controle sobre a administração pública. Contudo, apesar da origem comum desses tribunais, há muitas

diferenças nos níveis de coerção de governos estaduais e municipais, além de variações na qualidade da auditoria.

Para Macêdo et al. (2010), é necessária a criação de um programa sistemático que possibilite aos municípios menores a capacidade de adoção das normas, aliado a uma política de conscientização por parte dos órgãos de controle externo, com o objetivo de educar, e não punir, nessa fase inicial do processo.

Os Tribunais de Contas, a Secretaria do Tesouro Nacional e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) são alguns dos órgãos que podem incentivar a adoção das IPSAS entre os contadores-chefes, os quais, por sua vez, serão responsáveis por disseminar essa prática entre os demais profissionais da contabilidade. Para Leite e Bolognesi (2019), o contador-chefe deve ser responsável por solucionar e esclarecer dúvidas com qualidade, responsabilidade, coerência e coesão aos demais operadores de contabilidade. Contudo, diante dos desafios de capacitação e da falta de estímulo por parte de instâncias superiores (Moura, Nascimento & Viotto, 2021; Mendes & Costa, 2022), os contadores-chefes podem não repassar os conhecimentos aos demais operadores contábeis, gerando insatisfação generalizada sobre a adoção das IPSAS. Diante desse contexto, o sucesso na adoção das IPSAS está relacionada a satisfação, sendo que a primeira hipótese consiste em:

H₁: Contadores-chefes e operadores de contabilidade satisfeitos têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

O envolvimento de diferentes membros se caracteriza por um sentimento de comprometimento, especialmente *affective commitment*, como um apego à organização. Esta característica pode estar presente no processo de adoção das IPSAS, pois se relaciona com a aceitação dos objetivos e vontade de exercer as atividades do processo de adoção. Acredita-se que os indivíduos irão possuir o desejo de contribuir com as normas internacionais no Brasil se conhecerem a sua importância, as discussões iniciais de adoção e as melhorias do processo. No entanto, existem algumas críticas sobre o baixo envolvimento de diferentes atores no processo de adoção das IPSAS, como por exemplo, órgãos reguladores, gestores, academia, políticos, terceirizados e entre outros (Gesser & Ranghetti, 2011; Lima & Lima, 2019; Souza et al., 2021). Para Lima e Lima (2019), apesar do processo de adoção ter iniciado em 2008, a reforma ainda está em estágio inicial e precisa de maior interação de diferentes atores.

O processo de adoção apresentou distância entre os membros que lideram o processo e aqueles que colocam em prática. O IPSASB (âmbito internacional) e Tesouro Nacional, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Tribunais de Contas (âmbito nacional) criaram o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) para mediar a adoção

perante vários atores do âmbito federal, estadual e municipal (Gama, Duque & Almeida, 2014). Existem pesquisas que definem o processo como *top-down*, com a influência internacional e pouca participação dos contadores públicos e outros atores no processo de adoção (Azevedo & Pigatto, 2020; Souza et al.2021). Para Frisancho, Azevedo e Morales (2023), quando os contadores públicos não têm acesso às definições gerais de introdução às IPSAS, acabam ignorando-as.

De acordo com Boscov e Carvalho (2017), as normas internacionais de contabilidade não promoverão impactos somente nas áreas financeiras e administrativas da entidade, mas modificações no reconhecimento e mensuração dos eventos econômicos, formas de controle, gestão de recursos humanos e entre outros. Para os autores, o contador precisa estar presente em reuniões estratégicas para aumentar o seu desempenho. Portanto, como são muitas as modificações das IPSAS, os contadores-chefes deveriam estar envolvidos em reuniões da adoção às normas, para que se sintam comprometidos com as mudanças.

Os contadores chefes precisam desenvolver um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas favoráveis e um clima ético positivo para reduzir as dificuldades enfrentadas pelos operadores contábeis, tornando-os capazes de fortalecer o comprometimento de seus subordinados (Kalay et al., 2018). Se os contadores-chefes são incentivados a ter um comprometimento com as normas, isto também ocorrerá com os demais operadores da contabilidade, facilitando o comprometimento dos profissionais. Portanto a segunda hipótese consiste:

H₂: O comprometimento de Contadores-chefes e operadores de contabilidade, decorrente do envolvimento no processo de adoção, tem relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

Outro sentimento relacionado ao TEA refere-se ao engajamento no trabalho, que pode ser caracterizado pelo fato de o indivíduo sentir prazer em suas atividades laborais, estabelecendo equilíbrio em termos de saúde física e psicológica no trabalho (Avigo et al., 2017). Nesse contexto, a fase de adoção foi desenhada de forma centralizada pela União, e muitas prefeituras tiveram que adotar compulsoriamente um conjunto de práticas definidas, que podem estar sendo repassadas para escritórios de contabilidade terceirizados (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017), sem muito engajamento por parte dos funcionários.

Quando há uma boa relação entre a equipe terceirizada e a prefeitura, e ambas colaboram na implementação das mudanças conforme as IPSAS, o processo tende a ocorrer de forma eficiente. No entanto, a falta dessa proximidade e cooperação pode comprometer significativamente a eficácia da implementação. Em estudo realizado por Moura, Nascimento

e Viotto (2021), 86% dos municípios brasileiros analisados possuem suporte terceirizado. Dessa forma, os contadores-chefes podem estar repassando as mudanças de adoção às IPSAS para escritórios de contabilidade, ao invés de capacitar os demais operadores de contabilidade.

No Brasil, não existe um *software* unificado para o processo de adoção, e o modelo dominante é a terceirização (Bilhim, Azevedo & Santos, 2022). Além disso, não há profissionais especializados na área de tecnologia da informação (Correia et al., 2012). As dificuldades em envolver inovações tecnológicas foram retratadas no estudo realizado por Andrade, Soares e Neves (2021) com o município de Santa Maria (Rio Grande do Sul). Os autores estudaram os efeitos da automatização de dados contábeis e demonstraram os grandes desafios enfrentados pelos funcionários, como a necessidade de adequações nos sistemas de informações, o retrabalho para atender às exigências dos órgãos fiscalizadores, e a mudança de rotina e processos no setor público.

Para que os profissionais estejam engajados no processo de adoção das IPSAS deve-se ter pequena dependência da terceirização e grande envolvimento no processo de mudanças das normas. Assim, tem-se a seguinte hipótese:

H₃: Contadores-chefes e operadores de contabilidade engajados, decorrente à baixa dependência da terceirização e ao envolvimento no processo de adoção, têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

As divergências no processo de adoção das IPSAS também podem estar relacionadas às dimensões culturais de Hofstede. A cultura de uma organização é responsável pela definição dos papéis entre os integrantes, pelo fortalecimento do sistema organizacional, pela definição do comportamento dos participantes e pela adaptação ao ambiente externo (Dias, 2008), sendo todos esses elementos necessários à adoção das normativas.

A distância de poder ou hierarquia é uma das dimensões culturais de Hofstede e refere-se à distribuição de poder na sociedade e como os menos poderosos aceitam essa distribuição (Hofstede, 1991). Focando especificamente no Brasil, Lima (2016) observou que usuários, profissionais e alunos de ciências contábeis têm perfis individuais mais conservadores, e um dos valores culturais que mais afeta a prática contábil é a distância de poder. O resultado faz referência ao processo de adoção das normas internacionais de contabilidade. Para o autor, os países que originalmente concederam os normativos (tradição jurídica *common law*) apresentam como característica uma baixa distância de poder, ao contrário do Brasil. Ademais, o estudo concluiu que não é possível inferir, no primeiro momento, que as normas estejam proporcionando melhorias no processo contábil devido às diferenças nos aspectos culturais.

Daniel et al. (2012) também observaram uma relação negativa entre a distância de poder e as práticas de governança corporativa, que envolvem controle interno, divulgações financeiras, responsabilidade corporativa, entre outras. A distância de poder dificulta as mudanças em relação às IPSAS, pois os profissionais de contabilidade precisam ser capazes de interpretar e adotar as normas internacionais de contabilidade (Crawford et al., 2014), com uma maior proximidade entre o contador-chefe e os demais operadores, buscando entender e discutir as mudanças promovidas pelas IPSAS.

A participação de todos os membros do setor contábil no processo de entendimento e aplicação das normas é fundamental. No entanto, nos últimos anos, a possibilidade de trabalho remoto prejudicou a comunicação e a interação entre os colegas de trabalho (Silva et al., 2022), o que pode interferir no processo de adoção das IPSAS.

Ao todo, são mais de 30 NBC TSP convergidas às IPSAS, abrangendo diferentes áreas da contabilidade, como elaboração e divulgação de demonstrativos contábeis, contratos de concessão de serviços públicos, instrumentos financeiros, custos, benefícios sociais, entre outros temas. Por contemplar diferentes áreas, a adoção exige uma maior segregação de funções, sendo um elemento essencial para a administração pública (Matei & Drumasu, 2015). Portanto, a próxima hipótese consiste em:

H₄: A baixa distância de poder entre os membros do setor contábil tem relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

Outra dimensão cultural consiste no individualismo, que se refere às ações individuais na instituição (Hofstede, 1991). Segundo McNab e Wilson (2018), os valores culturais desempenham um papel significativo na promoção da transparência orçamentária, com destaque para o impacto positivo do individualismo. De acordo com esses autores, em sociedades onde o individualismo é mais pronunciado, caracterizadas pela ênfase na independência e autossuficiência, há uma tendência maior de as pessoas buscarem informações relacionadas ao setor público.

Já um estudo conduzido por Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020) identificou que uma das principais barreiras na adoção das IPSAS no Catar refere-se à falta de cooperação entre os diversos departamentos, aliada à ausência de comprometimento, liderança e apoio por parte dos funcionários públicos. Em pesquisa realizada por Huweish e Alshujairi (2014) sobre as necessidades de adoção das IPSAS no Iraque, verificou-se que os profissionais da área de planejamento, auditoria governamental e acadêmicos desejam a adoção das IPSAS, mas diretores executivos e alguns profissionais da área resistem à mudança.

A adoção das normas internacionais é caracterizada como uma reforma contábil no setor público e envolve diferentes atores, pois precisa de apoio político, dos gestores, administradores e não apenas dos contadores, sendo um processo que exige a presença do coletivismo (Amor & Ayadi, 2019; Chan, 2006). Silva Neto e Silva (2019) perceberam que a comunidade epistêmica envolvida no processo de adoção das IPSAS no Brasil apresenta valores culturais de coletivismo. Isso ocorre porque o sucesso de mudanças no setor público depende da colaboração de diversos atores, como os órgãos que coordenam e os que implementam as práticas.

Este processo está relacionado à atuação do contador-chefe e dos demais operadores de contabilidade. De acordo com Casagrande e Machado (2016), os subordinados de uma instituição esperam ser consultados sobre as decisões tomadas no setor, e o chefe ideal deve ser caracterizado como um democrata competente. Para que a adoção das IPSAS seja efetiva, é crucial cultivar um sentimento de coletivismo entre todos os membros do departamento de contabilidade. Além disso, é fundamental obter o apoio não apenas dos funcionários diretos envolvidos, mas também de políticos e da sociedade em geral, pois todos são impactados de forma indireta por essas regulamentações.

Dentre as mudanças promovidas pela adoção às IPSAS, destaca-se a adoção de um sistema de custos. No entanto, em estudo realizado por Correia et al. (2012), verificou-se que um dos fatores que dificulta a adoção do sistema refere-se ao conhecimento e à falta de interesse dos gestores. Por isso, a próxima hipótese consiste em:

H₅: Aspectos de coletivismo dos contadores-chefe e operadores contábeis têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

A dimensão masculinidade também pode estar relacionada ao processo de adoção das IPSAS. Sociedades masculinas apresentam como características a realização pessoal, heroísmo, assertividade, competitividade e recompensa material pelo sucesso, ao contrário das sociedades femininas, que estão direcionadas à cooperação, modéstia e cuidado com os mais frágeis (Lima & Lima, 2019). O setor público necessita dessa cooperação, com a segregação de funções, sempre buscando a colaboração (Matei & Drumasu, 2015). O contador-chefe precisa estimular a cooperação entre os membros do setor contábil.

Sobre o processo contábil das IPSAS, Silva Neto e Silva (2019) acreditam que a comunidade epistêmica envolvida no ensino e na operacionalização das normas no Brasil apresenta o valor cultural de feminilidade, uma vez que os profissionais precisam da ajuda uns dos outros para colocar em prática a legislação internacional. Esse cenário reflete mais a perspectiva feminina, que zela pelas outras pessoas, com abordagens para resolução de

conflitos, negociação e compromisso entre as partes (Wiedenhöft, Luciano & Callegaro, 2019). Portanto, espera-se que os contadores-chefes apresentem essas características, buscando superar os desafios da adoção das IPSAS com maior compromisso na implementação das normas.

De acordo com Ribeiro Filho et al. (2009), as principais dificuldades de aplicação de novas teorias no setor público do Brasil estão relacionadas às mudanças de atitudes. Para os autores, o homem tende a silenciar suas dúvidas, buscando compassivamente o sucesso e sujeitando-se a um chefe que assuma responsabilidade por suas ações. Portanto, as características masculinas ou femininas de chefes e operadores contábeis podem influenciar as mudanças no setor público, sendo esta a próxima hipótese:

H₆: Aspectos de feminilidade dos contadores-chefe e operadores contábeis têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

Espera-se que a contabilidade esteja envolvida no planejamento e nas projeções. A orientação futura está relacionada a ambientes institucionais que desenvolvam e mantenham sistemas financeiros viáveis, direcionados para o futuro (Cieslewicz, 2014). No Brasil, como em muitas outras nações, foi conduzido um estudo para avaliar os benefícios e as implicações da adoção das IPSAS. Por exemplo, em El Salvador, foi desenvolvido um plano de ação para a adoção, conforme relatado por Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernández em 2016.

Devido a todas essas características, acredita-se que a adoção de orientações de longo prazo está intrinsecamente relacionada às IPSAS. Isso se deve ao fato de que esse processo envolve um planejamento e execução de longo prazo, alinhando-se com os princípios subjacentes às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

Em estudo realizado por Correia et al. (2012), verificou-se a ausência de um planejamento para a adoção das normas. O contador-chefe não realizou o planejamento e não possui conhecimento do processo. Os autores destacaram que a prefeitura precisa urgentemente iniciar os estudos e a programação para a adoção. Portanto, a próxima hipótese refere-se a:

H₇: Contadores-chefe e operadores contábeis com aspectos de orientação de longo prazo têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

A evitação de incertezas também pode estar relacionada ao processo de adoção das IPSAS. Segundo Lima (2016), o Brasil apresenta uma baixa pontuação nesta categoria, devido à forte ambiguidade e incertezas. O contexto diário dos indivíduos é menos estruturado, com menor preocupação em seguir regras. De acordo com Cieslewicz (2014), uma cultura nacional de prevenção de incertezas está relacionada a preferências por ordem, consistência, estrutura e cumprimento de regras. A prevenção de incertezas deveria proporcionar uma melhoria na

informação contábil, pois deve influenciar as instituições a esperarem ordem e adesão cuidadosa às regras (Zarei et al., 2021).

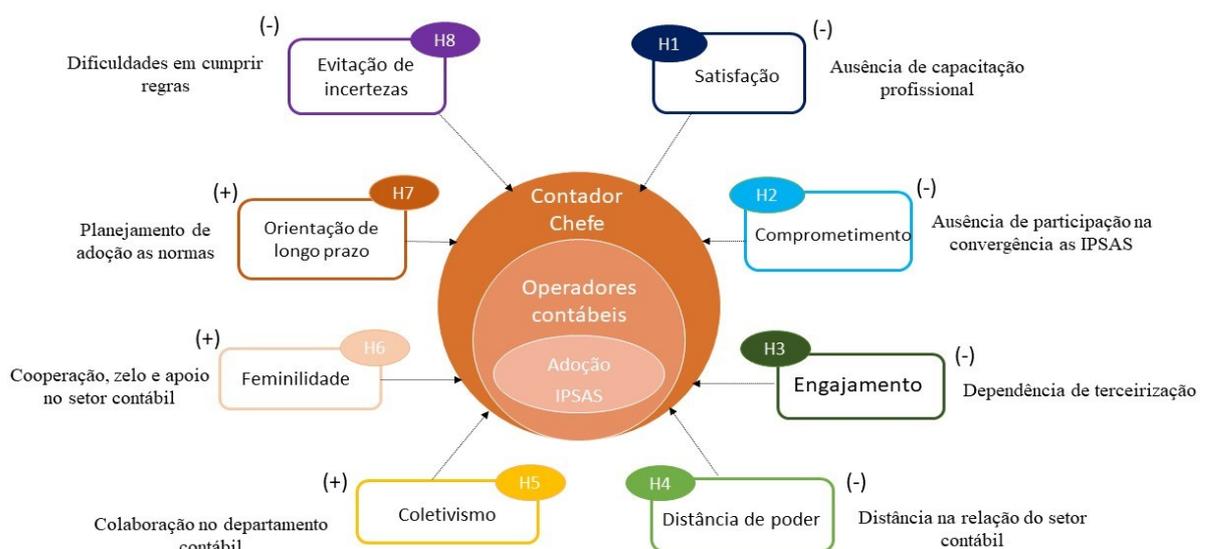
Percebe-se que o Brasil apresenta dificuldades no cumprimento de regras no setor público. Prova disso são os diversos estudos de transparência que indicam a não publicação de demonstrativos contábeis, o que é uma exigência da legislação (Cruz et al., 2011; Raupp, 2016; Silva & Bruni, 2019; Macedo et al., 2020). Essa é uma cultura que precisa ser modificada, começando pelo contador-chefe, com maior cobrança dos demais operadores de contabilidade.

As IPSAS são um conjunto de normas cuidadosamente elaboradas com o propósito de aprimorar o controle dos recursos públicos. Como resultado, espera-se que o contador-chefe e os demais membros do setor contábil se sintam motivados a adotar essas diretrizes, uma vez que elas têm o potencial de reduzir a incerteza nos procedimentos contábeis e oferecer um apoio significativo na elaboração dos relatórios financeiros. Isso, por sua vez, promove maior transparência e responsabilidade na prestação de contas.

H₈: Contadores-chefe e operadores contábeis com aspectos de evitação de incerteza têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.

Na figura 1 são apresentados os principais elementos para construção das hipóteses e a sua relação positiva ou negativa com a atuação dos contadores-chefes e operadores contábeis no processo de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros.

Figura 1. Framework de Adoção das IPSAS



Fonte: Elaborada pela autora

Em resumo, acredita-se que a TEA descreve as “reações emocionais” na compreensão de como os eventos no local de serviço afetam os resultados relacionados ao trabalho (Teles, Mendes & Lunkes, 2021). As dimensões de Hofstede demonstram que as características da organização e o perfil dos profissionais podem moldar a cultura organizacional (Hofstede, 1984, 1991). Dessa forma, busca-se entender através dessas teorias o processo de adoção das IPSAS nas prefeituras brasileiras e verificar como estão as reações emocionais e aspectos culturais de funcionários públicos, como os contadores chefes e operados dos setores de contabilidade podem apresentar tolerância a situações novas ou ambíguas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Amostra e Dados da pesquisa

O presente estudo se caracteriza como explicativo e quantitativo. A população corresponde aos contadores-chefes e operadores contábeis de todos os municípios da região Sul e Sudeste do Brasil. Sobre a escolha amostral, as justificativas estão baseadas em: i) em estudo realizado por Frisancho, Azevedo e Morales (2023), com as prefeituras dos países da América Latina (Brasil, Peru, Argentina, Paraguai e Colômbia), verificou-se que as diferenças na adoção são refletidas na atuação dos contadores. Para os autores, o desconhecimento, automatização, desinteresse são algumas respostas dos contadores municipais. Portanto, objetiva-se verificar se estes aspectos se aplicam a todos os contadores dos municípios destas regiões. ii) conforme descrito pelos estudos Chan (2006), Sasso e Varela (2020), Silva *et al.* (2022), Sasso, Ramos e Varela (2023), a adoção das IPSAS está diretamente relacionada ao suporte econômico e financeiro para o processo de adoção das normativas. As regiões Sul e Sudeste do país são as mais desenvolvidas do país (Ferreira et al., 2021) e por isso espera-se que o processo de adoção das IPSAS esteja mais avançado em relação às demais regiões do país.

O estudo de Baptista e Costa (2022) demonstrou uma elevada concentração de produção científica sobre as normas de contabilidade pública nas regiões Sul-Sudeste, ou seja, existe um interesse desta região do país em aprofundar os conhecimentos nesta área, podendo influenciar na adoção das normativas destas regiões

A amostra final do estudo foi composta por 251 respondentes, sendo que, para alguns municípios, obteve-se mais de uma resposta (contador chefe e operador contábil). Vale ressaltar que em outros estudos, inclusive internacionais, eles obtiveram número de respostas ainda menor. Por exemplo, a pesquisa realizada no Catar obteve 101 respostas (Abdulkarim, Umlai & Al-Saudi, 2023), na Nigéria foram 105 respostas (Abimbola, Kolawole & Olufunke, 2017), e na Indonésia, 205 respostas (Boolaky, Mirosea & Omoteso, 2019). No Brasil, Silva Neto e Silva (2019) conduziram um estudo com 426 participantes, mas com uma população abrangente de todos os estados do país. No âmbito municipal, os desafios com a coleta de dados primários se tornam ainda maiores.

Em um cálculo amostral, utilizando a quantidade de municípios das duas regiões (2.859 municípios), nível de confiança de 90% (representada pelo Escore Z de 1,65), margem de erro de 5% e desvio padrão de 0,5, ratificou-se o montante de questionários coletados. Dessa forma, o cálculo amostral, de acordo com Andrade e Osmar (2017), refere-se:

$$Amostra = \frac{\frac{(Escore Z^2) \times (Desvio padrão \times (1 - Desvio padrão))}{Margem de erro^2}}{1 + \frac{Escore Z^2 \times (Desvio Padrão \times (1 - Desvio padrão))}{Margem de erro^2 \times Tamanho populacional}}$$

$$Amostra = \frac{\frac{(1,65^2) \times (0,5 \times (1 - 0,5))}{0,05^2}}{1 + \frac{(1,65^2) \times (0,5 \times (1 - 0,5))}{0,05^2 \times 2859}} = 249$$

Observa-se, a partir do resultado do cálculo amostral, que o valor obtido é próximo das 251 respostas registradas nos questionários. Enfim, com a escolha de todos os municípios do Sul e Sudeste pôde-se verificar quais regiões do país estão mais avançadas em relação ao processo de adoção das IPSAS.

Os prazos de adoção são diferentes entre os municípios. A Portaria STN n. 548, publicada em 24 de setembro de 2015, estabeleceu que os municípios com mais de 50 mil habitantes teriam um processo maior para adoção das normas em relação aos municípios com menos de 50 mil habitantes. Dessa forma, o estudo permitirá visualizar o cenário de diferentes prefeituras.

Salienta-se que os dados foram coletados dos municípios dos referidos estados, com a percepção de contadores chefes e operadores do setor contábil. Para Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020), quando se fala de adoção normativa em um país, torna-se necessário buscar a opinião dos profissionais de contabilidade, pois eles estão na “linha de frente”. É preciso estar atento a possíveis variáveis, cenários e questões que estão além do aspecto normativo, pois estas questões podem prejudicar todo o projeto no médio e longo prazo.

3.2 Processo de coleta de dados

A coleta de dados foi primária, obtendo-se a percepção dos envolvidos na adoção das IPSAS municipalmente. Com isso, vale mencionar alguns passos desta coleta. Antes do envio do questionário aos contadores-chefe e demais operadores do setor contábil foi realizado um pré-teste do instrumento de coleta. Dessa forma, por envolver aspectos psicológicos, o questionário foi enviado a profissionais da área de psicologia. Além disso, professores, alunos de mestrado e doutorado, especialmente que pesquisam sobre o setor público, também foram convidados a análise do questionário. Por sua vez, membros do setor público foram chamados

a validar o questionário. Todo este procedimento buscou verificar itens que, na visão dos leitores, não estão claramente redigidos, conduzindo-se ao desenvolvimento da versão final do instrumento de coleta.

O instrumento para coleta dos dados foi um questionário *on-line* disponibilizado pela plataforma *Google Forms*. De acordo com Dillman (2006), este instrumento possui um baixo custo e a praticidade para envio e coleta de dados, com o objetivo de alcançar uma quantidade maior de possíveis respostas. Neste processo, a pesquisa se utilizou da Confederação Nacional dos Municípios (CNM) para o repasse dos questionários aos contadores (e operadores da contabilidade) públicos.

O questionário foi dividido em quatro partes. A primeira delas foi de perguntas introdutórias relacionadas a idade, gênero, formação profissional, grau de escolaridade, tempo de experiência na função e o tipo de cargo que ocupa na prefeitura. Este aspecto se torna importante verificar, pois Sasso, Ramos e Varela (2023) afirmaram que a equipe de contabilidade pode ser influenciada por diversas variáveis. Por exemplo, a alternância dos membros do setor contábil, devido a troca de prefeitos, pode impactar negativamente a adoção de práticas complexas (Azevedo *et al.*, 2019). Portanto, entender se a pessoa é concursada, cargo comissionado, função de confiança e entre outros, pode influenciar no processo de adoção das IPSAS nos municípios.

A segunda parte do questionário foi formada por questionamentos relacionados à compreensão das IPSAS, ou seja, o entendimento que os profissionais possuem sobre as normas e a construção dos demonstrativos contábeis em relação às NBC TSP convergidas às IPSAS (Araújo, 2018; Araújo & Leitão, 2019; Nascimento, Almeida & Viotto, 2019; Martins & Peixe 2021; Carvalho *et al.* 2023; Silva *et al.*, 2023). Nesta parte, buscou-se criar um constructo de propensão a adoção das IPSAS nos municípios da amostra, que será a variável dependente da pesquisa.

A terceira parte do questionário está relacionada com perguntas baseadas nas hipóteses teóricas, inicialmente verificando os aspectos psicológicos (Mignonac & Herrbach, 2004). Posteriormente, a quarta parte trabalhou com aspectos culturais, se baseando no estudo Silva Neto e Silva (2019), que foram as variáveis independentes.

Os dados foram coletados com a resposta dos profissionais, verificando a percepção deles sobre o processo de adoção das normas internacionais. Dessa forma, foi utilizado a escala Likert, com a separação das respostas em tópicos, como por exemplo, a importância que eles oferecem a cada frase (1 – Mínima importância, 2 – Pouco importante, 3 – Importância moderada, 4 – Muito importante, 5- Máxima importância). Além disso, será adotado também a

escala de concordância (1- Discordo totalmente / 2- Discordo / 3- Nem concordo, nem discordo / 4- Concordo / 5- Concordo totalmente). No apêndice deste documento é apresentado o modelo de questionário do estudo e os estudos que serviram de base para criar as perguntas.

3.3 Processo de Análise

A técnica utilizada neste estudo foi a regressão de resposta ordinal. Este modelo pode ser utilizado para análise de questionários de escala Likert. As opções de resposta (Nunca, Raramente, Algumas Vezes, Frequentemente e Sempre, por exemplo) podem ser organizados em categorias com escala conceitual de medida (categoria 1 < categoria 2....). Dessa forma, os dados foram analisados por meio dos programas Stata e SPSS versões 15.0, a partir de análise das técnicas estatísticas.

De acordo com Pérez (2023), o modelo de regressão para respostas multinomiais ordinais possibilita identificar os efeitos de variáveis explicativas nas probabilidades ou *log-odds* acumulados, formando o modelo deste estudo a seguir:

$$\text{logit}(P(\text{IPSAS} \leq j))_i = \beta_0 + \beta_1 Sa_i + \beta_2 Co_i + \beta_3 En_i + \beta_4 Dp_i + \beta_5 Cl_i + \beta_6 Fe_i + \beta_7 Lp_i + \beta_8 Ei_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

Em que:

β = Parâmetros

i = indivíduos

ε = Termo de Erro

Sa = Satisfação

Co = Comprometimento

En = Engajamento

Dp = Distância de Poder

Cl = Coletivismo

Fe = Feminilidade

Lp = Orientação de Longo Prazo

Ei = Evitação de incertezas

Na tabela 1, são apresentados os objetivos do trabalho juntamente com as respectivas técnicas de análise utilizadas para alcançar as conclusões dos objetivos propostos.

Tabela 1. Testes estatísticos para o cumprimento dos objetivos do estudo

Objetivos Específicos	Técnicas e testes realizados
Analisar o processo de adoção das IPSAS nos municípios da região Sul e Sudeste, com os avanços, modificações e desafios.	Gráficos, tabelas, Teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de Bartlett, análise fatorial, índice de propensão as normas e Teste de Mann-Whitney.
Identificar os aspectos culturais e psicológicos dos contadores-chefe e demais operadores que atuam na adoção às IPSAS nestes municípios.	<i>Alpha de Cronbach</i> e Modelo de Equações Estruturais
Avaliar a propensão de contadores-chefe e demais operadores na adoção às IPSAS nos municípios da região Sul e Sudeste do Brasil.	Teste de Qui-quadrado e Teste de Mann-Whitney

Fonte: Elaborado pela autora.

Para cumprimento do primeiro objeto específico, foi realizado uma descrição dos dados e o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de Bartlett para verificar a adequação dos dados para a realização da análise fatorial. Posteriormente, o cálculo de um índice de propensão a adoção das normas, como forma de mensurar, em uma escala de 0 a 1, a intenção de adotar as normativas nas prefeituras do Sul e Sudeste. Além disso, utilizou-se as medidas de frequência para variáveis qualitativas e medidas de tendência central (média ou mediana) e de dispersão (desvio padrão ou intervalo interquartil) para variáveis quantitativas. Foi realizado o teste de normalidade (Teste de Kolmogorov-Sminorv) para avaliação da distribuição dos dados e da utilização dos testes paramétricos e não paramétricos.

Para a realização do segundo objetivo, foi realizado o *Alpha de Cronbach* para cada variável psicológica e cultural. Ademais, utilizou o modelo de Equações Estruturais (SEM) que é uma técnica utilizada para testar a validade de modelos teóricos que definem relações causais entre as variáveis (Marôco, 2010). A sua fundamentação é baseada nos modelos de regressão linear múltipla e análise fatorial que busca analisar a estrutura de inter-relações existentes em uma série de equações, em que descrevem as relações entre os constructos (Hair JR. et al., 2009). Portanto, para a realização da SEM, todas as variáveis e coeficientes foram padronizadas a fim de equalizar medidas.

Os parâmetros das equações da SEM foram estimados utilizando o método de máxima verossimilhança (MLE), o qual, conforme Hair Jr. et al. (2009), é o procedimento mais utilizado para a estimativa da SEM. Esse método pode ser aplicado em amostras reduzidas e se torna mais preciso à medida que o tamanho da amostra aumenta.

Para realização do terceiro, com comparação entre duas amostras independentes, foi utilizado o Teste t de Student ou Mann-Whitney. O Teste do qui-quadrado de Pearson foi utilizado para avaliar as associações entre as variáveis qualitativas.

Na tabela 2, são apresentadas as variáveis vinculadas às hipóteses e a relação esperada com a variável principal referente à adoção das IPSAS. A relação esperada foi estabelecida com base nos estudos da literatura e nas expectativas em relação à realidade do setor público.

Tabela 2. Relação entre variáveis e hipóteses

Variável	Hipóteses	Autores	Relação esperada
Satisfação	<i>H1: Contadores-chefes e operadores de contabilidade satisfeitos têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Mignonac & Herrbach, (2004); Mendes & Costa (2022); Moura, Nascimento & Viotto (2021).	Negativa

Comprometimento	<i>H2: O comprometimento de Contadores-chefes e operadores de contabilidade, decorrente do envolvimento no processo de adoção, tem relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Gesser & Ranghetti (2011); Lima & Lima (2019); Souza et al., (2021).	Negativa
Engajamento	<i>H3: Contadores-chefes e operadores de contabilidade engajados, decorrente à baixa dependência da terceirização e ao envolvimento no processo de adoção, têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Avigo et al. (2017); Bilhim, Azevedo & Santos (2022).	Negativa
Distância de poder	<i>H4: A baixa distância de poder entre os membros do setor contábil tem relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Silva Neto & Silva (2019).	Negativa
Coletivismo	<i>H5: Aspectos de coletivismo dos contadores-chefe e operadores contábeis têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Abdulkarim, Umlai & Al-Saudi (2020); Amor & Ayadi, (2019); Casagrande & Machado (2016); Hofstede (1991).	Positiva
Feminilidade	<i>H6: Aspectos de feminilidade dos contadores-chefe e operadores contábeis têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Lima & Lima (2019); Matei & Drumasu, (2015); Ribeiro Filho et al. (2009) Wiedenhöft, Luciano & Callegaro (2019)	Positiva
Orientação de Longo Prazo	<i>H7: Contadores-chefe e operadores contábeis com aspectos de orientação de longo prazo têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Cieslewicz (2014); Correia et al. (2012).	Positiva
Evitação de incertezas	<i>H8: Contadores-chefe e operadores contábeis com aspectos de evitação de incerteza têm relação positiva com a propensão à adoção das IPSAS nos municípios.</i>	Cieslewicz (2014); Cruz et al. (2011); Lima (2016); Macedo et al. (2020); Raupp (2016); Silva & Bruni (2019); Zarei et al. (2021)	Negativa

Fonte: Elaborada pela autora

Portanto, as variáveis satisfação, comprometimento, engajamento, distância de poder e evitação de incertezas têm apresentado uma relação negativa com a adoção das IPSAS nos municípios, sendo ocasionadas, especialmente, pelas dificuldades institucionais das prefeituras.

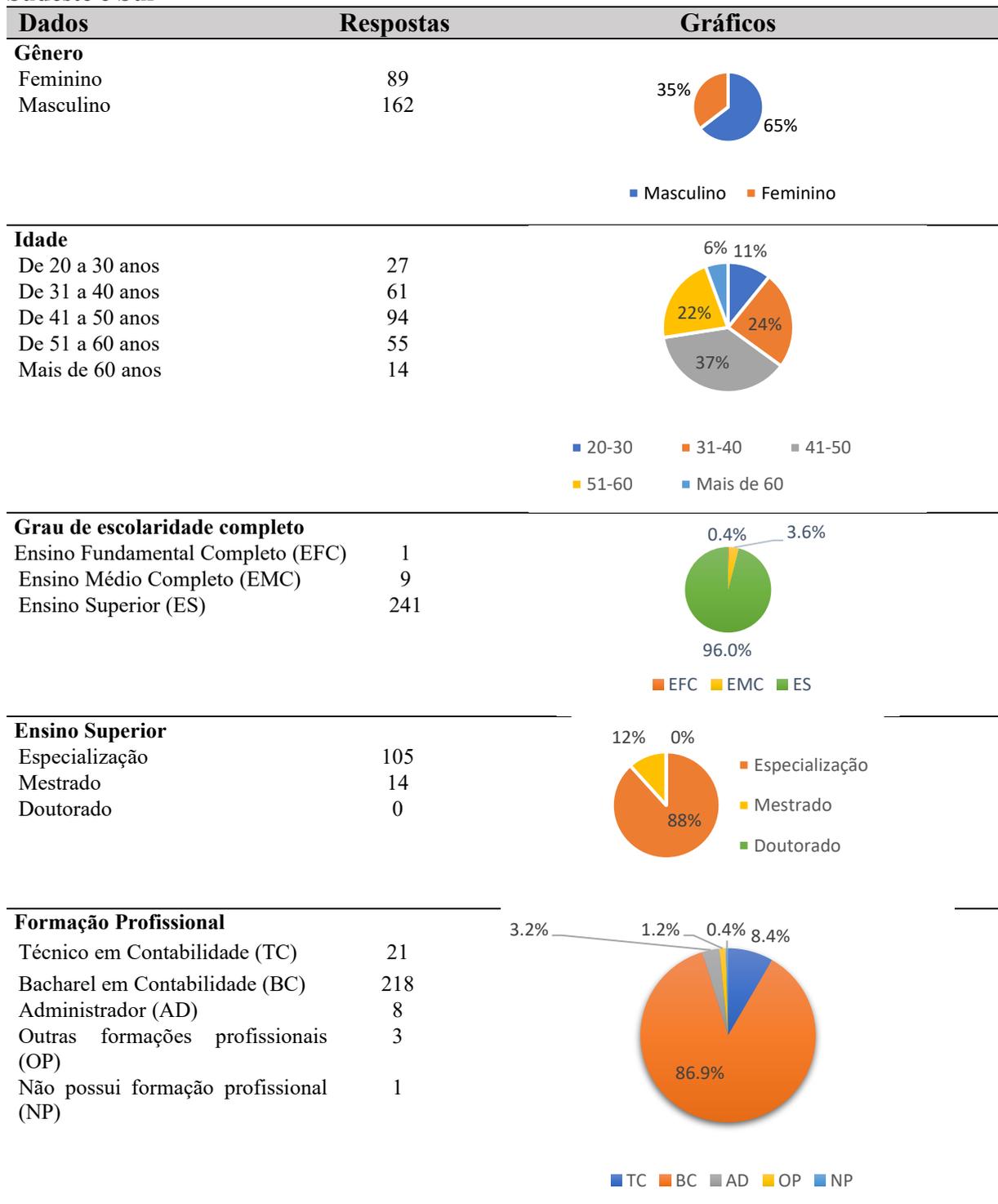
Já as variáveis coletivismo, feminilidade e orientação de longo prazo apresentaram relação positiva, sendo importantes para o cumprimento das normativas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1. Perfil Sociodemográfico dos Profissionais do Setor Contábil das Prefeituras

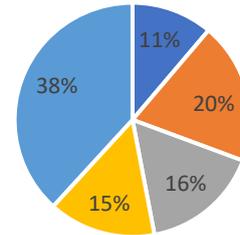
O perfil sociodemográfico dos 251 participantes da pesquisa compreendeu dados referentes ao gênero, idade, formação profissional, grau de escolaridade, tempo de atuação no cargo, chefia e vínculo com o setor público, conforme a Figura 2.

Figura 2. Perfil Sociodemográfico dos Profissionais do Setor Contábil das Prefeituras Sudeste e Sul



Tempo de atuação no cargo

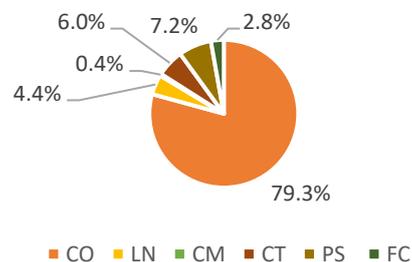
Menos de 2 anos	28
2 a 5 anos	49
6 a 10 anos	41
11 a 15 anos	37
Acima de 15 anos	96



■ Menos de 2 anos ■ 2 a 5 anos
 ■ 6 a 10 anos ■ 11 a 15 anos
 ■ Acima de 15 anos

Vínculo com o setor público

Concursado (CO)	199
Cargo de Livre nomeação (LN)	11
Comissionado (CM)	1
Contratado (CT)	15
Prestação de serviço (OS)	18
Função de Confiança (FC)	7



■ CO ■ LN ■ CM ■ CT ■ PS ■ FC

Fonte: Dados da pesquisa

De modo geral, observou-se uma predominância de homens (65%) atuando no setor contábil de prefeituras da região Sudeste e Sul, em relação às mulheres (35%). Para Moraes, Pacheco e Carmo (2020), apesar do aumento da participação das mulheres nas últimas décadas no mercado de trabalho, as desigualdades de gênero ainda permanecem, inclusive no setor público. Além disso, em estudo realizado por Santos e Melo (2020), houve a percepção de que os profissionais do setor contábil ainda não conseguiram alcançar uma distribuição equitativa de cargos e salários entre os gêneros no ambiente de trabalho. Para os autores, verifica-se um crescimento numérico de mulheres na área de contabilidade, mas elas ainda se identificam com os valores culturais de dominação masculina da profissão.

Quanto à idade dos profissionais, verificou-se que nenhum dos respondentes possuía menos de 20 anos. Além disso, existe uma maior predominância de profissionais entre 41 a 50 anos (37%), comparadas com às demais faixa etária: 20 a 30 anos (11%), 31 a 40 anos (24%), 51 a 60 anos (22%), mais de 60 anos (6%). As IPSAS são inovações para o setor público, mas existem estudos nacionais e internacionais que demonstraram a resistência à implementação destas mudanças (Adhikari et al., 2019; Polzer, Garseth-nesbakk & Adhikari, 2019; Andrade, Soares & Neves, 2021). Aspectos culturais, como a idade destes profissionais, podem dificultar a adoção de novas estratégias e mudanças nas rotinas do setor contábil, sendo uma das barreiras

às normas. Portanto, profissionais com maior faixa etária podem ser resistentes às inovações promovidas pelas IPSAS.

A maioria dos respondentes possui ensino superior (96%). Além disso, 14 profissionais concluíram o mestrado e 106 realizaram especializações, de caráter *Lato Sensu*, com destaque para aqueles cujas formações foram nas áreas de gestão pública e finanças públicas. A formação complementar pode ser fundamental para a implementação das normativas, pois proporciona uma compreensão mais profunda dos benefícios associados à adoção de normas que promovem maior transparência e prestação de contas. Especializações e programas de mestrado que abordam esses temas em suas disciplinas podem incentivar a implementação pelos profissionais.

Outro aspecto refere-se à formação dos profissionais do setor público, com uma maior predominância de técnicos em contabilidade (8,4%) e bacharéis em contabilidade (86,9%). A alta representatividade destes profissionais pode auxiliar na compreensão das mudanças e na facilidade de implementação dos padrões internacionais. Além disso, profissionais de outras áreas também estão presentes no setor contábil atuando na construção de demonstrativos contábeis, como, por exemplos, administradores (3,2%) e, em percentuais não tão representativos, economistas, técnico de recursos humanos e tecnólogo em gestão pública.

Existe uma predominância dos profissionais com mais de 15 anos de atuação no setor contábil (38%), comparada às demais classificações. Essa é uma característica presente no setor público, devido à estabilidade proporcionada pelos concursos públicos, o que permite que o profissional atue por muitos anos em seu cargo. No entanto, o estudo de Piccoli e Klann (2015) afirma que a mudança repentina de hábitos ao longo dos anos, relacionada a cultura da contabilidade no setor público brasileiro, pode ocasionar resistências por parte dos profissionais mais experientes do setor. Já o estudo de Morás e Klann (2018) demonstrou que os contadores acima de 15 anos de mercado possuem uma alta percepção em relação às mudanças ocorridas com as novas normas contábeis. Para os autores, o tempo de experiência resulta em uma maior preocupação com relação às alterações ocorridas.

Outra dificuldade na adoção das IPSAS pode estar relacionada à alternância dos membros do setor contábil com a troca de prefeitos (Azevedo et al., 2019). Porém, os resultados demonstraram que a maior parte dos profissionais é composta por concursados (79,2%), seguidos por prestadores de serviço (7,2%), contratados (6%), cargos de livre nomeação (4,4%), funções de confiança (2,8%) e comissionados (0,4%). Dessa forma, as prefeituras que não contam com cargos efetivos de concursos públicos podem enfrentar uma maior dificuldade na implementação das normativas, uma vez que esse é um processo demorado, iniciado em 2008

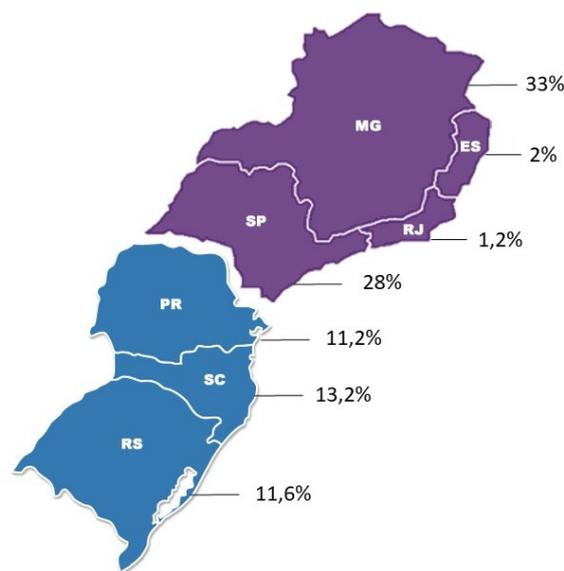
com a adoção do regime de competência, e com prazos de finalização previstos para 2024. Portanto, os municípios que passam por constantes trocas de profissionais nesse setor podem ser prejudicados por este processo de mudanças que envolve um período maior.

4.2 Caracterização do Processo de Adoção das IPSAS nos Municípios do Sul e Sudeste

4.2.1 Características do Setor Contábil das Prefeituras do Sul-Sudeste

Quanto a localização das prefeituras, os questionários foram distribuídos entre os sete estados da região Sul e Sudeste. Na figura 3 evidencia-se a porcentagem de respostas de cada região.

Figura 3. Respostas da região Sul-Sudeste



Fonte: Dados da pesquisa.

Mesmo com o envio do questionário a todos os municípios da região de análise, alguns estados se destacaram em relação a participação na pesquisa. Minas Gerais, por exemplo, recebeu um total de 83 respostas, correspondendo a 33% do total. Essa participação pode ser atribuída à grande extensão territorial do estado e ao número de municípios que o compõe. Praticamente, quase todas as mesorregiões foram atendidas, com exceção do noroeste de Minas. A Zona da Mata obteve a maior porcentagem de respostas com 28% e posteriormente a região Metropolitana de Belo Horizonte com 14,6%. As mesorregiões Sul e Sudeste de Minas e Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba obtiveram o mesmo valor de respostas que corresponde a 12,2%. O Oeste de Minas obteve uma porcentagem de 9,8%, o Norte de Minas 7,3% e o Jequitinhonha 4,9%. Campos das Vertentes e Central Mineira obtiveram 3,7% de respostas e as últimas posições foram para o Vale do Rio Doce com 2,4% e Vale do Mucuri com 1,2%.

O estado de São Paulo recebeu 70 respostas, abrangendo quase todas as 15 mesorregiões, exceto a Macro Metropolitana Paulista. A maior participação veio de Presidente Prudente, com 12,8%, seguida por Ribeirão Preto e Piracicaba, que registraram 11,4% cada. Campinas obteve 10%, enquanto a mesorregião Metropolitana de São Paulo teve 8,5%, e Assis, 7,1%. Bauru alcançou 5,7% de participação, e Araçatuba e Itapetinga apresentaram a mesma taxa de 4,2%. Por fim, o Vale do Paraíba Paulista e Araraquara registraram 2,8%, enquanto o Litoral Sul Paulista, São José do Rio Preto e Marília ficaram com 1,4%.

As pesquisas dos padrões contábeis que envolvem diferentes localidades são de interesse da literatura, pois os resultados são conflitante e vão de acordo com a localização (Agana, Zamore & Domeher, 2023). Neste sentido, a visão de municípios ligados a diferentes mesorregiões sobre as IPSAS pode auxiliar na compreensão do processo de adoção das normativas de acordo com as características de cada região (Natalizi, 2020).

O Rio de Janeiro teve a menor participação de respostas, com três, representando 1,2% do total. Dentro desse estado, a distribuição foi de 66% para a mesorregião do Sul Fluminense e 34% para a Metropolitana do Rio de Janeiro. Em seguida, no Espírito Santo obteve-se cinco questionários e respondeu por 2% da amostra total da pesquisa, com a divisão entre suas mesorregiões: Noroeste do Espírito-Santense com 40%, Litoral Norte Espírito-Santense com 20% e Central Espírito-Santense com 40%.

Estudos indicaram a falta de transparência e *accountability* pública nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo (Cruz, Silva & Santos, 2010; Morais & Teixeira, 2016; Mata, 2022). A ausência de uma cultura de prestação de contas pode dificultar a participação em pesquisas que valorizam esses aspectos, como a implementação das IPSAS.

Na região Sul, do estado do Paraná recebeu-se 28 respostas, representando 11,2% do total, abrangendo as 10 mesorregiões do estado. A participação variou entre as mesorregiões: Centro Ocidental (7,1%), Centro Oriental Paranaense (10,7%), Centro Sul Paranaense (3,5%), Metropolitana de Curitiba (3,5%), Noroeste Paranaense (17,8%), Norte Central Paranaense (10,7%), Norte Pioneiro Paranaense (14,3%), Oeste Paranaense (17,8%), Sudeste Paranaense (7,1%) e Sudoeste Paranaense (7,1%).

Já no estado de Santa Catarina obtiveram-se 33 respostas, sendo 13,2% da amostra. As respostas contemplaram as seis mesorregiões do estado, se dividindo com os seus respectivos valores: Oeste Catarinense com 30%, Vale do Itajaí com 18%, Sul catarinense com 12%, Serrana com 9%, Norte Catarinense com 8% e Grande Florianópolis com 6%.

Para o estado do Rio Grande do Sul foram 29 respostas, correspondendo a 11,6% da amostra. Essas respostas abrangeram cinco mesorregiões, com exceção da Sudoeste Rio-

grandense e da Sudeste Rio-grandense, que não foram representadas. A mesorregião Metropolitana de Noroeste Rio-Grandense teve 31%, Porto Alegre com 27,58% de respostas, Centro Oriental Rio-Grandense foi representada por 24,13%, Nordeste Rio-Grandense com 10,34% e por fim, o Centro Ocidental Rio-Grandense com 6,8% da amostra do estado.

Posteriormente à análise da localidade, torna-se necessário entender características presentes no setor contábil das prefeituras. Muitos municípios afirmaram possuir empresa terceirizadas que auxiliam nas tarefas contábeis. Na Figura 4 é apresentada a porcentagem de prefeituras que utilizam de suporte terceirizado.

Figura 4. Suporte terceirizado em prefeituras do Sul Sudeste



Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa revela que 156 prefeituras, correspondendo a 62%, recorrem a empresas privadas para apoiar as atividades contábeis no setor público, enquanto 95 prefeituras, ou 38%, não utilizam esse suporte externo. Por ser um número elevado, confirma-se os resultados de Bilhim, Azevedo e Santos (2022), em que o modelo predominante no setor contábil público brasileiro é a terceirização.

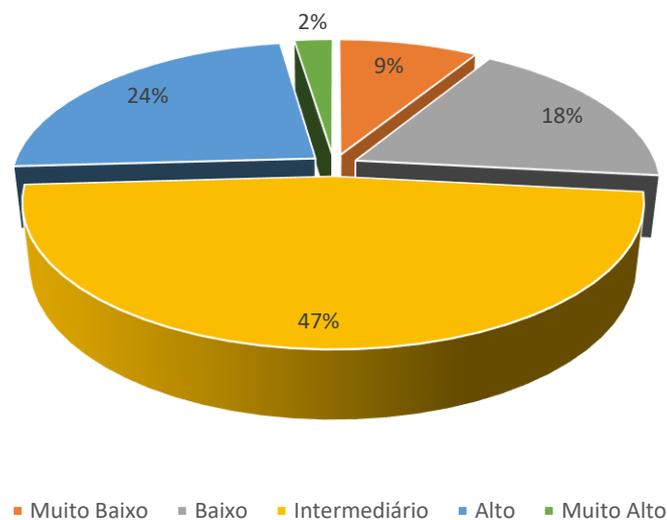
É fundamental compreender quais atividades a empresa privada desempenha no setor contábil da prefeitura, a fim de entender sua dependência do suporte terceirizado. Em muitos municípios, há um número reduzido de profissionais para atender às demandas contábeis, e, além disso, muitos desses profissionais não realizam capacitações ou treinamentos para se adaptar às mudanças constantes na área. Nesse contexto, ao serem questionados sobre os serviços prestados pela empresa de consultoria à prefeitura, as respostas foram variadas, o que indica a falta de um padrão nos serviços oferecidos. Um único município citou diversas atividades que a empresa realiza no setor público, oferecendo suporte em todos os processos.

Conforme destacado por Bilhim, Azevedo e Santos (2022), no Brasil não existe um *software* unificado para o processo de adoção. As prefeituras destacam a atuação das empresas privadas com locação de *software* contábeis, sistemas de gestão e entre outras obrigações relacionadas a sistemas tecnológicos.

Outras obrigações do setor contábil foram mencionadas pelas prefeituras como suporte de empresas terceirizadas. O auxílio ocorre na construção de folha de pagamento, licitação, auditoria, legislações, planejamento, tesouraria, compras, abertura e fechamento de exercício, orçamento e entre outros. Portanto, a empresa privada tem atuado em diferentes áreas no setor de contabilidade pública de prefeituras da região Sul e Sudeste do Brasil.

A atuação das empresas terceirizadas, com o auxílio na elaboração das atividades da prefeitura, podem interferir no processo de adoção das normativas. Quando questionados sobre o nível de adoção das NBC TSP na prefeitura, as respostas foram variadas, conforme apresentado na figura 6.

Figura 6. Nível de adoção das NBC TSP nas Prefeituras



Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que a maioria das respostas se concentraram em um nível intermediário de adoção das NBC TPS nas prefeituras (47%). Além disso, algumas respostas afirmaram que a adoção é muito baixa (9%) e baixa (18%). Estes percentuais confirmaram os estudos de Araújo e Souza (2020), Azevedo e Pigatto (2020), Bilhim, Azevedo e Santos (2022), Gama, Duque e Almeida (2014), Lima e Lima (2019), Mata (2022), Mata e Muniz (2021), Moura, Nascimento e Viotto (2021), Padrones, Colares e Santo (2014), e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), que demonstraram os diversos desafios na adoção das normas no país. Sabe-se que o processo

de adoção possui prazo de finalização para ano de 2024, mas poucas prefeituras estão com um nível satisfatório de adoção, com os valores alto (24%) e muito alto (2%).

Os resultados estão relacionados à dificuldade que o setor público brasileiro apresenta em relação cumprimento de regras obrigatórias, sendo essa uma característica cultural (evitação de incertezas). Conforme destacado nos estudos sobre transparência, que indicam a ausência de publicação de demonstrativos contábeis (Cruz et al., 2011; Raupp, 2016; Silva & Bruni, 2019; Macedo et al., 2020).

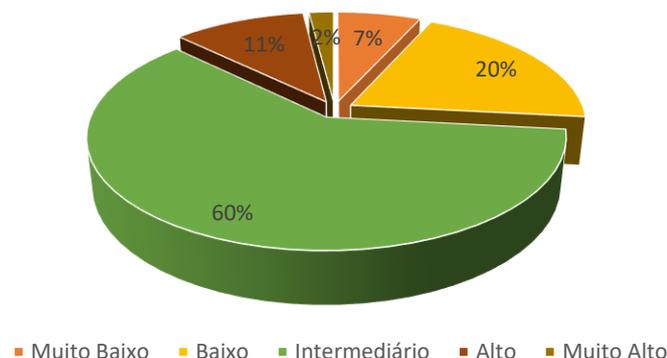
Aspectos psicológicos e culturais podem estar prejudicando a adoção das normativas nas prefeituras do Sul e Sudeste. Diversos são os desafios, como dificuldades tecnológicas, investimento em capacitação profissional, dependência de escritórios terceirizados e baixo envolvimento no processo de adoção, que podem justificar a grande porcentagem do nível intermediário nas prefeituras. Ademais, distância de poder entre os membros do setor contábil, ausência de coletividade, a feminilidade e planejamento das mudanças podem explicar níveis baixos e muitos baixos de adoção.

A adoção das normativas, de caráter obrigatório, permitirá um avanço nas prestações de contas governamentais, aprimorando a qualidade das informações financeiras e facilitando a análise e o controle social. No entanto, muitas prefeituras ainda estão em atraso com o processo de adoção das IPSAS, iniciado em 2008.

4.2.2 Características dos Profissionais Públicos Sobre a Adoção das IPSAS

Os participantes da pesquisa, ao serem questionados sobre os seus conhecimentos das IPSAS, convergidas das NBC TSP, os resultados se apresentaram semelhantes ao nível de adoção das prefeituras, conforme figura 7.

Figura 7. Nível de conhecimento das NBC TSP nas Prefeituras



Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados indicaram que 2% e 20% dos respondentes possuem, respectivamente, um conhecimento muito baixo e baixo sobre as normativas. Mais da metade dos entrevistados (60%) declarou ter um conhecimento intermediário sobre as normas. Isso sugere que, apesar da realização de cursos e capacitações promovidas pelos órgãos reguladores, esses esforços não foram totalmente suficientes para qualificar os profissionais do setor público e garantir a compreensão dos aspectos fundamentais das novas regulamentações contábeis, pois 11% e 2% indicaram possuir um conhecimento alto e muito alto sobre as normas.

O nível de conhecimento sobre as normativas pode variar de acordo com o cargo ocupado pelo profissional no setor contábil. Na tabela 3 tem-se um comparativo entre o nível de conhecimento das NBC TSP com a ocupação de cargo de chefe do setor.

Tabela 3. Comparativo entre o nível de conhecimento das NBC TSP

Nível de conhecimento das NBC TSP	Contador Chefe		Valor de p
	Não n (%)	Sim n (%)	
Muito baixo	9 (52,94)	8 (47,06)	0,027*
Baixo	10 (20,00)	40 (80,00)	
Intermediário	35 (23,03)	117 (76,97)	
Alto	3 (11,11)	24 (88,89)	
Muito Alto	1 (20,00)	4 (80,00)	

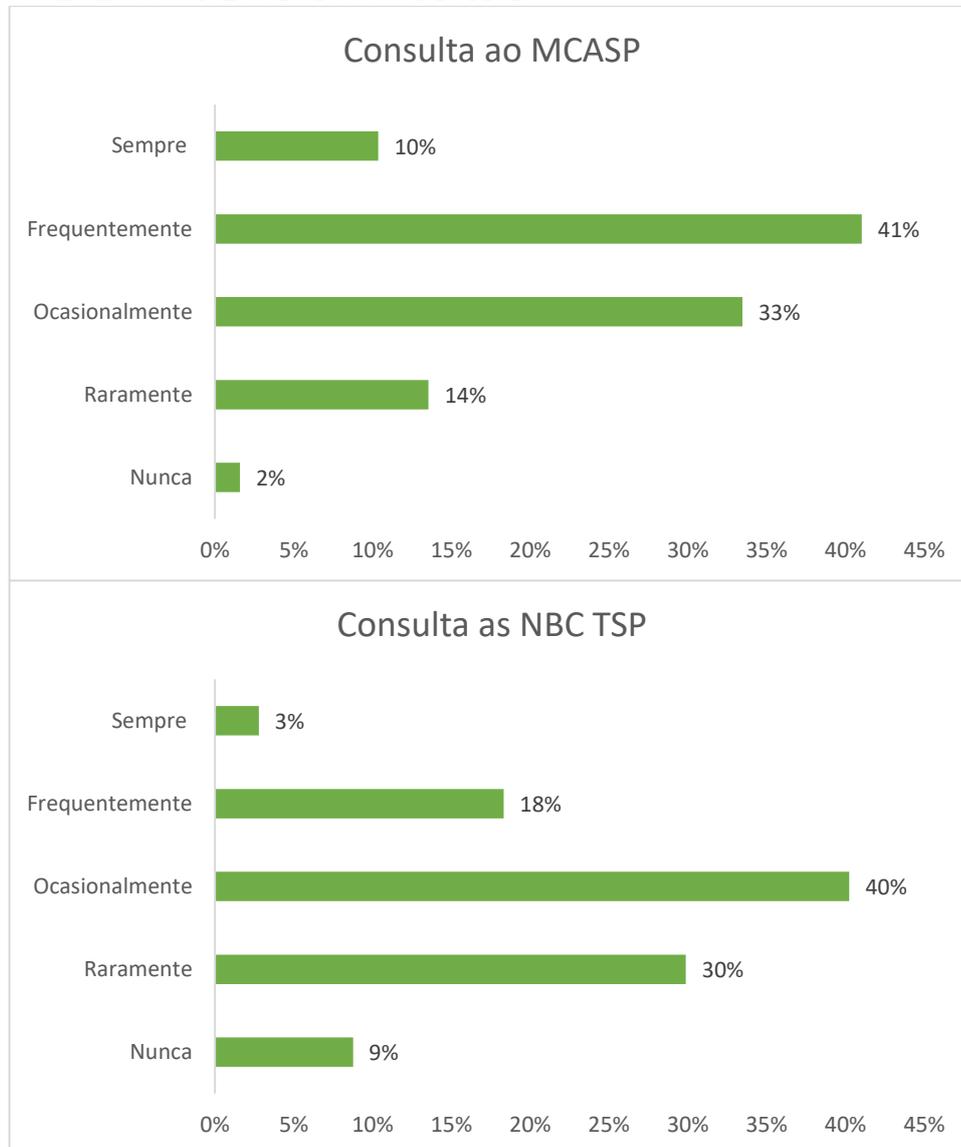
Fonte: Dados da pesquisa. Teste de Qui-quadrado. * valor significativo ($p < 0,05$).

Observa-se que os operadores do setor contábil são o que apresentam um nível muito baixo de conhecimento sobre as normas. Já o conhecimento baixo e intermediário é maior entre os contadores chefes. Além disso, os chefes do setor contábil são o que apresentam um conhecimento alto e muito alto das normas. Aqueles que relataram um conhecimento elevado eram justamente os responsáveis pela liderança do setor contábil. Assim, conclui-se que, para ocupar tal cargo na prefeitura, o profissional deve passar por uma formação mais aprofundada, especialmente no que tange às mudanças impostas pelas normas contábeis.

Destaca-se que a maioria dos respondentes, sejam contadores chefes ou não, apresenta um nível de conhecimento baixo ou intermediário sobre as normas. Os baixos resultados relacionados ao conhecimento das IPSAS podem refletir na ausência de uma legislação robusta e de controle efetivo sobre sua adoção. No Brasil, há uma ênfase nos aspectos orçamentários em detrimento dos patrimoniais, sendo necessário uma maior fiscalização da qualidade dos demonstrativos contábeis por autoridade competentes, como os tribunais de contas, e pela população.

A ausência de interesse pelas normativas é demonstrada na figura 8. Acredita-se que muitos profissionais possam até conhecer as normas, mas não consultam elas nem outros materiais de apoio.

Figura 8. Consultas as NBC TSPs e ao MCASP



Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que 2% (quatro profissionais) nunca consultaram o MCASP, criado desde 2009. Além disso, 9% (22 respondentes) nunca consultaram as NBC TSPs. Segundo Sasso e Varela (2020), as primeiras NBC TSP foram publicadas em 2016, e, embora a adoção dessas normas tenha sido realizada de forma gradual, com prazos diferenciados, especialmente para a esfera municipal, essas prefeituras deveriam, em algum momento, ter consultado e estudado as referidas normativas.

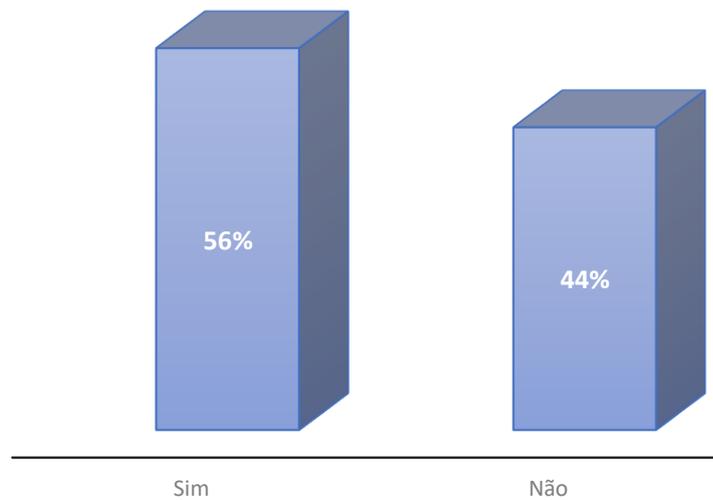
Outro aspecto relevante é que 14% (34 profissionais) raramente consultaram o MCASP, enquanto 30% (75 profissionais) raramente consultaram as NBC TSP. Esses documentos são fundamentais para a elaboração de demonstrativos contábeis de qualidade, promovendo a transparência e a adequada prestação de contas públicas. Outrossim, 33% (84 respondentes) relataram realizar consultas ocasionais ao MCASP, e 40% (101 respostas), às NBC TSP. Isso indica que, embora a maior parte dos entrevistados recorra periodicamente às novas normativas, essa prática ocorre de forma esporádica.

O MCASP recebeu 103 respostas de profissionais que o utilizam frequentemente, ou seja, 41% da amostra. Já as NBC TSP são consultadas frequentemente por apenas 18% (46 profissionais). Adicionalmente, percebe-se que 10 % (46 respondentes) utilizam sempre o MCASP, enquanto apenas 3% (sete profissionais) utilizam as NBC TSP nessa mesma condição. Todos estes dados indicam as deficiências sobre o conhecimento de normativos contábeis no setor público.

A ausência de conhecimento e de consulta sobre as normas contábeis pode resultar na elaboração de demonstrativos com baixa qualidade, carentes de informações relevantes e essenciais para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos. Além disso, essa falta de embasamento técnico contribui para a produção de relatórios contábeis incompletos e suscetíveis a erros. A inexistência das características qualitativas fundamentais, como comparabilidade, verificabilidade, compreensibilidade e tempestividade, compromete não apenas a transparência da informação, mas também inviabiliza o exercício pleno da cidadania e o controle social efetivo sobre a gestão dos recursos públicos.

Outro aspecto consistiu em identificar os órgãos que estão liderando o processo de adoção às normas, como forma de entender se os profissionais compreendem quem está solicitando as mudanças. Na figura 9 é apresentado um gráfico que exemplifica sobre o assunto.

Figura 9. Conhecimento sobre os órgãos responsáveis pela liderança do processo de adoção às NBC TSP



Fonte: Dados da pesquisa.

O processo de adoção às IPSAS, por meio da adaptação das NBC TSP, foi pensado com uma abordagem de compartilhamento entre todos os atores envolvidos. Ou seja, todos os entes públicos, da esfera federal, estadual e municipal poderiam participar do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON) (Gama, Duque & Almeida, 2013). No entanto, 44% contadores (111) desconhecem o GTCON e os demais órgãos responsáveis pela liderança do processo. Este dado confirma o estudo apresentado por Azevedo e Pigatto (2020) e Souza et al. (2021), no qual o Brasil adota um processo de implementação *top-down*, com forte influência internacional e pouca participação dos contadores públicos. Assim, embora o processo tenha sido planejado para promover a colaboração e discussão entre diferentes setores, na prática, muitos municípios não estão participando.

Para os entrevistados que afirmaram conhecer os órgãos envolvidos, foi realizada uma nova pergunta solicitando o nome desses órgãos. Nenhum dos profissionais mencionou o GTCON, ou seja, 251 profissionais do setor público desconhecem o órgão. Criado em 2007, em parceria entre o CFC e a STN, o GTCON foi estabelecido especificamente para coordenar o processo de adoção das normas contábeis no Brasil. O grupo foi formado com a participação de profissionais de diferentes esferas — federal, estadual e municipal — além de acadêmicos, auditores, entre outros (Gama, Duque & Almeida, 2013; Diniz, Santos & Martins, 2015).

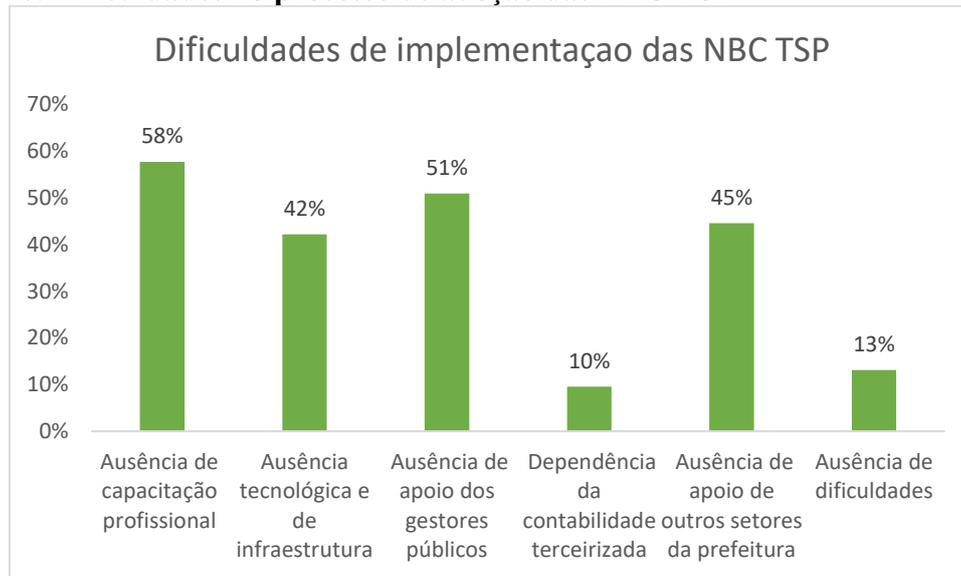
As ações do GTCON tinham como objetivo promover a transparência, por meio de reuniões abertas, divulgação dos locais das reuniões nos sites, calendários, materiais de apoio, estudos e diversas discussões sobre o processo de adoção (Gama, Duque & Almeida, 2013). No

entanto, muitas dessas informações podem não ter chegado ao público municipal, e todos os profissionais desconhecem a presença do grupo. A maior parte das respostas concentrou-se apenas no CFC e na STN, órgãos que constantemente realizam modificações relacionadas ao setor contábil.

As primeiras ações desenvolvidas pelo GTCON consistiram na criação de um novo plano de contas com a consolidação das contas públicas (PCASP) e 246 prefeituras responderam que estão aderindo a este plano de contas e apenas quatro prefeituras afirmaram não utilizarem o documento. Destaca-se que o PCASP deve ser de uso obrigatório para todos os órgãos do setor público, sendo facultativo para as empresas estatais independentes (STN, 2021).

O processo de adoção às IPSAS exige obrigações de todas as esferas públicas, como, por exemplo, a municipal. No entanto, mesmo tendo este caráter obrigatório, 87 prefeituras da região Sul e Sudeste afirmaram que o Tribunal de Contas do Estado não penaliza a adoção das NBC TSP. Dessa forma, por muitos profissionais acreditarem que não ocorrem punições, não realizam a implementação das normativas.

Andrade, Soares e Neves (2021) afirmaram que existe divergência no entendimento entre Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Os órgãos que lideram a adoção, como por exemplo o STN, indica que as IPSAS são de caráter obrigatório, mas pelo entendimento dos profissionais, as normas não serão exigidas por órgãos reguladores, como os tribunais de estados. Portanto, essas divergências entre os tribunais podem prejudicar o processo de adoção das normas. Somada a ausência de fiscalização das NBC TSP, existem outras dificuldades relacionadas ao processo de implementação das IPSAS que são apresentadas na figura 10.

Figura 10. Dificuldades no processo de adoção das NBC TSP

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados corroboraram com os estudos de Azevedo et al. (2019), Bilhim et al. (2022), Boscov e Carvalho (2017) e Marcelino e Gonçalves (2021), que apontaram a principal dificuldade como sendo a falta de capacitação profissional dos membros do setor contábil da prefeitura (58%). Embora o STN, o CFC e o GTCON tenham promovido cursos de capacitação sobre as normas, acredita-se que muitos profissionais não tenham tido acesso a essas oportunidades, em razão do desconhecimento, tanto dos cursos quanto da própria existência do GTCON.

A capacitação profissional é incentivada por gestores públicos, que têm a responsabilidade de motivar os profissionais da prefeitura a oferecer serviços de qualidade, como a elaboração de demonstrativos contábeis precisos e confiáveis. Nesse sentido, a ausência de apoio dos gestores públicos foi apontada como uma segunda dificuldade pelo setor (51%), conforme relatado pelos entrevistados e já mencionada em estudos nacionais e internacionais (Sasso, 2017; Argento, Peda & Grossi, 2018). Em prefeituras de menor porte, a escassez de profissionais no setor contábil, aliada ao grande volume de tarefas, dificulta que os profissionais possam dedicar tempo a cursos de atualização e aperfeiçoamento. Dessa forma, os gestores públicos são importantes neste processo de contratação de mais profissionais e no incentivo à realização de cursos e capacitações.

Além dos gestores públicos, outros setores da prefeitura precisam incentivar a implementação das NBC TSP, sendo uma terceira dificuldade listada pelos respondentes (45%). De acordo com Vega et al. (2015), as modificações das novas normas de contabilidade necessitam do envolvimento de diversos setores da administração pública e a presença destes

profissionais pode auxiliar neste processo. Para os autores, o conjunto de esforços de diferentes áreas se tornam determinante para o sucesso da aplicação das IPSAS.

Ao serem questionados sobre a participação de outros setores, como o administrativo, no processo de adoção das IPSAS, 222 profissionais afirmaram não ter conhecimento ou envolvimento nesse processo. Em contrapartida, apenas 29 indicaram a colaboração desses setores. Dentre os que mencionaram a parceria, destacaram a atuação dos setores de administração, gestão, patrimônio, orçamento, compras, finanças, planejamento, jurídico, controladoria, licitações, tributação e controle interno.

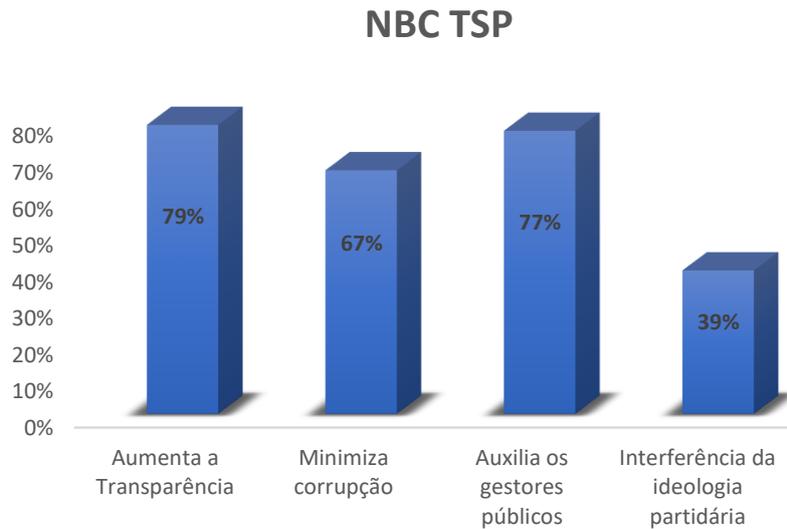
As normativas envolvem diferentes áreas, como por exemplo, a NBC TSP 34 Custos no Setor Público, que está relacionada a áreas de gestão, administração, compras, contabilidade e entre outros. Neste sentido, todos estes profissionais deveriam ter conhecimento e auxiliar na adoção das normas.

A ausência de tecnologia e infraestrutura também foi destacada pelos profissionais do setor contábil (42%). Os procedimentos contábeis estão entrelaçados ao uso de computadores, programas e ferramentas tecnológicas. Além disso, a dependência da contabilidade terceirizada foi um dos menores problemas citados pelos profissionais.

A terceirização está presente no setor contábil brasileiro (Bilhim, Azevedo & Santos, 2022). No entanto, essa prática tem se configurado como um dos menores problemas, de acordo com os relatos dos respondentes (10%). As empresas terceirizadas podem estar desempenhando um papel importante no processo de implementação das normas, oferecendo suporte significativo frente às mudanças.

Algumas prefeituras afirmaram não possuir dificuldades no processo de adoção das NBC TSP. Dessa forma, subentende-se que a estrutura do setor de contabilidade e o suporte tecnológico são de qualidade. Além disso, o apoio dos gestores públicos e demais entidades da prefeitura se fazem presente, o que auxilia na adoção das normativas. Este apoio ajuda na capacitação dos profissionais e faz com que eles não fiquem tão dependentes de empresas terceirizada e possam ir adotando as novas mudanças.

Mesmo com todas as dificuldades apontadas pelos respondentes, muitos profissionais reconhecem a importância das IPSAS e as mudanças que as normas conseguem promover. Na figura 11 é apresentada a relação das normas com o aumento da transparência, minimização da corrupção, auxílio no processo de tomada de decisão dos gestores públicos e relação de implementação com a ideologia partidária do prefeito.

Figura 11. Desdobramentos da NBC TSP

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado, 79% dos respondentes acreditam que as IPSAS, convergidas das NBC TSP, podem promover maior transparência para os demonstrativos produzidos pelas prefeituras. 67% dos entrevistados afirmaram que podem minimizar os atos corruptos. Os resultados vão ao encontro com a literatura, conforme apresentado nos estudos de Abdulkarim, Ulmai e Al-Saudi (2020), Abimbola, Kolawole e Olufunke (2017), Chan (2006), Neves e Gomez-Villegas (2020), Sellami e Gafsi (2017). Além disso, os resultados demonstram que os profissionais do setor contábil reconhecem a importância das normativas para prestação de contas públicas e *accountability*.

Normas transparentes, que garantem a contabilização adequada de todos os atos e fatos públicos, desempenham um papel crucial na tomada de decisões mais eficazes por parte dos gestores públicos. Profissionais da área reconhecem a relevância dessa transparência, como demonstrado por estudos da literatura, incluindo os de Argento, Peda e Grossi (2018) e Sasso (2017). Os demonstrativos contábeis são ferramentas essenciais para identificar as melhores oportunidades de investimento e para assegurar a alocação correta de recursos públicos entre os diferentes setores.

Quando indagados sobre a relação entre as normas contábeis e a ideologia partidária, a porcentagem de respostas favoráveis foi de 44,8%, indicando uma concordância relativamente modesta com a premissa de que tais normas possam ser influenciadas por considerações ideológicas. Contudo, mais de 40% dos respondentes alinham-se com a afirmação de Kühl (2017), que sustenta que a qualidade da informação contábil pode variar conforme a orientação política dos gestores, sendo distinta entre aqueles vinculados a partidos de direita e esquerda.

Esse dado sugere que, apesar de uma parcela dos respondentes não reconhecer uma relação direta entre normas contábeis e ideologia partidária, ainda assim, uma parte considerável de profissionais concorda com a hipótese de que a ideologia política dos gestores pode impactar a forma como as informações contábeis são elaboradas e divulgadas. Isso levanta questões importantes sobre a independência das práticas contábeis e os possíveis riscos de parcialidade nas informações fornecidas por entidades sujeitas a diferentes influências políticas, apontando para a necessidade de maior transparência e consistência nas metodologias contábeis adotadas.

Portanto, ao analisar a relação das NBC TSP com os indivíduos das prefeituras do Sul e Sudeste percebe-se que o conhecimento de alguns profissionais ainda é limitado, existem poucas pesquisas e consultas sobre as normas e demais documentos. Muitos desconhecem os órgãos que lideram o processo. Diversos são os desafios para implementação das NBC TSP no Brasil. No entanto, mesmo com todas as dificuldades, os profissionais reconhecem as qualidades das normativas, ao promover maior transparência, prestação de contas, auxílio no processo de tomada de decisão e minimização de atos corruptos.

4.3 Análises da Propensão à Adoção das IPSAS nos Municípios da Regiões Sul e Sudeste

Os profissionais do setor de contabilidade das prefeituras do Sul e Sudeste foram questionados sobre a propensão de adotar as IPSAS (em outras palavras, o desejo) (variável dependentes desta pesquisa), normas convergidas às NBC TSP. Com isso, foram realizadas seis afirmações, contemplando: sobre a propensão em adotar as normas, mudar os hábitos antigos e adotar os novos padrões, estudar as normativas, adotar por completo o regime de competência, deixar outros modelos de planos de contas e seguir o PCASP, e elaborar demonstrativos contábeis com qualidade, priorizando a transparência e a responsabilidade.

Depois de coletadas essas informações, realizou-se as estatísticas de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de Bartlett para verificar a adequação dos dados para a realização da análise fatorial. De acordo com Zambrano e Lima (2004), o KMO é um indicador que compara a magnitude dos coeficientes de correlações observados com as magnitudes dos coeficientes de correlação parcial, variando de 0 a 1. Dessa forma, quando o KMO é inferior a 0,5 indica-se que a análise fatorial não é adequada.

Ao realizar os testes estatísticos, o Teste de Bartlett foi significativo a menos que 1%, ou seja, rejeita-se a hipótese nula de que a matriz de correlações é igual a uma matriz identidade. O KMO apresentou resultado de 0,884, sendo superior ao valor determinado de 0,5, o que, conforme a literatura, é uma ótima medida de adequabilidade dos dados (Zambrano & Lima,

2004). A aplicação da análise fatorial resultou na extração de apenas um fator, conforme apresentado na tabela 4.

Tabela 4. Variância total explicada

Componente	Autovalores iniciais			Somadas de extração ao quadrado		
	Total	% Variância	% Cumulatividade	Total	% Variância	% Cumulatividade
1	3,856	64,260	64,260	3,856	64,260	64,260
2	0,647	10,790	75,050			
3	0,494	8,233	83,284			
4	0,389	6,486	89,770			
5	0,361	6,015	95,785			
6	0,253	4,215	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa.

O fator 1 apresenta uma explicação de 64,26% da variância das variáveis originais. Para Saboni et al. (2016), as comunalidades representam a proporção da variância para cada variável estudada, representada pelo fator 1. Dessa forma, as comunalidades refletem as variáveis que são mais significativas na formação dos componentes. Na tabela 5 são apresentadas as comunalidades dos dados.

Tabela 5. Comunalidades dos dados

	Inicial	Extração
Propensão à adoção das NBC TSP	1,000	0,718
Propensão às mudanças de hábitos antigos e adoção os novos padrões internacionais de contabilidade	1,000	0,726
Propensão à estudar as NBC TSP	1,000	0,614
Propensão na adoção do regime de competência em todos os registros patrimoniais da prefeitura	1,000	0,604
Propensão à deixar modelos antigos de plano de contar e adotar o PCASP	1,000	0,499
Propensão à elaboração de demonstrativos transparentes e responsáveis, de acordo com as características qualitativas previstas nas NBC TSP	1,000	0,694

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Saboni et al. (2016), geralmente o valor aceitável é de 0,50. Observa-se que todas as variáveis obtiveram valores superiores, com exceção da variável de propensão à adoção dos planos de contas. No entanto, o valor quase se aproxima do aceitável e devido à importância desta variável, considerou-se necessário conservá-las no estudo. Posteriormente à formação do fator, foi criado um índice de propensão à adoção das IPSAS pelos municípios das regiões Sul e Sudeste do país, conforme apresentado na tabela 6.

Tabela 6. Índice de propensão às IPSAS

Variáveis	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Índice	0,768011	0,195753	0	1

Fonte: Dados da pesquisa.

O índice de propensão à adoção das IPSAS obteve um valor médio de 0,768011 e desvio padrão de 0,195753. Isso indica que muitas prefeituras possuem o desejo de adotar as normativas. Dessa forma, demonstra-se que muitos profissionais têm a intenção de promover mudanças nos aspectos contábeis, e que, talvez, essas modificações ainda não tenham se concretizado devido a fatores como a ausência de infraestrutura física e tecnológica.

O índice variou de 0 a 1, sendo que o valor mínimo foi apontado por uma prefeitura de Espírito Santo, ou seja, não existe “nenhuma” vontade de mudança nos padrões contábeis e implementação das IPSAS pelo município. Já o valor máximo foi apontado por 52 prefeituras contempladas todos os estados da análise.

O índice de propensão foi analisado de acordo com a região, com o objetivo de entender se existe um maior desejo de adoção conforme a localidade. Dessa forma, é apresentada uma análise do índice de propensão às normas, considerando as regiões Sudeste e Sul, bem como os estados.

Tabela 7. Análise de propensão a adoção as normas de acordo com as regiões e estados

Regiões [§]	Índice propensão		Valor de p
	Mediana	Mínimo - Máximo	
Sudeste	0,79	0,05 - 1,00	0,035*
Sul	0,68	0,36 - 1,00	
Estados[§]			
Minas Gerais	0,83 ^a	0,33 - 1,00	0,084**
São Paulo	0,70 ^b	0,05 - 1,00	
Espírito Santo	0,78 ^{ab}	0,00 - 1,00	
Rio de Janeiro	0,94 ^{ab}	0,80 - 1,00	
Paraná	0,68 ^b	0,36 - 1,00	
Santa Catarina	0,74 ^b	0,36 - 1,00	
Rio Grande do Sul	0,68 ^b	0,36 - 1,00	

Fonte: Dados da pesquisa. Teste de Mann -Whitney[§]. Teste de Kruskal Wallis[§]. *valor significativo (p < 0,05) ** valor significativo (p < 0,10). Letras diferentes indicam diferenças significativas.

Percebe-se que existe uma maior propensão de adoção pelos estados da região Sudeste em relação à região Sul. Para Pizio, Moschetta e Vendruscolo (2020), muitos profissionais do setor contábil da região Sul discordam com algumas mudanças impostas pelas normativas, como, por exemplo, a adoção do regime de competência e a elaboração da demonstração do fluxo de caixa, pois não entendem a sua aplicabilidade no setor público. Portanto, a discordância destes aspectos pode impedir o desejo de propensão a adoção das IPSAS.

A ausência do comprometimento, com a participação no processo de adoção no Brasil pode ser uma característica determinante das prefeituras da região Sul, que discordam das mudanças e não tiveram a oportunidade de entender os benefícios propostos pelas normativas.

A região Sul apresenta um maior nível de transparência pública superior ao da região Sudeste (Manoel, Strassburg & Serafim, 2023). Esse cenário sugere que os demonstrativos contábeis da região já são caracterizados por alta transparência e qualidade, o que diminui a necessidade de adoção das normativas contábeis internacionais. Esse fenômeno também é observado em países desenvolvidos, conforme apontaram Alsharari (2019), Baskerville e Grossi (2019), e Chan (2006). Eles afirmaram que tais países já adotam padrões contábeis semelhantes ou até mais rigorosos do que as IPSAS e por isso o desinteresse na implementação das normativas. Com isto, características culturais como a ausência do coletivismo podem impedir que prefeituras da região sul colaborem com a propensão as IPSAS.

Em uma análise dos estados, percebe-se um maior desejo de implementação no Rio de Janeiro, Minas Gerais e Espírito Santo. Posteriormente, Santa Catarina e São Paulo e igualmente os valores de Paraná e Rio Grande do Sul. Torna-se necessário entender se existe uma diferença na propensão a adoção entre os contadores chefes ou não. Na tabela 8 é apresentado essa relação.

Tabela 8. Análise de propensão a adoção as normas de acordo com a ocupação do contador no setor contábil

Contador Chefe	Índice propensão		Valor de p
	Mediana	Mínimo - Máximo	
Não	0,75	0,05 – 1,00	0,875
Sim	0,78	0,33 -1,00	

Fonte: Dados da pesquisa. Teste de Mann –Whitney.

Observa-se que o nível de conhecimento das NBC TSP varia entre contadores chefes e não chefes, conforme indicado na Tabela 3. No entanto, a propensão para a adoção das NBC TSP não apresenta uma relação significativa com a posição ocupada pelo profissional no setor contábil, ou seja, a função de contador chefe não exerce influência nesse processo. Dessa forma, existem outros fatores, como culturais e psicológicos que devem ser considerados. Portanto, justificando a análise que será abordada a seguir, no qual não houve a estratificação pelo tipo de cargo.

4.4 Análise das Relações dos Aspectos Culturais e Psicológicos em Relação à Propensão de Adoção das IPSAS

Primeiramente, considerando que os aspectos culturais e psicológicos são as variáveis independentes desta pesquisa, foram verificadas as consistências dos constructos delas

utilizando o *Alpha de Cronbach*. Na tabela 9 são apresentados os constructos criados a partir da literatura, sua composição e os valores do *Alpha de Cronbach*.

Tabela 9. Alpha de Cronbach dos constructos psicológicos e culturais

Constructos	Composição	Alpha de Cronbach
Satisfação	-Estou satisfeito com as atividades realizadas em meu trabalho. -Estou satisfeito com o processo de adoção às normas internacionais de contabilidade no Brasil (NBC TSP) -Estou capacitado para adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil (NBC TSP) -Realizei cursos de capacitação sobre as NBC TSP e estou sempre buscando participar de cursos de capacitação sobre as NBC TSP. -Os órgãos superiores, como os Tribunais de Conta do Estado incentivam a adoção das normas internacionais de contabilidade.	0,7625
Comprometimento	-Me sinto comprometido com a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil. -Conheço os motivos do Brasil querer implementar as normas internacionais de contabilidade (NBC TSP).	0,6582
Engajamento	-Sinto prazer nas atividades no trabalho. -Dependo de terceiros ou empresa terceirizada para elaboração dos demonstrativos contábeis. -Dependo de terceiros ou empresa terceirizada para entender as mudanças das normas internacionais de contabilidade (NBC TSP)	0,588
Coletivismo	-Ter tempo suficiente para vida pessoal e familiar -Ter boas condições físicas do ambiente de trabalho (boa ventilação e iluminação, espaço de estudo etc.). -Ajudar aos colegas do setor contábil a entender e implementar as normas internacionais de contabilidade.	0,7952
Distância de Poder	-Ter uma boa relação com seu Chefe -Ser consultado pelo chefe sobre as decisões que ele deva tomar.	0,6517
Feminilidade	- Trabalhar com pessoas que saibam colaborar umas com as outras. -Conversas com seu chefe ou com seus subordinados sobre as mudanças impostas pela adoção as normas internacionais de contabilidade.	0,6536
Orientação a Longo Prazo	-Respeito pelas tradições e valores -Ponderação no gasto com dinheiro.	0,6816
Evitação de Incerteza	-Uma pessoa pode ser uma boa gestora sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho. -As regras e normas do órgão não devem ser quebradas, nem mesmo quando você julgue que é do interesse do órgão. -É difícil seguir as novas normas internacionais de contabilidade	0,1908

Fonte: Dados da pesquisa

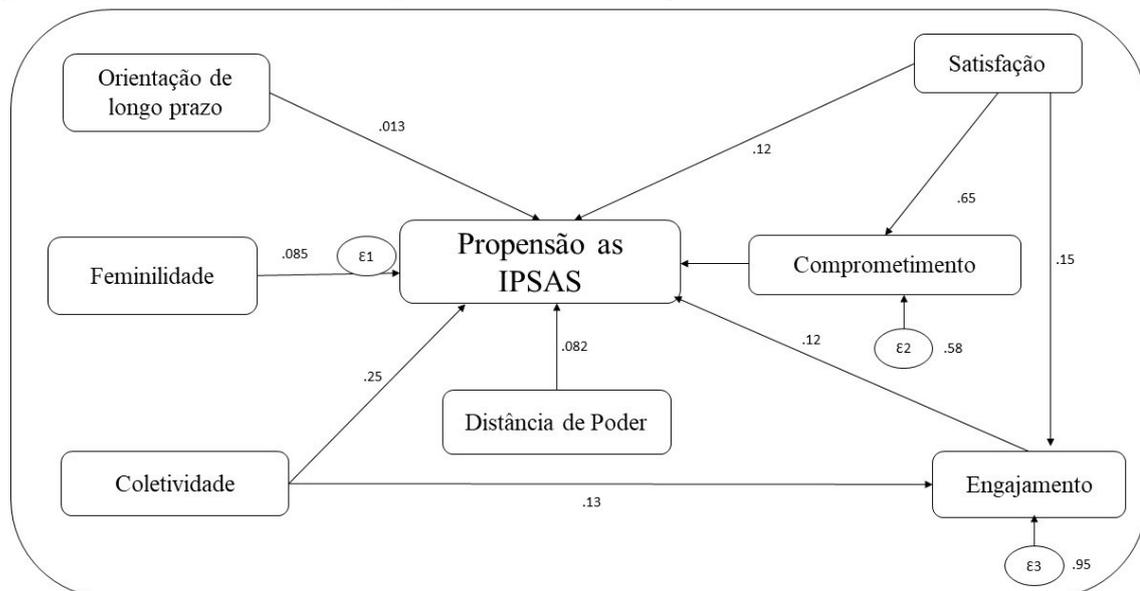
Segundo Hair Jr. et al. (2009, p. 126), o *Alfa de Cronbach* é uma técnica estatística utilizada para avaliar a confiabilidade de escalas compostas por múltiplos itens, com o objetivo de validar construtos nos quais as variáveis ou itens que os formam apresentam correlações elevadas entre si. Os valores do *Alfa de Cronbach* variam de 0 a 1, sendo recomendado pelos pesquisadores acima de 0,60.

Percebe-se que praticamente todos os *construtos* apresentaram valores dentro do esperado, com exceção dos *construtos* engajamento e evitação de incerteza. Considerando sua

relevância na literatura e por estar próximo do valor recomendado, optou-se por manter o construto engajamento. Por outro lado, o construto evitação de incerteza foi excluído do modelo devido ao baixo valor do *Alfa de Cronbach*.

Com base na literatura e seguindo o teste *mindice*, que visa identificar índices de modificação para coeficientes de caminho e covariâncias restritas ou omitidas no modelo ajustado (Wooldridge, 2010), foi elaborado um modelo de equações estruturais. O modelo proposto utiliza a análise de caminhos (*path analysis*), frequentemente considerada uma abordagem causal, na qual diversas variáveis observadas se inter-relacionam de maneira específica. Os caminhos definidos no modelo exigem um embasamento teórico sólido e bem fundamentado (Acock, 2013). Na figura 12 é apresentado o modelo final de análise.

Figura 12. Modelo final do diagrama de caminhos para o modelo estrutural



Fonte: Elaborada pelo autor.

A propensão à adoção das IPSAS foi analisada com base em variáveis psicológicas e culturais. Conforme a literatura, esses constructos possuem uma relação significativa com a tendência de adoção das IPSAS. (Correia et al.2012; Crawford et al., 2014; Sediyaama, Aquino & Lopes, 2017; Kalay et al., 2018; Lima, 2019; Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi, 2020; Moura, Nascimento & Viotto, 2021; Mendes & Costa, 2022; Zarei et al., 2021). Além disso, os testes indicaram que variáveis apresentam relações entre elas, como por exemplo, a satisfação dos funcionários públicos está relacionada com o comprometimento e engajamento deles. Outro aspecto refere-se à relação entre engajamento e coletividade, sendo cruciais para o desenvolvimento de novas ações no local de serviço. Após a criação do modelo final, foram estimadas as equações estruturais, conforme apresentado na tabela 10.

Tabela 10. Resultados do Modelo de Equações Estruturais estimado

Variáveis	Coefficientes	Erro (OIM)	Z	Sig,	Intervalo de confiança	
Propensão as IPSAS						
Satisfação	0,1228532	0,0658552	1,87	0,062**	-0,0062205	0,251927
Comprometimento	0,2985906	0,0630504	4,74	0,000*	0,1750141	0,422167
Engajamento	0,120295	0,0499609	2,41	0,016*	0,0223734	0,2182165
Distância de Poder	0,0816909	0,0625293	1,31	0,191	-0,0408642	0,204246
Coletividade	0,2506031	0,0830826	3,02	0,003*	0,0877643	0,413442
Feminilidade	0,0849045	0,0871499	0,97	0,330	-0,0859063	0,2557152
Orientação de LP	0,0132738	,0672529	0,20	0,844	-0,1185395	0,1450871
Constante	-1,491886	0,4016497	-3,71	0,000	-2,279105	-0,7046674

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: R² geral 0,588; * valor significativo (p < 0,05); ** valor significativo (p < 0,10).

O índice de propensão é afetado positivamente por variáveis psicológicas e culturais. Percebe-se que a satisfação dos profissionais interfere significativamente e positivamente sobre o desejo de implementação das normativas, não se rejeitando H₁. O primeiro passo para o sucesso de uma reforma contábil, como a adoção das IPSAS, envolve a satisfação dos profissionais neste processo, pois eles que colocarão em prática os direcionamentos repassados pelo GTCON, CFC e STN.

Conforme mencionado por Araújo e Souza (2020), Silva Neto e Silva (2019), Sediya, Aquino e Lopes (2017), existem limitações relacionadas pela ausência de uma estrutura adequada, treinamentos, cursos e debates sobre as normas. Dessa forma, quando os profissionais não entendem as características e importância das mudanças, o sentimento de insatisfação e relutância se torna predominante.

A literatura abordou dois tipos principais de satisfação: a intrínseca e a extrínseca. A satisfação intrínseca está associada à identificação e envolvimento com as atividades desempenhadas no ambiente de trabalho (Mignonac & Herrbach, 2004). Para estimular esse sentimento nos profissionais, é essencial realizar capacitações para entender plenamente as mudanças propostas pelas IPSAS, uma vez que são mais de 30 normas emitidas, e muitos profissionais ainda desconhecem suas particularidades. Nesse contexto, torna-se fundamental a realização de novos programas de capacitação, com foco específico no âmbito municipal.

A satisfação extrínseca está relacionada à avaliação das recompensas atribuídas pelos superiores (Mignonac & Herrbach, 2004). Demais órgãos do setor público, como Tribunais de Contas, precisam incentivar a adoção das IPSAS. A emissão de parecer sobre as práticas de

adoção das IPSAS deve ser realizada em todas as prefeituras do país, como forma de diferentes setores estarem envolvidos com o processo de adoção às normas internacionais de contabilidade pública.

O processo de adoção trará benefícios ao setor público com maior transparência, *accountability*, prestação de contas, responsabilização dos agentes públicos e melhoria na comunicação contábil entre os países por meio de uma linguagem contábil mais homogênea. Assim, torna-se importante a valorização das normas e o desejo de querer implementá-las, com a satisfação dos funcionários em promover as mudanças. Discutir as melhorias que as IPSAS proporcionam se torna um elemento fundamental para o setor público.

Relacionado à satisfação, o sentimento de comprometimento apresentou uma relação significativa e positiva com a propensão à adoção das IPSAS, não se rejeitando a hipótese H_2 . Isso indica que o desejo de implementar as normas está diretamente relacionado com o comprometimento das ações dos funcionários públicos. Todo processo de mudança, que engloba diferentes setores da prefeitura necessita de um comprometimento dos funcionários em relação a qualidade das modificações e ao cumprimento dos prazos determinados.

Conforme mencionado por Mignonac e Herrbach (2004), o comprometimento é entendido como a atitude de um indivíduo em relação à organização, englobando suas crenças, a aceitação dos objetivos organizacionais e a disposição para realizar as atividades. Esses resultados sugerem que para aumentar a propensão de adoção das normas, os funcionários precisam estar comprometidos e envolvidos com os seus objetivos e metas.

Percebe-se que a dificuldade de adoção das IPSAS no setor públicos refere-se a falta de participação e envolvimento nas reuniões de implementação. Azevedo e Pigatto (2020) e Souza et al. (2021) caracterizaram o processo de adoção com pouca participação dos contadores públicos (*top-down*), dificultando o comprometimento em relação a adoção das normativas.

Os resultados desta pesquisa indicam a necessidade de um maior comprometimento e envolvimento de todos os funcionários públicos no processo de mudanças e implementação das IPSAS. Muitos profissionais do setor público desconhecem suas principais características, prazo de adoção, órgãos responsáveis e especialmente os benefícios com as mudanças.

Acredita-se que os contadores chefes, responsáveis pelo setor contábil da prefeitura, desempenham um papel fundamental na promoção do comprometimento dos demais funcionários com a implementação das normativas. Além disso, esses profissionais têm a responsabilidade de comunicar os objetivos e as melhorias dos processos aos outros setores e profissionais, como gestores, administradores e economistas. Dessa forma, garantem que todos estejam alinhados e comprometidos com os resultados esperados.

Outra variável que se mostrou significativa e positiva em relação à propensão à adoção das IPSAS foi o engajamento, não se rejeitando a hipótese 3. Esperava-se que o engajamento tivesse uma relação negativa com a propensão à adoção das IPSAS devido à dependência da terceirização. No entanto, os resultados indicaram uma relação direta: quando há uma parceria efetiva entre os setores público e privado, observa-se maior engajamento por parte das prefeituras na implementação dos padrões internacionais.

Essa relação positiva sugere que o conhecimento compartilhado entre os dois setores pode contribuir para a melhoria da qualidade dos demonstrativos contábeis. O engajamento está relacionado ao prazer nas atividades laborais e ao equilíbrio entre demandas físicas e psicológicas.

Atualmente, muitas prefeituras dependem da contabilidade terceirizada para viabilizar suas atividades públicas, conforme demonstrado no estudo de Moura, Nascimento e Viotto (2021). Quando essa terceirização é fundamentada em uma parceria satisfatória entre o setor privado e o setor público — como no caso da adoção das IPSAS —, isso pode incentivar um maior engajamento na implementação dessas normativas.

Como as IPSAS são inovações tecnológicas e muitas vezes o setor público não possui profissionais especializados na área de tecnologia da informação (Correia et al., 2012), a solução volta-se ao auxílio das empresas terceirizadas. Segundo destacado por Andrade, Soares e Neves (2021), a maior dificuldade refere-se à automatização de dados contábeis e por isso o suporte externo pode auxiliar no processo.

Portanto, a motivação para a implementação das IPSAS pelas prefeituras pode ser impulsionada pelo suporte e parceria com o setor privado, facilitando o processo e fortalecendo o compromisso com as normativas contábeis internacionais. Mais pessoas pensando nas mudanças podem facilitar o processo de modificações.

Este resultado se relaciona com a próxima variável cultura denominada coletividade. A sua relação se mostrou significativa e positiva, ou seja, à medida que aumenta a coletividade no setor contábil, maior a propensão a adoção das IPSAS, não se rejeitando H5.

As IPSAS são normas internacionais que orientam a elaboração de demonstrações contábeis no setor público. No entanto, diversos países chegaram a abandonar o processo, por considerarem-no impraticável em seus contextos específicos (Polzer, 2019). Isto ocorre, pois existem diversos fatores, como econômicos, culturais, políticos e entre outros que se relacionam com a adoção (Sellami & Gafsi, 2017; Silva et al., 2022; Silva Neto & Silva, 2019). Dessa forma, por serem procedimentos complexos, exigem a participação de diferentes membros do setor contábil e de outras partes da prefeitura.

Este resultado corrobora os estudos de Huweish e Alshujairi (2014) e de Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020), que destacaram a importância do coletivismo como elemento essencial para impulsionar o desejo de implementação das IPSAS. Esse apoio manifesta-se tanto internamente no setor de contabilidade quanto externamente, envolvendo outros profissionais da prefeitura e de fora dela.

Todos os funcionários do setor de contabilidade precisam estar envolvidos nas mudanças propostas pelas IPSAS. As normas promovem modificações em contratos públicos, orçamento, relatórios e demonstrativos contábeis, contabilização de custos e entre outros. Portanto, percebe-se a importância de todos os membros estarem envolvidos no processo.

Outros setores da prefeitura, como por exemplo, setores de compras, tributário, controle interno e entre outros precisam conhecer as normativas e estarem “por dentro” das mudanças. Além disso, os gestores públicos devem oferecer apoio e incentivo à implementação das normas. O setor orçamentário, com a elaboração das propostas de Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, são importantes instrumentos para o setor público que necessitam dos demonstrativos contábeis de qualidade para auxílio na sua elaboração. Portanto, as IPSAS auxiliam neste processo.

As políticas públicas estão diretamente relacionadas à situação financeira do município. Os gestores públicos deveriam ser os principais interessados no processo de implementação das IPSAS, pois as normas oferecem benefícios significativos para a gestão governamental, proporcionando maior controle e transparência sobre os recursos públicos.

Como as IPSAS promovem mudanças que na transparência e qualidade dos dados públicos, os benefícios se expandem para a sociedade. A população deveria conhecer as normas e saber que o Brasil vivencia um momento de mudanças objetivando melhorias nos dados públicos. Dessa forma, colocaria em prática o exercício de cidadania, com a fiscalização dos recursos públicos através de demonstrativos contábeis que demonstrem com maior legitimidade à realidade financeira, orçamentária, econômica, patrimonial dos dados públicos.

Uma reforma contábil baseada nas IPSAS precisa ser debatida em diferentes espaços, como, por exemplo, o meio acadêmico. O aumento de pesquisas contribui para a compreensão das particularidades, desafios, benefícios e outros aspectos do processo de implementação das normas. Além disso, a discussão das normas em sala de aula ajuda a preparar futuros profissionais para manter e aprimorar o processo de adoção. No entanto, segundo Souza et al. (2021), o Tesouro Nacional não levou em conta o impacto dos profissionais do ensino superior no processo de adoção das IPSAS no Brasil. Embora esses profissionais tenham sido convidados a integrar o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

(GTCON), essa participação não foi suficiente para refletir a diversidade dos mais de mil programas de contabilidade públicos e privados existentes no país. Assim, podendo ser uma deficiência do processo de implementação das IPSAS no Brasil.

Outro aspecto refere-se ao envolvimento das normas com diferentes órgãos, como por exemplo, Tribunais de Contas. Conforme destacado por Andrade, Soares e Neves (2021), existem divergências entre os Tribunal de Contas dos Estados e demais órgãos, com o Secretaria do Tesouro Nacional. Essas divergências prejudicam o processo de implementação das IPSAS, uma vez que ele exige o envolvimento de diferentes atores externos. Percebe-se que para o sucesso de uma implementação das IPSAS no Brasil torna-se necessário a presença da coletividade e apoio de diferentes membros.

Para análise da SEM, os índices de ajustamento do modelo apresentaram-se confiáveis, conforme descritos na tabela 11. O modelo obteve um R^2 de 0,588, o que significa que as variáveis e caminhos apresentados são capazes de explicar 58,8% do modelo proposto.

Tabela 11. Índice de ajustamento do modelo

Crítérios	Parâmetros Desejáveis	Modelo Sugerido
X^2	-	7,917
Valor-p	$\geq 0,050$	0,442
g.l.	-	8
$X^2 / g.l.$	$\geq 5,000$	1,338
CFI	$\geq 0,800$	1,000
TLI	$\geq 0,900$	1,001
SRMR	$\leq 0,080$	0,029
RMSEA	$\leq 0,080$	0,000

Fonte: Dados da pesquisa e parâmetros com base em Hair Jr. et al. (2009), e Marôco (2010) Acock (2013).

Percebe-se que todos os parâmetros sugeridos pelo modelo se enquadram nos valores definidos pela literatura. Dessa forma, o modelo foi satisfatório para análise.

As outras variáveis do estudo não foram significativas, indicando-se algumas explicações:

- Distância de poder: a propensão a adoção das IPSAS não é decorrente da distância de poder entre contadores chefes e demais membros do setor contábil, ou seja, a diferença de autoridade (poder) entre os profissionais não interfere na adoção das normativas.

- Feminilidade: acredita-se que sociedades femininas que prezem pela modesta, carinho, cuidado e foco não são significativas para a propensão na adoção das IPSAS.

- Orientação de longo prazo: Embora a observância dos prazos de implementação das normas seja um aspecto importante, juntamente com o planejamento das ações necessárias, esse fator não foi considerado significativo para a propensão à adoção das IPSAS.

- Evitação de incertezas: Mesmo com a dificuldade no cumprimento de regras no setor público, este aspecto não interfere significativamente na propensão a adoção das normativas.

Em resumo, destaca-se a relação significativa de fatores psicológicos e culturais com a adoção das IPSAS nos municípios brasileiros. Para implementação das normas, torna-se necessário que os funcionários estejam satisfeitos, comprometidos, engajados e trabalhem em equipe. Estas características dependem de uma boa relação entre os membros do setor contábil e de profissionais externos, de outros cargos da prefeitura, como gestores, políticos, administradores e entre outros.

Além disso, percebe-se o desejo de adotar as normativas, mas os resultados demonstram um baixo nível de implementação das normas. Neste sentido, destaca-se a importância de órgãos que lideram o processo, como o CFC e STN, juntamente com Tribunal de Contas do Estados, fiscalizarem a adoção das normas como forma de incentivar a completa implementação no país.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar os aspectos culturais e psicológicos que podem influenciar a percepção dos contadores-chefe e demais profissionais do setor contábil na adoção das IPSAS nas prefeituras das regiões Sul e Sudeste do país. Com base na teoria dos Eventos Afetivos, argumenta-se que sentimentos como satisfação, comprometimento e engajamento podem estar relacionados à propensão a adoção das IPSAS no Brasil. Ademais, as dimensões culturais de Hofstede, como coletivismo, distância de poder, feminilidade, orientação de longo prazo e evitação de incertezas, também foram abordadas com relação a implementação das normas.

Os resultados demonstraram uma relação positiva com aspectos psicológicos, destacando a importância de os profissionais do setor público estarem satisfeitos com as IPSAS e se sentirem capacitados para colocar em prática as mudanças impostas. Além disso, o engajamento nas reuniões e treinamentos é fundamental para o desejo de implementar as normativas. O comprometimento dos funcionários, aliado à parceria com o setor privado, também se torna importante para o processo de adoção nas prefeituras brasileiras.

As ações do setor contábil das prefeituras brasileiras podem estar relacionadas a questões políticas. A troca de profissionais e as mudanças nos cargos comissionados refletem o preparo e a qualidade dos serviços prestados. Além disso, a forma como um gestor enxerga o contador tem grande impacto no processo. Quando há uma parceria, as vezes fortalecida pelo apoio à candidatura do prefeito, pode haver uma valorização das funções contábeis,

promovendo o desejo de produzir informações de qualidade e influenciar o processo decisório das ações do município. Esse cenário impulsiona investimentos da administração em capacitação e recursos tecnológicos para o setor contábil. Por outro lado, se o gestor vê o contador apenas como um profissional responsável por cumprir obrigações burocráticas, a valorização do trabalho e a busca por melhores resultados podem ser comprometidas.

Entre as dimensões culturais, o coletivismo se mostrou significativo e positivo, o que reforça a necessidade do envolvimento de diferentes atores no processo de adoção das normas. As mudanças podem parecer complexas, e a presença de diferentes profissionais compreendendo as modificações é a melhor forma de obter sucesso. Além disso, o apoio de outros setores e dos gestores auxiliando na implementação das normas se torna fundamental.

A pesquisa oferece as seguintes contribuições: i) apresenta uma nova forma de enxergar o processo de adoção das IPSAS, a partir da perspectiva dos contadores públicos municipais, por meio de um índice próprio de mensuração; ii) evidencia a atuação de equipes terceirizadas, especialmente nas regiões Sudeste e Sul, destacando a significativa dependência do setor público em relação ao setor privado; iii) demonstra as dificuldades institucionais, como ausência de capacitação tecnológica, falta de integração entre setores internos da prefeitura e falta de apoio da alta gestão; iv) Enfatiza a importância da gestão de pessoas e do desenvolvimento organizacional no sucesso da implementação das normas, como uma forma de promover uma melhor preparação dos profissionais; v) oferece uma visão aprofundada sobre as particularidades culturais do setor público contábil; vi) promove avanços metodológicos que podem subsidiar futuras pesquisas na área.

O estudo defende a tese que aspectos psicológicos e culturais estão relacionados à propensão à adoção das IPSAS nos municípios brasileiros, com ênfase maior nos aspectos psicológicos que apresentaram um número maior de variáveis significativas. Este resultado reforça a importância de considerar o profissional contábil ao implementar reformas na contabilidade. Para garantir o sucesso na adoção das normas, é fundamental priorizar os indivíduos responsáveis por implementar as mudanças.

O estudo reforça a importância de considerar os aspectos psicológicos dos servidores públicos. É necessário ampliar as pesquisas nesse campo, uma vez que não apenas a adoção das IPSAS, mas também outras mudanças implementadas no setor público, são fortemente influenciadas pelas percepções, sentimentos e motivações dos funcionários. A forma como os servidores compreendem e reagem às transformações institucionais impacta diretamente sua disposição para colaborar com os processos de mudança.

Atualmente, vivencia-se um período de grande intensidade nas atividades diárias. Além disso, a sobrecarga em algumas funções do departamento contábil, com os diversos prazos e obrigações a serem cumpridos nas áreas patrimonial, fiscal, orçamentária, entre outras, pode desmotivar o profissional a buscar capacitação em outras áreas, como, por exemplo, o entendimento das novas normativas internacionais.

Percebe-se que alguns profissionais desconhecem as IPSAS, o MCASP e os órgãos que lideram a adoção das normas. No entanto, mesmo sem conhecê-las, acreditam que as mudanças irão promover maior transparência, *accountability* e melhoria nos dados públicos. Isso demonstra que os próprios profissionais do setor público reconhecem que os demonstrativos contábeis do setor público apresentam falhas e precisam de mudanças.

A propensão à adoção das normas apresenta um valor satisfatório, mas algumas prefeituras demonstram resistência em realizar as mudanças de convergência, com nota zero ao índice de propensão. Isso levanta questões para os órgãos reguladores, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sobre como desenvolver ações direcionadas a essas prefeituras que são contrárias ao projeto. Sabe-se que diversos fatores podem influenciar essa resistência, como a falta de conhecimento e preparo, sobrecarga de trabalho, dificuldade de capacitação, além da escassez de recursos e do apoio de outras áreas da prefeitura. Dessa forma, são temáticas que precisam ser abordadas em pesquisas, como forma de buscar soluções para o processo de implementação das IPSAS.

O estudo contribui no âmbito internacional ao evidenciar os desafios enfrentados pelo Brasil na adoção das normas. Dessa forma, pode auxiliar as nações que estão em processo de implementação das IPSAS ou que desejam adotá-las, oferecendo *insights* sobre as dificuldades enfrentadas e sugerindo estratégias para evitá-las.

O estudo contribuiu com a literatura nacional ao mostrar que o processo de adoção das normas no Brasil está lento no âmbito municipal devido as dificuldades em infraestrutura das prefeituras, mas também devido à ausência de cuidado com os profissionais, com a preparação dos funcionários do setor contábil da prefeitura. Percebe-se que a adoção no Brasil se caracteriza como “*top-down*” e com pouca participação do âmbito municipal.

A contribuição do estudo também se estende às regiões Sul e Sudeste, ao proporcionar uma compreensão do processo de adoção das IPSAS nessas localidades. Além disso, permite caracterizar o setor contábil das prefeituras, analisando a composição dos profissionais e sua estreita relação com o setor privado. Muitas prefeituras necessitam de suporte externo para suas atividades, o que evidencia a necessidade de que esses profissionais também estejam familiarizados com as normas.

Conforme apresentado nos resultados, outros setores da prefeitura desconhecem as normativas, o que evidencia a necessidade de campanhas de divulgação das IPSAS. As mudanças promovem melhorias na qualidade dos relatórios e demonstrativos contábeis, informações essas que auxiliam na fiscalização por membros externos, como auditores, o poder legislativo e até mesmo pela sociedade. A melhoria na qualidade dos dados contábeis, especialmente no que se refere à distribuição dos recursos públicos, envolve aspectos de democracia e a cobrança por melhorias nas políticas públicas.

Como limitações do estudo, destaca-se a à dificuldade com a coleta de dados. Funcionários de prefeitura de outros estados do Brasil também foram convidados a participar, mas a participação foi muito pequena. Além disso, sugere-se estudos com outras instituições públicas, como autarquias, fundações e entre outras.

Outros estudos relacionados à qualidade dos serviços em prefeituras, como a estrutura institucional e tecnológica, assim como a composição do quadro de funcionários (concursados, cargos de confiança e entre outros) também podem auxiliar no entendimento da adoção das IPSAS. Entender todas as particularidades, juntamente com os aspectos psicológicos, que envolvem o desejo do profissional em estar atuando naquela área pode indicar a aplicabilidade das normas. Dessa forma, propiciando algumas indagações de interesses de pesquisas futuras como: Os entes públicos têm recursos financeiros para implementar as IPSAS? A adoção *top - down* em outros países se mostrou favorável? Os funcionários de outras regiões do Brasil se sentem motivados com as mudanças impostas? Enfim, acredita-se que este estudo possa ter sido um ponto de partida para que novos trabalhos da mesma natureza e mais abrangentes aconteçam, uma vez que novas normas são obrigatórias.

REFERÊNCIAS

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I. & Al-saudi, L. F. (2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3),469-495. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>
- Abimbola, O. A., Kolawole, A. A., & Olufunke, A. O. (2017). Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adoption on financial accountability in selected local governments of Oyo State, Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 3(2), 1-9. <https://doi.org/10.9734/AJEBA/2017/33866>.
- Acock, A. C. (2013). *Discovering structural equation modeling using*. College Station: Stata Press Book.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative*, 87(4), 1-18. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Agana, J. A., Zamore, S. & Domeher, D. (2023). IFRS adoption: a systematic review of the underlying theories. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-08-2022-0317>
- Al-Jawahry. B., Mahdi, M., Al-Fatlawi. Q. & Almagtome. A. (2022). The impact of IPSAS adoption on sustainable tourism development: a cross country analysis. *Polish journal of management studies*, 25(2), 36-55. <https://doi.org/10.17512/pjms.2022.25.2.03>

- Alsharari, N. M. (2019). As mudanças contábeis e além dos princípios do orçamento (BBP) no setor público: isomorfismo institucional. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 165-189. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-10-2018-0217>
- Amorim, L.D., Fiaccone, R. L., Santos, C. A., Santos, T. N., Moraes, L. T. L. P. & Oliveira, N. F., et al. (2010). Structural equation modeling in epidemiology. *Cadernos de Saúde Pública*, 26(12), 2251–2262. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X2010001200004>
- Andrade, M.G. D., & Osmar, D. (2017). Estatística Geral e Aplicada, 6ª edição. Grupo GEN. <https://grupogen.vitalsource.com/books/9788597012675>
- Andrade, V. M. N., Soares, C. S. & Neves, F. R. (2021). Efeitos da automatização do envio de dados para consolidação contábil nacional nos processos internos de prefeituras municipais: um estudo de caso. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 25-34. <https://doi.org/10.5935/rbc.v0i250>
- Araújo, M. A. C. de. (2018). Normas Brasileiras de contabilidade pública e sua adoção pelos estados e DF: enfoque na evidenciação de estoques (Trabalho de Conclusão de Curso, Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal).
- Araújo, J. G.N. & Souza, F. G. (2020). Walking toward IPSAS adoption: a discussion about brazilian public sector changes under the perspective of institutional theory. *Cafi*, 3(1), 103-113. <https://doi.org/10.23925/cafi.v3i1.45465>
- Araújo, A. A. & Leitão, C. R. S. (2019). Ativo intangível no Setor Público: Percepção das instituições federais de ensino superior quanto ao cumprimento da NBC TSP 08. *Reunir*, 9(3), 31-45. <https://doi.org/10.18696/reunir.v9i3.912>
- Argento, D., Peda, P. & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39-49. <https://doi.org/10.1002/pad.1819>
- Ashton-James, C. E. & Ashkanasy, N. M. (2008). Affective Events theory: A strategic perspective”. In Zerbe, W.J., Hartel, C.E.J. and Ashkanasy, N. M. (Ed.) *Research on Emotion on Organizations. Volume 4: Emotions, Ethics, and Decision-Making* (pp.1-34) Bingley, UK: Emerald Group Publishing/JAI Press.
- Avigo, R. O., Caldeira, L. B., Melo, D. C., & João, I. S. (2017). Funcionário Público Engajado no Trabalho? Uma Análise do Engajamento de Profissionais da Tecnologia da Informação do Serviço Público Federal. In: Anais do XLI Encontro da ANPAD, São Paulo, XLI EnANPAD.
- Azevedo, R. R., & Pigatto, J. A. M. (2020). The roots of budgetary and financial accounting in Brazil. *Journal of Public Administration*, 54(1), 32-58. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155x>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e*

Organizações, 13(e144691-e144691).<https://doi.org/10.11606/issn.19826486.rco.2019.144691>

- Baptista, R. C. O. & Costa, A. J. B. (2022). A Produção Científica sobre a Convergência da Contabilidade Pública no Brasil: Uma Revisão Sistemática no Período 2008-2020. *Revista de Administração, regionalidade e contabilidade*, 1(2),41-58.
- Baskerville, R. & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on Neo-Institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Bledow, R., Schmitt, A., Frese, M., & Kühnel, J. (2011). The affective shift model of work engagement. *Journal of Applied Psychology*, 96(6), 1246–1257. <https://doi.org/10.1037/a0024532>
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Revista Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388–397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>
- Boolaky, P. K., Mirosea, N. & Omoteso, K. (2019). The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: A Neo-Institutional Perspective. *International Journal of Public Administration*, 43(14), 1-14. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047>
- Bortone, A. & Carolina, N. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Visión gerencial*, 12(2), 221-240.
- Bosco, C. P., & Carvalho, L. N. G. de (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 03-32. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n33p3>
- Cabello, O. G., Bilancieri, M. V. & Azevedo, R. R. (2019). Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(3), 5-17. <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n3t01>
- Carvalho, H. L. M., Leroy, R. S. D., Ávila, L. A. C. & Roque, J. V. R. (2023). Legibilidade das notas explicativas: uma análise dos maiores municípios mineiros. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 11(45), 83-94.
- Castro, M. C. C. S., Cunha, J. V. A., Scarpin, J. E. & Francisco, J. R. S. (2019). Índice de disclosure dos Estados brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista contabilidade e controladoria*, 10(2), 41-57. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v10i2.58271>

- Chan, J. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In E. Lande & J. C. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity* (pp. 1-15). Paris: Expert Comptable Media.
- Crawford, L., Helliard, C., Monk, E., & Veneziani, M. (2014). International accounting education standards board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education. *Accounting Forum*, 38(1), 67–89. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.09.001>
- Cieslewicz, J.K. (2014), “Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: implications for IFRS”, *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 511-528. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.006>
- Correia, R. A. A., Carneiro, A. de F., Rodrigues, S., Souza, J. A., & Rodrigues, C. K. (2012). Sistema de Custos Municipal: Desafios, Obstáculos e Percepção no Caso do Município de Vilhena-Ro. In *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/320>
- Crozatti, J. (1998). Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, 10(18), 1-20. <https://doi.org/10.1590/S1413-92511998000200004>
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. S., Silva, L. M., & Macedo, M. A. S. (2011). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010). Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Contabilidade Gestão E Governança*, 12(3), 102 – 115.
- Cunha, A. M., Ferreira, A. C. S., & Fernandes, M. J. (2018). The Impact of Accounting Information and Socioeconomic Factors in the Re-Election of Portuguese Mayors. In J. A. Smith (Ed.), *Handbook of Research on Modernization and Accountability in Public Sector Management* (Chapter 19). IGI Global.
- Dias, R. (2008). *Sociologia das Organizações*. São Paulo: Atlas.
- Dillman, D. A. (2006). *Mail and internet surveys*. John Wiley Professional: New York, NY.
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S., Santos, L. C., & Martins, V. G. V. (2015). Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCO. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Ferreira, V. M., Andrade, L. I., Diniz, R. C. S., Karklins, E. O., Miranda, L. M. P., Ramos, L. H. P., Oliveira, P. J. S., Souza, T. R. F., Belo, V. S. & Melo, S. N. (2021). Avaliação epidemiológica das regiões do Brasil na pandemia de COVID-19. *Revista Eletrônica Acervo Saúde*, 13(4), 1-9. <https://doi.org/10.25248/reas.e7137.2021>

- Franke, R. H., Hofstede, G. & Bond, M. H. (1991). Cultural Roots of economic performance: a research note. *Strategic Management Journal*, 12, 165-173. <https://doi.org/10.1002/smj.4250120912>
- Frisancho, G. M., Azevedo, R. R. de., & Morales, A. A. (2023). Adoção das IPSAS: ambiente contábil em governos locais da América Latina. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 20(54), 01–22. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2023.e85361>
- Gama, J. R., Duque, C. G. & Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias *top-down* e *bottom-up*. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- Grandey, A. A., Tam, A. P., & Brauburger, A. L. (2002). Affective states and traits in the workplace: Diary and survey data from young workers. *Motivation and Emotion*, 26(1), 31–55. <https://doi.org/10.1023/A:1015142124306>
- Hassan, E. Yusof, Z. M. & Ahmad, K. (2018). Determinant Factors of Information Quality in the Malaysian Public Sector. ICEME 2018: Proceedings of the 2018 9th International Conference on E-business, Management and Economics August, 70–74.
- Haarhaus, B. (2017). Uncovering cognitive and affective sources of satisfaction homogeneity in work teams. *Group Processes & Intergroup Relations*, 21(4), 646–668. <https://doi.org/10.1177/1368430216684542>
- Hair Jr., J. F., et al. (2009). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hedler, D. L. & Castro, A. L. (2015). Satisfação do Servidor Público no Trabalho: um Estudo de Caso nos Centros de Referência de Assistência Social de Paranavaí. *Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais*, 16(2), 192-198. <https://doi.org/10.17921/2448-2129.2015v16n2p192-198>
- Hofstede, G. (1984). *Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values*. Abridged edition. Newbury Park, CA: Sage.
- Hofstede, G. & Bond, M. H. (1988). The Confucian connection: from cultural roots to economic growth. *Organization Dynamics*, 16, 4-21. [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(88\)90009-5](https://doi.org/10.1016/0090-2616(88)90009-5)
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: Software of the mind. Intercultural cooperation and its importance for survival* (3^a ed.). New York: McGraw Hill.
- Huweish, M. & Alshujairi, A. (2014). Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(24), 1-20.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2022). International standards: 2022 global adoption status snapshot. Retrieved from: <https://www.ifac.org/what-we-do/supporting-international-standards>

- Itzkovich, I., Heilbrunn, S. & Dolev, N. (2022). Drivers of intrapreneurship: an affective events theory viewpoint. *Journal Citation Reports*, 51(4), 1449-1470. <https://doi.org/10.1108/PR-09-2019-0483>
- Javidan, M. and Dastmalchian, A. (2009), “Managerial implications of the GLOBE project: a study of 62 societies”. *Asia Pacific Journal of Human Resources*, 47(1),41-58. <https://doi.org/10.1177/1038411108099289>
- Kalay, E., Brender-Ilan, Y., & Kantor, J. (2018). Authentic leadership results in detail-oriented occupations: commitment, emphasis on role and intentions to leave. *Journal of Management & Organization*, 63(1), 1-18. <https://doi.org/10.1017/jmo.2018.8>
- Kim, S. (2015). National culture and public service motivation: investigating the relationship using Hofstede’s five cultural dimensions. *International Review of Administrative Sciences*, 83, 23-40. <https://doi.org/10.1177/0020852315596214>
- Kühl, C. A. (2017). *A influência dos ciclos políticos e da ideologia político-partidária na qualidade informacional dos resultados das sociedades de economia mista* (Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP).
- Lam, W. & Chen, Z. (2012). When I put on my service mask: Determinants and outcomes of emotional labor among hotel service providers according to affective event theory. *International Journal of Hospitality Management*, 31, 3-11. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2011.04.009>
- Leite, J. G. & Bolognesi, R. (2019). Cultura organizacional e contabilidade: apontamentos teóricos e pesquisa de campo. *Universitas*, 13(25), 99-118.
- Lima, B. J. (2016). 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*, 10(4), 363-379. <https://doi.org/10.17524/repec.v10i4.1398>
- Lima, R. L. & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(39), 166-184. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lima, D. V., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). 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*, 12(2), 15-23.
- Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2022). Accountants’ postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 202–222. <https://doi.org/10.1111/faam.12313>
- Lonner, W. J., Berry, J. W. & Hofstede, G. H. (1980). Culture’s consequences: International differences in work-related values. *European Journal of Operational Research*, 9(1), 94. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(82\)90018-2](https://doi.org/10.1016/0377-2217(82)90018-2)

- Lopes, G. B., Sedyama, G. A. S., Leroy, R. S. & Bernado, J. S. (2017). Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira. *Revista do Serviço Pública*, 69(3), 133-153. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.1743>
- Macêdo, J. M. A., Silva, L. M., Pederneiras, M.M. M., Lopes, J. E. G., Ribeiro Filho, J. F. & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69-91. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>
- Macedo, S. V., Valadares, J. L., Ribeiro Filho, W. F. & Silva Júnior, A. C. (2020). Transparência Local: Implicações da Lei de Acesso à Informação em Municípios Mineiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão* 15(2), 100-117. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.18379
- Manoel, G. T., Strassburg, U., Serafim, M. C. (2023). Relação de variáveis socioeconômicas e contábeis com os níveis de transparência dos municípios do sul e sudeste do Brasil. *Gestão & Planejamento*, 24, 473-489. <https://doi.org/10.53706/gep.v.24.7697>
- Marcelino, J. A., & Gonçalves, B. D. L. (2021). Responsabilidade do Contador Público: um estudo sobre o conhecimento dos Contadores Públicos da microrregião de Cornélio Procópio sobre as suas responsabilidades durante a liquidação da despesa. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 277-292. <https://orcid.org/0000-0001-6288-6108>
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*. 14(161973), 1-12. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marôco, J. (2006). *Análise estatística com utilização do SPSS* (6ª ed.). Edições Sílabo.
- Martins, A. D., & Peixe, B. C. S. (2020). Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior. *CAFI*, 4(1), 74–93. <https://doi.org/10.23925/cafi.v4i1.60655>
- Mata, R. S. (2022). Índice de disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma análise dos municípios do estado do Espírito Santo. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21(e3327), 1-17. <https://doi.org/10.16930/2237-766220223327>
- Mata, R. S., & Muniz, J. B. (2021). Adoção das IPSAS pelo Setor Público: Uma análise do processo na Prefeitura Municipal de Vitória (ES). In Anais da XXI USP International Conference in Accounting. São Paulo, SP: USP.
- Matei, A., Drumasu, C. (2015). Corporate Governance and public sector entities. *Procedia Economics and Finance*, 26, 495-504. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00879-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00879-5)
- Mendes, A. R. & Costa, A. J. B. (2022). Inovações na Contabilidade Pública e Controle Governamental no Brasil: Uma Revisão Sistemática da Literatura. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 10(44).

- Meyer, J. P., Allen, N. J. & Smith, C. A. (1993). Commitment to Organizations and Occupations: Extension and Test of a Three-Component Conceptualization. *Journal of Applied Psychology*, 78(4), 538-551. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.78.4.538>
- Mignonac, K. & Herrbach, O. (2004). Linking work events, affective states, and attitudes: an empirical study of managers' emoticons. *Journal of Business and Psychology*, 13(2), 221-240. <https://doi.org/10.1007/s10869-004-0549-3>
- Mnif, Y. & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089-1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- Morás, V. R. & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49-76.
- Morais, T. C. C., Pacheco, V. A., & do Carmo, M. M. (2020). Desigualdade de gênero no setor público: Estudo de caso no Conselho Nacional do Ministério Público. *Negócios em projeção*, 10(2), 44-56.
- Morais, L. S. & Teixeira, M.G. C. (2016). Interfaces da *accountability* na administração pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do estado do Rio de Janeiro. *Revista Eletrônica de Administração*, 22(1), 77-105. <https://doi.org/10.1590/1413-2311.014162016.62768>
- Moura, T. S., Nascimento, R. S. & Viotto, R. (2021). Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso. *Revista ambiente contábil*, 13(2), 299-317. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2021v13n2ID25728>
- Nadim, M. & Zafar, M. A. (2021). Evaluation of Nurses' Job Engagement as an Outcome of Experienced Compassion in the Workplace, Using the Lens of Affective Event Theory. *Original Research*, 11(4), 1-15. <https://doi.org/10.1177/21582440211058>
- Nascimento, R. S., Almeida, F. S. & Viotto, R. (2019). Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 17(2), 148-176. <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.557>
- Natalizi, D. (2020). Public sector accounting contexts in the EPSAS change: a comparative study of Italy and Sweden. *International Review of Administrative Sciences*, 1-20. <https://doi.org/10.1177/0020852319894680>
- Neves, J. A. B. (2018). *Modelo de Equações Estruturais: Uma Introdução Aplicada*. Brasília: Enap.

- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Ohly, S., & Schmitt, A. (2013). What Makes Us Enthusiastic, Angry, Feeling at Rest or Worried? Development and Validation of an Affective Work Events Taxonomy Using Concept Mapping Methodology. *Journal of Business and Psychology*, 30(1), 15–35. <https://doi.org/10.1007/s10869-013-9328-3>
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Paterson, J. M. & Cary, J. (2002). Organizational justice, change anxiety, and acceptance of downsizing: Preliminary tests of an AET-based model. *Motivation and Emotion*, 26, 83-103. <https://doi.org/10.1023/A:1015146225215>
- Padrones, K. G. de S. A., Colares, A. C. V., & dos Santos, W. J. L. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/3771>
- Paula, W. M. & Bezerra Filho, J. E. (2024). Dificuldades na Profissão do Contador Público: um Mapeamento Sistemático no Ambiente Brasileiro. *Administração Pública & Gestão Social*, 16(1). <https://doi.org/10.21118/apgs.v16i1.15068>
- Pelau, C., & Pop, N. A. (2018). Implications for the energy policy derived from the relation between the cultural dimensions of Hofstede's model and the consumption of renewable energies. *Energy Policy*, 118, 160–168. <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2018.03.042>
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E. & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais. *Revista Do Instituto De Ciências Econômicas, Administrativas E Contábeis*, 26(1). <https://doi.org/10.17648/2236-7608-v26n1-12576>
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448. <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>
- Pinto, A. de V., & Klein, M. (2019). Antecedentes do Comportamento Workaround: Uma Reflexão Sobre o Olhar da Teoria dos Eventos Afetivos. Apresentado no XLIII Encontro da ANPAD - EnANPAD.
- Pires, J. C. D. S., & Macêdo, K. B. (2006). Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 40(1), 81–105. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122006000100005>

- Pizio, L. S., Moschetta, C., & Vendruscolo, M. I. (2020). Adoção das normas contábeis internacionais no setor público brasileiro: Percepção dos contadores públicos do Rio Grande do Sul. In *Anais do XX Congresso Internacional de Contabilidade da USP*.
- Polzer, T., Garseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2019). Does your walk match your talk? Analyzing IPSASs diffusion in developed and developing countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 117-139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>
- Rakhman, F., & Wijayana, S. (2019). Determinants of Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 54(3), 1-35. <https://doi.org/10.1142/S1094406019500094>
- Raupp, F. M. (2016). Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios Brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 34-52. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n30p34>
- Ribeiro Filho, J. F., Tavares, M. F. N., Amaro, R. G. & Lopes, J. E. G. (2009). Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: O Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 4(1), 5-20. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v4i1.13165
- Rocha, A. & Rocha, E. (2007). Paradigma interpretativo nos estudos de consumo: retrospectiva, reflexões e uma agenda de pesquisas para o Brasil. *Revista de Administração de empresas*, 47(1), 71-80. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902007000100007>
- Rodríguez-Rivero, R., Ortiz-Marcos, I., Ballesteros-Sánchez, L., & Martínez-Beneitez, X. (2020). Identifying Risks for Better Project Management between Two Different Cultures: The Chinese and the Spanish. *Sustainability*, 12(18), 7588. <https://doi.org/10.3390/su12187588>
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102.
- Sasso, M. & Varela, P. S. (2023). Fatores preditivos que moldam a resposta estratégica de governos estaduais brasileiros às IPSAS. *Ciências sociais aplicadas em revista*, 24(44), 161-197.
- Sasso, M., Rosangela Pereira Ramos, & Patrícia Siqueira Varela. (2023). Conformidade contábil e implantação de políticas de contabilidade de exercício: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Avanços em Contabilidade Científica e Aplicada*, 16 (1), 033–049/050. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160102>
- Saboni, M., Ferreira, M. A. M., Braga, M. J. & Almeida, F. M. (2016). Contextos (in)adequados para o engajamento cidadão no controle social. *Revista Administração Pública*, 50(3), 477-500. <https://doi.org/10.1590/0034-7612153518>

- Santana, D. L., Mendes, G. A. & Mariano, A. M. (2014). Estudo das dimensões culturais de Hofstede: análise entre Brasil, Estados Unidos e México. *Cadernos de Aula do LEA*, 3, 1-13.
- Santos, M. A. & Melo, M. C. O. L. (2020). Representatividade da Mulher Contadora em Escritórios de Contabilidade e a Desigualdade de Gênero na Prática Contábil: Uma Questão ainda em Debate?. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(3), 1-16. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.30679
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 1-24. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B. & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78-100.
- Sellami, Y. S., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 1-13. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 141-164. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0274>
- Sharma, P., Kong, T. T. C., & Kingshott, R. P. J. (2016). Internal service quality as a driver of employee satisfaction, commitment and performance. *Journal of Service Management*, 27(5), 773–797. <https://doi.org/10.1108/JOSM-10-2015-0294>
- Silva, A. J. C., et al. (Ano). O nível de adoção da norma NBC TSP 11 - apresentação das demonstrações contábeis, nos municípios goianos. In E. P. Santos et al. (Eds.), *Tópicos Essenciais em Contabilidade, Tributos, Disclosure e Finanças Públicas* (pp. 75-90). Centro Universitário Alves Faria.
- Silva, M. A.C., Silva Junior, A. C., Ferreira, M. A. M., Brunozi Júnior, A. C. (2022). Fatores Condicionantes da Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade Do Setor Público – IPSAS. *Revista contabilidade, gestão e governança*, 25(1), 103-122. https://doi.org/10.51341/1984-3925_2022v25n1a6
- Silva, W. A. O., & Bruni, A. L. (2019). Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 52(2), 415-431. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170383>
- Silva, E. V., Kreich, M. V., Melo, N. M. & Martins, Z. B. (2022). Trabalho remoto na contabilidade: Uma percepção de profissionais contábeis do estado de Santa Catarina. *Revista Expectativa*, 21(3), 42-67. <https://doi.org/10.48075/revex.v21i3.29214>
- Silva Neto, A. F. & Silva, J. D. G. (2019). 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*. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>.

- Soguel, N., & Luta, N. (2021). On the road towards IPSAS with a maturity model: A Swiss case study. *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 1-16. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2020-0235>
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2021). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt-br/assuntos/contabilidade/contabilidade-aplicada-ao-setor-publico>
- Souza, F. G., Barros, D. O., Celis, L. M. M., & Araújo, J. C. O. (2021). Higher education in the IPSAS implementation process: A comparative study between Brazil and Mexico. *Research, Society and Development*, 10(9), 1-14. <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i9.18059>
- Szuster, N. (2015). Temos do que nos orgulhar na contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121-125. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201590050>
- Vegas, R. O. M., Goularte, J. L. L., Costa, C. F., Behr, A. & Ramos, T. J. F. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. *Revista de gestão e contabilidade UFPI*, 2(2), 33-50.
- Verhaeghe, J-C, Wolfs, J. L, Simon, X. & Compère, D. *Praticar a epistemologia – um manual de iniciação para professores e formadores*. São Paulo: Edições Loyola, 2010. Capítulo 1.
- Tawiah, V. (2020). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*, 39(1), 103-124. <https://doi.org/10.1111/faam.12288>
- Tamayo, A. (2005). Valores organizacionais e comprometimento afetivo. *Revista de Administração Mackenzi*, 6(3), 192-2013. <https://doi.org/10.1590/1678-69712005/administracao.v6n3p192-213>
- Teles, J.. & Carvalho, K. M. (2013). Panorama da produção acadêmica sobre transparência pública municipal no Brasil: uma revisão de escopo dos últimos 35 anos. *Revista AGU*, 23(1), 141-170. <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.23.n.01.2024.3377>
- Teles, J., Mendes, A. C. A. & Lunkes, R. J. (2021). Efeitos interativos dos controles gerenciais, das avaliações cognitivas e reações emocionais no comprometimento afetivo. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 15(3), 271-292. <https://doi.org/10.17524/repec.v15i3.2762>
- Tenhiala, A., Lount Jr, R. B. (2013). Affective reactions to a pay system reform and their impact on employee behaviour. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 86, 100-118. <https://doi.org/10.1111/joop.12002>

- Weiss, H. M., & Cropanzano, R. (1996). A theoretical discussion of the structure, causes and consequences of affective experiences at work. *Research in Organizational Behavior*, 18, 1-74.
- Weiss, H.M. & Beal, D.J. (2005). "Reflections on Affective Events Theory". Ashkanasy, N.M., Zerbe, W.J. & Härtel, C.E.J. (Ed.) *The Effect of Affect in Organizational Settings (Research on Emotion in Organizations, Vol. 1)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 1-21. [https://doi.org/10.1016/S1746-9791\(05\)01101-6](https://doi.org/10.1016/S1746-9791(05)01101-6)
- Wooldridge, J. M. 2010. *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. 2nd ed. Cambridge, MA: MIT Press.
- Wiedenhöft, G. C., Luciano, E. M. & Callegaro, S. (2019). Antecedentes culturais da corrupção: uma análise das relações do modelo 6d de Hofstede na dissuasão à corrupção. *Revista de Gestão e Planejamento*, 20, 618-634.
- Zarei, H., Yazdifar, H., Dahmarde Ghaleno, M. and Namazi, N. (2021), "National culture and publicsector budgeting: the mediating role of country-level institutions using a structural equation modeling approach", *Journal of Applied Accounting Research*, 23(3), 686-714. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2020-0102>
- Zambrano, C. E., & Lima, J. E. (2004). Análise estatística multivariada de dados socioeconômicos. In M. L. Santos & W. C. Vieira (Eds.), *Métodos quantitativos em economia* (Vol. 1, pp. 556-577). UFV.

APÊNDICE A- QUESTIONÁRIO

PARTE I – DADOS GERAIS	Bases Conceituais, Teóricas	
Email:	Azevedo et al., (2019) e Sasso, Ramos e Varela (2023).	
Estado:		
Cidade:		
Gênero:		Idade:
Formação profissional: () Técnico em Contabilidade () Bacharel em Contabilidade () Administrador () Outras formações profissionais		
Grau de escolaridade: () Ensino Fundamental Completo () Ensino Médio Completo () Ensino Superior		
Tempo de atuação no cargo: () Menos de dois anos () 2 a 5 anos () 6 a 10 anos () 11 a 15 anos () Acima de 15 anos		
O Sr.(a) é o (a) contador(a) chefe/responsável pelo setor contábil da prefeitura? () Sim () Não		
Qual o seu vínculo com o setor público? () Concursado (servidor de carreira) () Contratado () Cargo de livre Nomeação () Prestação de Serviço () Função de confiança. Cargos de confiança são exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo (art. 37, inciso V da Constituição Federal de 1988). Já os cargos em comissão são providos por livre nomeação e o indivíduo não precisa ser necessariamente concursado, mas deve obedecer a alguns requisitos mínimos.		
A contabilidade da prefeitura recebe algum suporte de empresa particular (terceirizada)? () Sim () Não		

Se a resposta anterior for sim, quais serviços a empresa presta à prefeitura?	Sediyama, Aquino e Lopes (2017)
---	---------------------------------

PARTE II – CONHECIMENTO SOBRE ADOÇÃO DAS NBC TSP CONVERGIDAS ÀS IPSAS

1) O Sr.(a) conhece os órgãos que estão liderando o processo de adoção das IPSAS às NBC TSP? () Sim () Não	
2) Se a resposta anterior for sim, quais são os órgãos?	
3) Qual o seu nível de conhecimento sobre as NBC TSP? () Muito baixo () Baixo () Intermediário () Alto () Muito alto	
4) Qual o nível de adoção das NBC TSP na prefeitura que você trabalha? () Muito baixo () Baixo () Intermediário () Alto () Muito alto	
5) Com que frequência você consulta o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)? () Nunca () Raramente () Ocasionalmente () Frequentemente () Sempre	
6) Com que frequência você consulta as NBC TSPs? () Nunca () Raramente () Ocasionalmente () Frequentemente () Sempre	
7) Sobre a alternativa a seguir, assinale o seu nível de concordância: As NBC TSPs podem promover maior transparência sobre os dados públicos. () Discordo totalmente () Discordo () Nem concordo, nem discordo () Concordo () Concordo totalmente As NBC TSPs podem minimizar os atos corruptos no setor público. () Discordo totalmente () Discordo () Nem concordo, nem discordo () Concordo () Concordo totalmente As NBC TSP podem auxiliar no processo de tomada de decisão dos gestores públicos () Discordo totalmente () Discordo () Nem concordo, nem discordo () Concordo () Concordo totalmente A ideologia partidária do prefeito (esquerda, direita ou centro) influencia na adoção das NBC TSP. () Discordo totalmente () Discordo () Nem concordo, nem discordo () Concordo () Concordo totalmente	
Quais são as maiores dificuldades no processo de adoção das NBC TSP na sua prefeitura? (Você pode marcar mais de uma opção. Caso a prefeitura não tenha encontrado dificuldades, marque essa opção.) () Não encontramos dificuldades com a adoção das NBC TSP () Ausência de capacitação profissional () Ausência de suporte tecnológico e de infraestrutura () Ausência de apoio dos gestores públicos () Ausência de apoio de outros setores da prefeitura () Dependência da contabilidade terceirizada () Outros:	
8) O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) tem sido adotado pela sua prefeitura? () Sim () Não	
9) O Tribunal de Contas do Estado penaliza a não adoção das NBC TSP? () Sim () Não	
10) Outros setores da prefeitura, como, por exemplo, a administração, possuem conhecimento das NBC TSP e auxiliam no processo de adoção das normativas? () Sim () Não	
11) Se a resposta anterior for sim, quais departamentos auxiliam neste processo?	

PARTE III – PROPENSÃO PARA ADOÇÃO DAS NBC TSP

Assinale a resposta que considerar mais indicada para cada item, conforme o seu grau de concordância

1- Discordo totalmente / 2- Discordo / 3- Nem concordo, nem discordo / 4- Concordo / 5- Concordo totalmente

1) Estou propenso a adotar as NBC TSPs baseadas nos padrões internacionais de contabilidade pública.	Oliver (1991)
2) Estou propenso a mudar os meus hábitos, rotinas e ações na contabilidade pública, para seguir o que está determinado nas NBC TSP.	
3) Estou propenso a estudar todas as NBC TSP e aprender as particularidades de cada norma.	
4) Estou propenso a adotar o regime de competência em todos os registros e lançamentos patrimoniais da prefeitura.	
5) Estou propenso a deixar outros modelos de plano de contas e seguir o plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON).	
6) Estou propenso a elaborar demonstrativos contábeis transparentes e responsáveis, considerando as características qualitativas previstas nas NBC TSP, buscando auxiliar no processo de tomada de decisão dos gestores públicos.	

PARTE IV – DIMENSÕES PSICOLÓGICAS E CULTURAIS RELACIONADOS A NBC TSP

O Sr.(a) participou ou busca sempre participar das discussões de adoção e melhorias no processo das normas internacionais de contabilidade no Brasil (NBC TSP)?

Sim Não

O Sr.(a) em algum momento deu a sua opinião sobre o processo de adoção às normas internacionais de contabilidade no Brasil?

Sim Não

Assinale a resposta que considerar mais indicada para cada item, conforme o grau de importância abaixo: 1 – Discordo totalmente, 2 – Discordo, 3 – Nem concordo, nem discordo, 4 – Concordo, 5- Concordo totalmente

Satisfação	12) Estou satisfeito com as atividades realizadas em meu trabalho.	Mignonac e Herrbach, 2004
	13) Estou satisfeito com o processo de adoção às normas internacionais de contabilidade no Brasil (NBC TSP)	Mignonac e Herrbach, (2004)
	14) Estou capacitado para adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil (NBC TSP)	Moura, Nascimento e Viotto (2021); Mendes e Costa (2022).
	15) Realizei cursos de capacitação sobre as NBC TSP e estou sempre buscando participar de cursos de capacitação sobre as NBC TSP.	Lima e Lima (2019), Moura, Nascimento e Viotto (2021)
	16) Os órgãos superiores, como os Tribunais de Conta do Estado incentivam a adoção das normas internacionais de contabilidade.	Souza e Carvalho Júnior (2016)
Comprometimento	17) Me sinto comprometido com a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.	Gesser e Ranghetti (2011); Lima e Lima, (2019); Souza <i>et al.</i> , (2021).
	18) Conheço os motivos do Brasil querer implementar as normas internacionais de contabilidade (NBC TSP).	
Engajamento	19) Sinto prazer nas atividades no trabalho.	Avigo et al. (2017)
	20) Dependo de terceiros ou empresa terceirizada para elaboração dos demonstrativos contábeis.	Bilhim, Azevedo e Santos (2022)
	21) Dependo de terceiros ou empresa terceirizada para entender as mudanças das normas internacionais de contabilidade (NBC TSP)	
Assinale a resposta que considerar mais indicada para cada item, conforme o grau de importância abaixo: 1 – Discordo totalmente, 2 – Discordo, 3 – Nem concordo, nem discordo, 4 – Concordo, 5- Concordo totalmente		
Distância de Poder	22) Ter uma boa relação com seu Chefe	Silva Neto e Silva (2019)
	23) Ser consultado pelo chefe sobre as decisões que ele deva tomar.	
Coletivismo	24) Ter tempo suficiente para vida pessoal e familiar	

	25) Ter boas condições físicas do ambiente de trabalho (boa ventilação e iluminação, espaço de estudo etc.).	
	26) Ajudar aos colegas do setor contábil a entender e implementar as normas internacionais de contabilidade.	
Feminilidade	27) Trabalhar com pessoas que saibam colaborar umas com as outras.	
	28) Conversas com seu chefe ou com seus subordinados sobre as mudanças impostas pela adoção as normas internacionais de contabilidade.	
Orientação de longo prazo	29) Respeito pelas tradições e valores	
	30) Ponderação no gasto com dinheiro.	
	31) Ocorreu um planejamento do setor contábil na implementação das normas internacionais	
Assinale a resposta que considerar mais indicada para cada item, conforme o grau de importância abaixo: 1 – Mínima importância, 2 – Pouco importante, 3 – Importância moderada, 4 – Muito importante, 5- Máxima importância		
Distância de Poder	32) A produção dos demonstrativos contábeis deve ser realizada de forma individualizada.	Silva Neto e Silva (2019)
Feminilidade	33) Quando as pessoas falham é, frequentemente, por culpa própria.	
Evitação de incerteza	34) Uma pessoa pode ser uma boa gestora sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho.	
	35) As regras e normas do órgão não devem ser quebradas, nem mesmo quando você julgue que é do interesse do órgão.	
	36) É difícil seguir as novas normas internacionais de contabilidade	

APÊNDICE B- CLASSIFICAÇÃO DO ÍNDICE DE PROPENSÃO A ADOÇÃO DAS IPSAS

Respostas	Estado	Cidade	Índice de propensão
1	Espírito Santo	Água Branca	1.00
2	Minas Gerais	Almenara	1.00
3	Minas Gerais	Bocaiuva	1.00
4	Minas Gerais	Bocaiúva	1.00
5	Minas Gerais	Bom Sucesso	1.00
6	São Paulo	Borborema	1.00
7	Espírito Santo	Cariacica	1.00
8	Rio Grande do Sul	Chuívisca	1.00
9	Rio Grande do Sul	Chuívisca	1.00
10	Minas Gerais	Claudio	1.00
11	Minas Gerais	Cônego Marinho	1.00
12	Minas Gerais	Contagem	1.00
13	Minas Gerais	Coronel Xavier Chaves	1.00
14	São Paulo	Cravinhos	1.00
15	São Paulo	Euclides da Cunha Paulista	1.00
16	Santa Catarina	Governador Celso Ramos	1.00
17	São Paulo	Guariba	1.00
18	Minas Gerais	Itabirito	1.00

19	Minas Gerais	Itambacuri	1.00
20	Santa Catarina	Jaraguá do Sul	1.00
21	Minas Gerais	Lagoa Formosa	1.00
22	Minas Gerais	Lagoa Formosa	1.00
23	Rio de Janeiro	Maricá	1.00
24	São Paulo	Mauá	1.00
25	Minas Gerais	Monte Azul	1.00
26	Minas Gerais	Muriae	1.00
27	Paraná	Nova Londrina	1.00
28	Minas Gerais	Palmeiras	1.00
29	Minas Gerais	Pedro Teixeira	1.00
30	Minas Gerais	Piedade do Rio Grande	1.00
31	Minas Gerais	Poços de Caldas	1.00
32	Minas Gerais	Ponte Nova	1.00
33	São Paulo	Potim	1.00
34	Minas Gerais	Pratinha	1.00
35	Paraná	Rancho Alegre D'Oeste	1.00
36	Santa Catarina	Salete	1.00
37	Minas Gerais	Santa Bárbara do Monte Verde	1.00
38	Rio Grande do Sul	Santa Bárbara do Sul	1.00
39	São Paulo	São Bernardo do Campo	1.00
40	Minas Gerais	São Gotardo	1.00
41	São Paulo	São José do Rio Preto	1.00
42	Rio Grande do Sul	São Marcos	1.00
43	Santa Catarina	Schroeder	1.00
44	Paraná	Serranópolis do Iguaçu	1.00
45	São Paulo	Sumaré	1.00
46	Rio Grande do Sul	Tabaí	1.00
47	Rio Grande do Sul	TAPES	1.00
48	Rio Grande do Sul	Teutônia	1.00
49	Minas Gerais	Turmalina	1.00
50	Minas Gerais	Turmalina	1.00
51	Minas Gerais	Uberlândia	1.00
52	São Paulo	Valentim Gentil	1.00
53	Minas Gerais	Varginha	1.00
54	Espírito Santo	Vila Pavão	1.00
55	Minas Gerais	Visconde do Rio Branco	1.00
56	Santa Catarina	Xanxerê	1.00
57	São Paulo	Santa Salete	0.96
58	Santa Catarina	Laurentino	0.95
59	Minas Gerais	Rio Paranaíba	0.95
60	São Paulo	Santa Cruz da Esperança	0.95
61	São Paulo	Santo Anastacio	0.95
62	Minas Gerais	Santo Antônio do Amparo	0.95
63	Santa Catarina	São Ludgero	0.95
64	Paraná	São Manoel do Paraná	0.95
65	Minas Gerais	Belo Horizonte	0.95
66	São Paulo	Bilac	0.95

67	São Paulo	Carapicuíba	0.95
68	Minas Gerais	Divinópolis	0.95
69	Minas Gerais	Ituiutaba	0.95
70	Minas Gerais	Patos de Minas	0.95
71	São Paulo	São Manuel	0.95
72	São Paulo	Brotas	0.94
73	Minas Gerais	Cacté	0.94
74	Minas Gerais	Canaã	0.94
75	São Paulo	Charqueada	0.94
76	Minas Gerais	Formiga	0.94
77	Rio de Janeiro	Itatiaia	0.94
78	Santa Catarina	Nova Erechim	0.94
79	São Paulo	Onda Verde	0.94
80	Minas Gerais	Ribeirão das Neves	0.94
81	Santa Catarina	Lebon Regis	0.92
82	Santa Catarina	Curitibanos	0.90
83	Paraná	Piraí do Sul	0.90
84	São Paulo	Mineiros do Tiete	0.90
85	Santa Catarina	Peritiba	0.90
86	Santa Catarina	Tubarão	0.90
87	Paraná	Perobal	0.89
88	São Paulo	Presidente Prudente	0.89
89	São Paulo	Pontes Gestal	0.89
90	São Paulo	Guatapará	0.89
91	Minas Gerais	Mariana	0.85
92	Minas Gerais	Amparo do Serra	0.85
93	Paraná	Reserva	0.85
94	Paraná	Guaira	0.84
95	São Paulo	Murutinga do Sul	0.84
96	São Paulo	Vargem Grande do Sul	0.84
97	Minas Gerais	Mariana	0.84
98	Minas Gerais	Raul Soares	0.84
99	Rio Grande do Sul	Farroupilha	0.83
100	Rio Grande do Sul	Feliz	0.83
101	Paraná	Flórida	0.83
102	Minas Gerais	Guapé	0.83
103	Santa Catarina	Rio Negrinho	0.83
104	Santa Catarina	São João Batista	0.83
105	Minas Gerais	São Miguel do Anta	0.83
106	Paraná	Ângulo	0.83
107	Minas Gerais	Tocantins	0.81
108	Minas Gerais	Ipiáçu	0.81
109	Rio de Janeiro	Volta Redonda	0.81
110	São Paulo	Rafard	0.80
111	Paraná	Nova Londrina	0.80
112	São Paulo	cássia dos coqueiros	0.80
113	Minas Gerais	Itanhandu	0.80
114	Minas Gerais	Santa Cruz de Salinas	0.80

115	São Paulo	Capivari	0.79
116	Minas Gerais	Monte Santo de Minas	0.79
117	Paraná	Altamira do Paraná	0.79
118	São Paulo	Araçatuba	0.79
119	São Paulo	Cananéia	0.79
120	Rio Grande do Sul	Fazenda Vilanova	0.79
121	Rio Grande do Sul	Nova Alvorada	0.79
122	Paraná	Paula Freitas	0.79
123	Rio Grande do Sul	Santa Clara do Sul	0.79
124	São Paulo	Santa Cruz do Rio Pardo	0.79
125	Espírito Santo	Venda Nova do Imigrante	0.79
126	São Paulo	Piquerobi	0.79
127	Minas Gerais	Carmo do Paranaíba	0.78
128	Santa Catarina	Jaraguá do Sul	0.78
129	Minas Gerais	Amparo do Serra	0.77
130	São Paulo	Nova Odessa	0.75
131	Santa Catarina	Jaraguá do Sul	0.74
132	Santa Catarina	Luzerna	0.74
133	Minas Gerais	Oratória	0.74
134	Minas Gerais	Montes Claros	0.74
135	São Paulo	Analândia	0.74
136	Minas Gerais	Belo Horizonte	0.73
137	Rio Grande do Sul	Capão do Cipó	0.73
138	Rio Grande do Sul	Redentora	0.73
139	São Paulo	Tietê	0.73
140	Minas Gerais	Raul Soares	0.71
141	Minas Gerais	Oratório	0.69
142	São Paulo	Alvares Machado	0.68
143	São Paulo	Álvares Machado	0.68
144	São Paulo	Assis	0.68
145	Minas Gerais	Bambui	0.68
146	Paraná	Bela Vista da Caroba	0.68
147	Minas Gerais	Belo Horizonte	0.68
148	Rio Grande do Sul	Boa Vista do Cadeado	0.68
149	Rio Grande do Sul	Bom Princípio	0.68
150	São Paulo	Caiabu	0.68
151	Paraná	Cambira	0.68
152	São Paulo	Cesário Lange	0.68
153	Santa Catarina	Cocal do Sul	0.68
154	São Paulo	Espírito Santo do Pinhal	0.68
155	Minas Gerais	Gonzaga	0.68
156	São Paulo	Guaiçara	0.68
157	São Paulo	Guaraci	0.68
158	São Paulo	Guareí	0.68
159	Rio Grande do Sul	Itatiba do Sul	0.68
160	Minas Gerais	Lagoa da Prata	0.68
161	Minas Gerais	Lima Duarte	0.68
162	Minas Gerais	Matipó	0.68

163	Rio Grande do Sul	Muçum	0.68
164	São Paulo	Nova Guataporanga	0.68
165	São Paulo	Ourinhos	0.68
166	Santa Catarina	Palma Sola	0.68
167	Paraná	Palmeira	0.68
168	Paraná	Palmital	0.68
169	São Paulo	Parapuã	0.68
170	Rio Grande do Sul	Passo do Sobrado	0.68
171	São Paulo	Piracicaba	0.68
172	Minas Gerais	Pompéu	0.68
173	São Paulo	Santa Ernestina	0.68
174	São Paulo	Santa Rita do Passa Quatro	0.68
175	Santa Catarina	São Bento do Sul	0.68
176	Santa Catarina	São Cristóvão do Sul	0.68
177	Minas Gerais	São Pedro dos Ferros	0.68
178	Paraná	Tomazina	0.68
179	Paraná	Três Barras do Paraná	0.68
180	Paraná	Tupãssi	0.68
181	Santa Catarina	Urupema	0.68
182	Minas Gerais	Virgem da Lapa	0.68
183	Minas Gerais	Virginia	0.68
184	Minas Gerais	Visconde do Rio Branco	0.68
185	São Paulo	Torrinha	0.68
186	São Paulo	Paraíso	0.68
187	Minas Gerais	Betim	0.67
188	Rio Grande do Sul	Independência	0.67
189	Santa Catarina	Maracajá	0.67
190	Rio Grande do Sul	Cerro Grande	0.67
191	Minas Gerais	Prados	0.65
192	São Paulo	Campos do Jordão	0.64
193	São Paulo	Fartura	0.64
194	São Paulo	Panorama	0.64
195	Minas Gerais	São Pedro dos Ferros	0.64
196	Paraná	Sertaneja	0.64
197	São Paulo	Uru	0.64
198	Rio Grande do Sul	Ajuricaba	0.64
199	Minas Gerais	Bias fortes	0.64
200	Santa Catarina	São Joaquim	0.64
201	São Paulo	Sebastianópolis do Sul	0.64
202	Minas Gerais	Três Pontas	0.63
203	Rio Grande do Sul	General Câmara	0.63
204	Santa Catarina	Guatambú	0.63
205	São Paulo	Marília	0.63
206	São Paulo	Mogi das Cruzes	0.63
207	São Paulo	São Pedro do Turvo	0.63
208	São Paulo	Capão Bonito	0.63
209	Minas Gerais	Santa Margarida	0.63
210	Rio Grande do Sul	Santa Maria	0.63

211	Paraná	Tijucas do Sul	0.61
212	Minas Gerais	Carmo do Cajuru	0.61
213	Rio Grande do Sul	Toropi	0.58
214	Paraná	São Sebastião da Amoreira	0.58
215	Minas Gerais	Boa esperança	0.57
216	Minas Gerais	Bom despacho	0.57
217	Rio Grande do Sul	Água Santa	0.57
218	Paraná	Nova Olímpia	0.57
219	Santa Catarina	São Miguel do Oeste	0.56
220	Paraná	São Sebastião da Amoreira	0.56
221	Minas Gerais	Belo Horizonte	0.54
222	São Paulo	Santo Antônio de Posse	0.54
223	São Paulo	Aramina	0.53
224	Rio Grande do Sul	Passa Sete	0.53
225	Minas Gerais	Passos	0.53
226	Santa Catarina	Rio dos Cedros	0.52
227	Santa Catarina	Rio do Sul	0.50
228	São Paulo	Poá	0.49
229	São Paulo	Tanabi	0.48
230	Minas Gerais	Amparo da Serra	0.48
231	Santa Catarina	Matos Costa	0.48
232	Paraná	Sulina	0.47
233	Santa Catarina	Pinhalzinho	0.45
234	Paraná	Ramilândia	0.43
235	Minas Gerais	Arcos	0.42
236	Rio Grande do Sul	Cerro grande do Sul	0.42
237	Santa Catarina	Rio do Oeste	0.41
238	São Paulo	Águas da Prata	0.37
239	Minas Gerais	Belo Horizonte	0.37
240	Rio Grande do Sul	Cândido Godói	0.37
241	São Paulo	Corumbataí	0.37
242	Santa Catarina	Corupá	0.37
243	Santa Catarina	Itajaí	0.37
244	Minas Gerais	Jesuânia	0.37
245	Minas Gerais	Nanuque	0.37
246	Paraná	São João do Triunfo	0.37
247	São Paulo	Tabapuã	0.37
248	São Paulo	Vargem	0.37
249	Minas Gerais	Teixeiras	0.33
250	São Paulo	Divinolândia	0.05
251	Espírito Santo	Fundão	0.00