

DISCLOSURE DOS ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES NAS PREFEITURAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

Joselita Anunciacao Santos

Universidade Federal Do Paraná

Blenio Cezar Severo Peixe

Universidade Federal Do Paraná

Agradecimentos

Agradecemos à CAPES e o CNPq.

Agradecemos ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade da
Universidade Federal do Paraná - PPGCont. / UFPR.

Resumo

A contabilidade aplicada ao setor público vem passando por transformações e processos de institucionalização com ajustes, dentre estes a disclosure de ativos e passivos contingentes nos demonstrativos contábeis. O objetivo do estudo foi identificar em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras das capitais brasileiras em relação à disclosure dos ativos e passivos contingentes. A abordagem da pesquisa quanto ao problema classifica-se como qualitativa e quantitativa, a partir da aplicação de análise descritiva, exploratória e documental, com a verificação dos balanços consolidados e das notas explicativas publicados, nos portais da transparência das prefeituras utilizando o software estatístico SPSS para analisar de conteúdo. Verificou-se a evolução da implementação da NBCT SP 03 no período de 2016 a 2018 nos portais dos municípios pesquisados. Os resultados demonstram que não houve um avanço significativo no processo de institucionalização da norma, nos municípios das capitais dos municípios estudados. Concluiu-se que o processo de implantação das normas de contabilidade aplicada ao setor público, não é um procedimento simples, pois requer esforços das equipes envolvidas, novas tecnologias de informação, capacitação de funcionários e vontade político-administrativa dos gestores, processos esses, muitas vezes, ausentes de institucionalização de normas nas organizações públicas.

Palavras-chave: Disclosure, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Ativos e Passivos Contingentes, Institucionalização.

**DAS CAPITAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA TEORIA
INSTITUCIONAL****RESUMO**

A contabilidade aplicada ao setor público vem passando por transformações e processos de institucionalização com ajustes, dentre estes a *disclosure* de ativos e passivos contingentes nos demonstrativos contábeis. O objetivo do estudo foi identificar em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras das capitais brasileiras em relação à *disclosure* dos ativos e passivos contingentes. A abordagem da pesquisa quanto ao problema classifica-se como qualitativa e quantitativa, a partir da aplicação de análise descritiva, exploratória e documental, com a verificação dos balanços consolidados e das notas explicativas publicados, nos portais da transparência das prefeituras utilizando o *software estatístico SPSS* para analisar de conteúdo. Verificou-se a evolução da implementação da NBCT SP 03 no período de 2016 a 2018 nos portais dos municípios pesquisados. Os resultados demonstram que não houve um avanço significativo no processo de institucionalização da norma, nos municípios das capitais dos municípios estudados. Concluiu-se que o processo de implantação das normas de contabilidade aplicada ao setor público, não é um procedimento simples, pois requer esforços das equipes envolvidas, novas tecnologias de informação, capacitação de funcionários e vontade político-administrativa dos gestores, processos esses, muitas vezes, ausentes de institucionalização de normas nas organizações públicas.

Palavras-chave: *Disclosure*, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Ativos e Passivos Contingentes, Institucionalização.

1 INTRODUÇÃO

A internacionalização dos mercados exige cada vez mais uma maior transparência na aplicação dos recursos. Fragoso et al. (2012) ressaltam que, em decorrência de seu padrão de mensuração e informação de eventos econômicos, a contabilidade, enquanto ciência social, é o “idioma” que deveria ser capaz de gerar um ambiente de comunicação com alcance, ao mesmo tempo, local e global. As informações contábeis auxiliam o processo decisório, portanto, é de extrema importância a possibilidade de comparação - pelos diferentes países- das normas contábeis elaboradas sob um mesmo modelo. Nesse sentido, a convergência visa à redução das divergências contábeis, buscando respeitar e atender às necessidades específicas de cada país. Esse processo vem ocorrendo há anos, em uma busca incessante de diversos organismos que dedicam tempo e esforços para alcançar o objetivo de harmonizar as normas contábeis de vários países, mantendo as peculiaridades e as características de cada região (Silva; Madeira & Assis, 2004; Ponte; De Luca; Oliveira & Aquino, 2010).

Essas mudanças vêm ocupando grande espaço nas discussões, pois se aplica tanto na esfera das organizações públicas quanto das organizações privadas. No âmbito público, o processo de convergência, ocasionado pela adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), pode ser considerado como parte de uma reforma mais ampla, conhecida como *New Public Management* (NPM) (Galera & Bolívar, 2007), que trata de uma nova visão da administração pública sob um enfoque gerencial. A *International Federation of Accountants* (IFAC), o órgão responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, conhecidas como IPSAS. No Brasil, as entidades envolvidas com a convergência da contabilidade na área pública são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). A partir da formação do Grupo

instituído pela STN em 2007, que foram publicadas por meio da Resolução CFC nº 1.111/07, interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, elaborada pelo primeiro grupo; e a primeira edição do Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto pelos volumes I - Manual de Receita Nacional e II - Manual de Despesa Nacional, instituídos pela Portaria Conjunta da STN/SOF nº 3, em 2008, num esforço para estabelecer padrões de regras contábeis e orçamentárias (CFC, 2008). Dentre as novidades trazidas por esse processo, está a NBCT SP 03, essa norma define e identifica as circunstâncias nas quais os ativos contingentes, passivos contingentes e provisões devem ser reconhecidos, assim como sua forma de mensuração e *disclosure* nos demonstrativos patrimoniais e nas notas explicativas do setor público brasileiros, de modo que os usuários possam entender sua natureza, valores e vencimento.

As entidades públicas brasileiras iniciaram o processo de institucionalização dessas normas, buscando atender aos padrões internacionais e a uma legitimidade perante o cenário global. Essa necessidade de inserção pode gerar mudanças e inovações, mas também representa um processo difícil, exige reflexão e mudanças de *status*, pois enfrenta muitos desafios, tais como: falta de infraestrutura, de tecnologia, de especialização e de treinamento dos servidores públicos; além disso, há a resistência de alguns setores da administração pública em relação à abertura das informações.

Os pressupostos da Teoria Institucional podem contribuir de maneira significativa para o entendimento daquelas mudanças, uma vez que estuda os processos de institucionalização de um novo paradigma. Nesse sentido, o modelo proposto pela Tolbert & Zucker (1999) facilita a compreensão da adoção de uma nova prática diante do contexto atual. Este estudo tem como questão de pesquisa: em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras dos municípios das capitais brasileiras em relação à *disclosure* dos ativos e passivos contingentes? Para responder à questão o objetivo do estudo foi identificar em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras das capitais brasileiras em relação à *disclosure* dos ativos e passivos contingentes.

Esta pesquisa procura explicar como os fundamentos da Teoria Institucional podem contribuir para compreender a *disclosure* de ativos e passivos contingentes na esfera das prefeituras dos municípios das capitais brasileiras. Neste sentido, a característica deste estudo identificou uma lacuna importante de pesquisa para verificar a aplicação da Teoria Institucional como ferramenta para explicar esse fenômeno da implementação da norma NBCT SP 03.

O trabalho foi estruturado da seguinte forma: seção introdutória; seção teórica, em que é apresentado o processo de convergência à norma internacional, a *disclosure* de ativos e passivos contingentes no setor público e os principais fundamentos da Teoria Institucional; na terceira seção, apresenta-se a metodologia da pesquisa utilizada; na penúltima seção, são apresentados e analisados os resultados e na última seção são apresentadas as considerações finais.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Processo de Convergência das Normas no Brasil

A contabilidade funciona como um instrumento capaz de gerar informações para uma melhor tomada de decisão, seja na área privada ou pública. Em um cenário que as organizações estão cada vez mais internacionalizadas, que é de extrema importância a possibilidade de comparação dos relatórios contábeis, o que pode ser proporcionado mediante a utilização de normas elaboradas sob um mesmo padrão; para tanto, é necessário um processo de adequação capaz de atenuar as divergências contábeis.

seja, minimizar as divergências contábeis e facilitar a apresentação para a comunicação dos relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade e a compreensibilidade das informações. No setor público, o processo de adequação às normas contábeis internacionais foi promovido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio da *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) tendo como objetivo a emissão de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), promovendo a aceitação e a convergência internacional dessas normas e publicando outros documentos que auxiliem, por meio da adequação e experiência, a *disclosure* das demonstrações contábeis no setor público (IFAC, 2010).

No Brasil, as principais instituições envolvidas com a convergência contábil no setor público são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). As NBC TSPs, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), têm como base de elaboração as IPSAS. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por sua vez, edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com base nas NBC TSPs, e fixa os prazos para a adoção dos procedimentos mediante publicação de portarias.

Para o IFAC (2007), o processo de convergência internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público tem por finalidade aumentar a qualidade das informações e a transparência das demonstrações contábeis do setor público, proporcionando melhores evidências para a gestão pública no processo da tomada de decisão. Assim, nesse novo contexto, as principais alterações na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro dizem respeito aos procedimentos relacionados ao patrimônio das entidades e ao tratamento da receita pública, que adotava o princípio de caixa, passou a seguir o princípio da competência, considerando obrigatoriedade a *disclosure*, mensuração e do reconhecimento de itens patrimoniais como ativos e passivos contingentes.

2.2 Ativos e Passivos Contingentes no Setor Público

A *disclosure* das informações contábeis demonstra a transparência das entidades, ajuda os investidores e usuários externos na tomada de decisão e garante a sobrevivência das organizações no ambiente no qual estão inseridas. Dias Filho (2007), com base em estudos empíricos, enfatizou que as organizações utilizam a contabilidade não apenas como instrumento de apoio a decisões, mas também como meio para conquistar, manter e recuperar legitimidade no ambiente em que operam. Nesse sentido, a divulgação de informações sobre as contingências de uma organização é útil aos usuários externos, pois permite uma avaliação dos impactos sobre os fluxos de caixa da entidade. Além disso, atua como mecanismo de legitimação social, uma vez que pode provocar alterações nas escolhas dos indivíduos e gestores.

Na ótica contábil, a contingência é uma condição que pode ser favorável ou desfavorável e depende de eventos futuros e incertos. Por isso, a *disclosure* de ativos e passivos contingentes é tão discutida na literatura contábil, dada a relevância desse tipo de informação prospectiva na redução da assimetria informacional entre usuários da contabilidade (Mandzila & Zéghal, 2016; Cunha & Ribeiro, 2016; Acar & Ozkan, 2017).

No que diz respeito ao setor público, a Federação Internacional de Contadores (IFAC), por meio *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), visando contribuir com a divulgação de provisões ativos e de passivos contingentes, elaborou a IPSAS nº 19. Os seus preceitos, atualmente, estão incluídos na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 03 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). De acordo com essa norma, os passivos contingentes são obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços; ou obrigações

ou potencial de serviços para liquidar a obrigação, ou porque uma estimativa suficientemente confiável acerca do valor da obrigação não pode ser realizada).

Passivos contingentes são considerados um tipo de risco fiscal possível de ocorrência ou não, estando, dessa forma, “intrinsecamente relacionado, entre outros, ao risco de ocorrência de crises fiscais decorrentes de aumento do endividamento público”. (Vieira, 2010). Já os ativos contingentes, de acordo com essa mesma norma, usualmente, decorrem de eventos não planejados ou inesperados que não estejam totalmente sob controle da entidade ou que dão origem à possibilidade da entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade.

A *disclosure* desses itens se faz necessária, pois o não reconhecimento, principalmente, de uma contingência passiva pode provocar prejuízos financeiros consideráveis para os entes públicos. Além disso, atenderá aos princípios constitucionais da publicidade (transparência) e da eficiência do gasto público, pois suas ocorrências sem o registro contábil podem afetar o patrimônio do ente governamental, trazendo prejuízos para a sociedade e comprometendo recursos de políticas públicas já programadas em planos plurianuais (Stafievskaya et al., 2015; Islam; Ghanem & Polackova, 1999). Vale ressaltar que a STN, por meio da Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, estabeleceu para os entes públicos municipais o prazo limite de 01 de janeiro de 2020 para iniciarem o reconhecimento, a mensuração e a *disclosure* dos ativos, as provisões e os passivos contingentes.

2.3 Teoria Institucional

A Teoria Institucional surgiu da crítica de autores sobre a Teoria Econômica Neoclássica da Firma, ela considera o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões (Guerreiro; Pereira & Rezende, 2006) e tem seus pressupostos fundamentados na racionalidade econômica do indivíduo e no equilíbrio de mercado (Burns & Scapens, 2000). Para Machado-da-Silva & Gonçalves (1999, p.220), essa teoria constitui-se no “resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que busca incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações”.

As pesquisas que tentam investigar as questões de mudanças, institucionalização e de procedimentos organizacionais têm explorado a teoria Institucional nas seguintes vertentes teóricas: Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE), Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS) (Scapens, 2006).

Para Reis (2008, p.27), a Velha Economia Institucional ou *Old Institutional Economics* (OIE) trata das relações entre os indivíduos no interior das organizações, onde o foco está direcionado para as chamadas microinstituições. Já o termo Nova Economia Institucional (NIE), segundo Paula (2006), foi utilizado por Oliver Williamson e é amplamente debatido no mundo acadêmico. Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira (2005) e Paula (2006) destacam que essa vertente contempla uma série de conceitos e realiza uma abordagem teórica relacionada aos feixes contratuais e às organizações em um ambiente competitivo e de desempenho econômico, ou seja, o foco da Nova Economia Institucional está concentrado nos conceitos de Custos de Transação.

A vertente sociológica é denominada por Reis (2008, p.30) como a “corrente teórica que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural”. Outro ponto abordado por essa vertente é a questão da legitimação perante o ambiente. As organizações buscam essa

homogeneidade nas estruturas formais das organizações é baseada na legitimidade e no isomorfismo.

DiMaggio & Powell (1983) identificaram três mecanismos por meio dos quais ocorrem as mudanças isomórficas institucionais, quais sejam: isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo coercitivo é resultante das pressões formais e informais. As fontes para a coerção incluem as regulamentações governamentais e as pressões sociais, culturais e políticas exercidas sobre uma organização. A adoção do isomorfismo é o mimético que consiste em copiar as práticas de outras organizações. Quando as tecnologias utilizadas estão defasadas, quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria uma incerteza, organizações podem se modelar às outras organizações. O isomorfismo normativo decorre da profissionalização dos agentes da organização. A profissionalização é definida como a busca coletiva dos membros para definir as condições e os métodos de seu trabalho, controlar “a produção de produtores” e estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional (DiMaggio & Powell, 1983).

Para atender ao objetivo deste estudo, abordou-se a nova vertente sociológica institucional, pautada no isomorfismo coercitivo e o processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker, pois ambos são capazes de auxiliar no entendimento do processo das mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

2.4 Processo de institucionalização de práticas

A necessidade de as organizações estarem inseridas socialmente implica fortes influências por constantes mudanças e inovações. O processo de convergência às IPSAS representa uma etapa árdua de adaptações às novas regras e rotinas, portanto, é preciso analisar quais caminhos serão percorridos até a institucionalização total de um novo paradigma contábil. Conforme Scott (1987), o termo instituição representa estruturas regulatórias, leis, profissões e ideologias, sendo que os grupos de interesses e a opinião pública também são considerados agentes ou constituintes institucionais em conjunto com o Estado e a classe profissional, já a institucionalização representa um processo a partir do qual as organizações incorporam ações, técnicas e condutas e as coordenam de modo que venham a se oficializar, em seu ambiente e até mesmo na sociedade.

Tolbert & Zucker (1996, p 182) esquematizaram os passos a serem seguidos para a completa implantação de um novo padrão conforme a Figura 1:

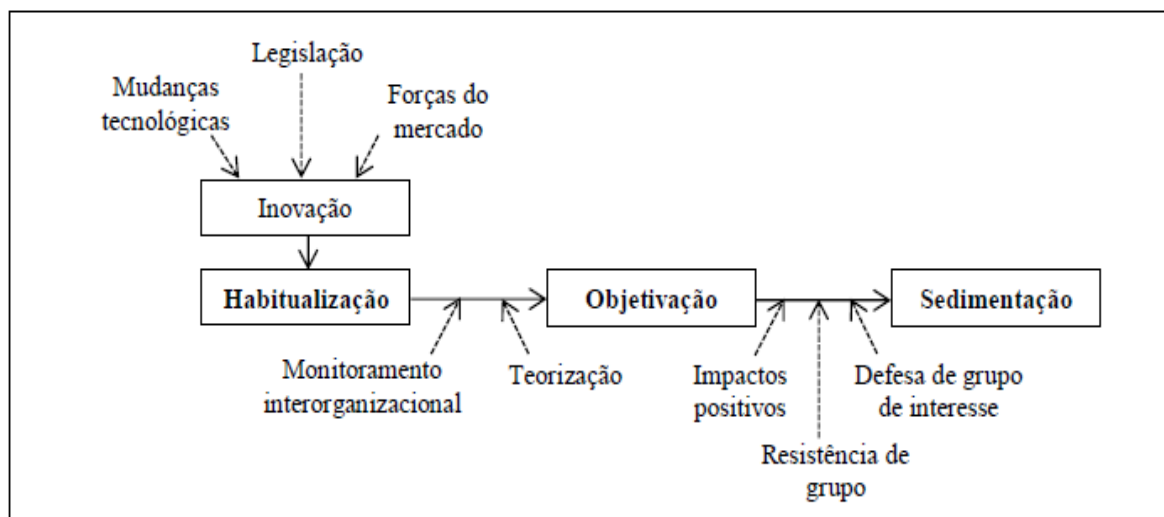


Figura 1. Esquema para a implantação de um novo padrão.

desenvolvem-se novas técnicas no intuito de mitigar determinados problemas específicos. A habitualização é o “desenvolvimento de comportamentos para a solução de problemas e (Tolbert & Zucker, 1999, p. 2005).

A Objetivação (semi-institucionalização), por sua vez, representa o nível de concordância dos indivíduos a respeito das práticas, procedimentos e modelos utilizados na entidade, sendo percebidas características mais permanentes e disseminadas (Tolbert & Zucker 1999). De acordo com Paula (2006, p.58), “nesse estágio, os líderes defensores das mudanças desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral”.

O processo de Sedimentação (institucionalização) representa a institucionalização total da estrutura, pois as práticas e normas instituídas que se encontram plenamente aceitas e enraizadas na cultura da organização e nas rotinas da entidade, com capacidade total de sobrevivência (Tolbert & Zucker, 1999). Entretanto, para que o processo de institucionalização ocorra de forma satisfatória, é necessário que os resultados esperados da implantação da estrutura sejam alcançados, que existam promoção e baixa resistência por parte dos indivíduos inseridos na entidade (Tolbert & Zucker, 1999).

2.5 Estudos antecedentes relacionados

Realizou-se uma busca por pesquisas que servissem de sustentação à revisão de literatura do presente estudo, dessa forma, foram verificados periódicos, artigos, dissertações e teses cuja abordagem se vinculasse ao estudo proposto.

Ao contrário do setor privado, as pesquisas sobre os ativos e passivos contingentes no serviço público são recentes. O estudo realizado por Almeida-Santos (2015), “Explorando a probabilidade da divulgação de passivos contingentes pelos governos locais brasileiros”, apontou, por meio da utilização de testes paramétricos (regressão linear logística: modelos *logit* e *probit*), dentre diversos fatores, que apenas dois deles suportam a ideia de que há influência na probabilidade de um ente municipal estar divulgando algum tipo de passivo contingente em seu instrumento de planejamento anual: receitas próprias (relação positiva) e gastos com pessoal (relação negativa).

No estudo de Almeida-Santos & Scarpin (2013), “Fatores financeiros da divulgação de passivos contingentes dos maiores municípios brasileiros”, os resultados empíricos indicaram que a probabilidade de um município divulgar algum tipo de passivo contingente é maior quando este também tem maiores receitas próprias. Ao contrário, em municípios que têm maiores gastos com pessoal e possuem resultados permanentes satisfatórios, a probabilidade de um deles fazer a divulgação de um passivo contingente é menor.

No estudo de Pereira, (2019) “Influência do sistema de controle interno na divulgação de provisões e de passivos contingentes no setor público”, constatou-se que os entes governamentais possuidores de uma gestão de riscos influenciavam negativamente na divulgação de provisões e de passivos contingentes. Isto posto, a influência negativa é explicada pelo desconhecimento das práticas da gestão de riscos, em virtude de a legislação brasileira dar pouca relevância aos efeitos da gestão de riscos na organização, prevalecendo os aspectos financeiros e técnicos do gerenciamento de riscos formulados pelo mercado. Por outro lado, a explicação é dada pela forma como os gestores tratam informações sensíveis dos negócios públicos, retendo-as, intencionalmente, aos usuários das Balanço Patrimonial Consolidado e das Notas Explicativas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo classifica-se quanto a questão de pesquisa em qualitativa e quantitativa, com abordagem descritiva, exploratória e documental, tendo como amostra as 27

capitais brasileiras.

Em se tratando de um trabalho de caráter descritivo, no que se refere à verificação do grau de aderência dos municípios das capitais brasileiras, em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP 03), desenvolveu-se um estudo cujo o objeto de interesse em um determinado espaço e tempo, descrevendo as características de determinada população ou fenômeno (Martins, 1994; Gil, 1999).

Quanto à classificação dos procedimentos, o presente trabalho pode ser enquadrado como uma pesquisa documental. De acordo com (Fonseca, 2002, p.32), “a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.”.

Nesse contexto, a pesquisa foi realizada por meio de informações encontradas no *site* das prefeituras das capitais brasileiras, as quais se dão por meio dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas no período de 2016 a 2018. A comparação realizada teve como base a NBCT SP 03, com o objetivo de explicitar quais as mudanças trazidas portaria da STN que determina os prazos para a *disclosure*, mensuração das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes na esfera municipal.

O tratamento dos dados coletados faz referência ao instrumental estatístico utilizado para organização, análise e interpretação dos dados, recomendado por Demo (2000, p.11), qual seja o de “saber produzir, manusear e analisar dados é fundamental para o esforço científico, desde que não reduzam a realidade de suas faces mensuráveis”.

Neste estudo, fez-se uso da análise de conteúdo e da análise de conglomerado para a consecução do objetivo da pesquisa. Os cálculos e as análises estatísticas foram desenvolvidos com ajuda do *software estatístico SPSS*. Elaborou-se, ainda, a disposição dos dados graficamente, facilitando a interpretação e a análise dos resultados.

3.1 Resultados e análises

Foi realizada uma análise de conteúdo das demonstrações contábeis do período de 2016 a 2018, das prefeituras de 26 capitais brasileiras e do Distrito Federal, em especial, o Balanço Patrimonial Consolidado e as Notas Explicativas encontrados no portal da transparência.

A Teoria Institucional, conforme já explicitado, visa compreender a adoção de determinado arranjo nas organizações, avaliando os impactos e as barreiras inerentes ao processo de institucionalização na busca por legitimação social. No modelo proposto por Tolbert & Zucker (1999), constata-se que o desenvolvimento da implementação da NBCT SP 03 naquelas capitais está ocorrendo em estágios: habituação, objetivação e sedimentação.

A habituação ou pré-institucionalização decorre da inovação organizacional, essa etapa corresponde à fase de geração de novos arranjos estruturais em resposta aos problemas em determinada organização ou a soluções a questões iguais ou similares que ocorrem em mais de uma instituição. As possíveis forças ambientais que originam a inovação podem ser: (i) mudanças tecnológicas, (ii) legislação e (iii) forças do mercado (DiMaggio & Powell, 1991). Nesse sentido, a edição da portaria 548 da STN, em 2015, determinando de que forma as entidades governamentais se adequariam a um padrão já utilizado em outros países do mundo, caracterizou-se como o estímulo legislativo propulsor da inovação, dando início a uma sequência de transformações em todas as esferas públicas brasileiras; nas prefeituras das capitais, em relação a NBCT SP 03, o processo ocorreu de acordo com a Tabela 1.

Capitais	2016	2017	2018
Rio Branco	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Maceió	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Macapá	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Manaus	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Salvador	Não iniciado	Não iniciado	Não iniciado
Fortaleza	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Distrito Federal	Implementado	implementado	implementado
Vitoria	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Goiana	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
São Luís	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Cuiabá	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Campo Grande	Não iniciado	Não iniciado	Não iniciado
Belo Horizonte	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Belém	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
João Pessoa	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Curitiba	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Fase de estudos
Recife	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Em desenvolvimento
Teresina	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Rio de Janeiro	Implementado parcialmente	Implementado	Implementado
Natal	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Porto Alegre	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Porto Velho	Cronograma de implementação não	Cronograma de implementação não	Cronograma de implementação não

	implementação não consta no portal.	implementação não consta no portal.	implementação não consta no portal.
Florianópolis	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
São Paulo	Não iniciado	Não iniciado	Não iniciado
Aracaju	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.
Palmas	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.	Cronograma de implementação não consta no portal.

Fonte: elaborado pelos autores.

No primeiro ano de análise - 2016, constatou-se que somente as prefeituras de Campo Grande, Distrito Federal, Salvador, São Paulo e Rio de Janeiro havia disponibilizado no portal da transparência um cronograma detalhando o processo de implementação das NBCT SPs. No Distrito Federal, a *disclosure* dos ativos e passivos contingentes já estava totalmente institucionalizada em 2016; o Rio de Janeiro estava iniciando a implementação; já as prefeituras de Campo Grande, São Paulo e Salvador, apesar da disponibilização os dados, informaram que não havia iniciado o processo de *disclosure* desses itens patrimoniais, apresenta-se a Figura 2 com o mapa de institucionalização da NBCT SP 03.



Figura 2. Mapa de institucionalização da NBCT SP 03 nas capitais brasileiras.

Legenda:

☆	Não disponibilizou os dados e não houve institucionalização da norma.
△	Disponibilizou os dados, mas não deu início à institucionalização da norma.
◇	Disponibilizou os dados e encontra-se em fase de estudos.
○	Disponibilizou os dados, encontra-se em fase de desenvolvimento.
⬠	Disponibilizou os dados e institucionalizou a norma.

da norma. Em 2018, as mudanças foram sutis. As prefeituras de Campo Grande, São Paulo e Salvador disponibilizaram os dados, mas ainda existia o processo de *disclosure* dos ativos e passivos contingentes nos seus demonstrativos contábeis. Curitiba e Recife estavam em fase de estudos e em processo de desenvolvimento, respectivamente.

Os demais municípios não disponibilizaram em seus portais o cronograma de implementação nem fizeram qualquer menção nas notas explicativas e/ou balanços consolidados. Nesse mesmo ano, verificou-se a complexidade do momento atual do processo brasileiro: 2 capitais sedimentaram o processo, e 25 encontram-se na etapa anterior à sedimentação. Partindo dessas análises, o país enquadrou-se no estágio da objetivação. Para Tolbert & Zucker, (1999), esse estágio decorre do desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os tomadores de decisões.

Acrescentam ainda que essa etapa emerge a partir de dois componentes: (i) monitoramento inter-organizacional - são utilizadas evidências de fontes, como noticiários, observação direta etc., com o intuito de avaliar os possíveis riscos emergentes da nova estrutura, considerando-se que utilizar uma estrutura disseminada enseja obstáculos e custos menores a uma organização em detrimento à criação de uma nova estrutura; e (ii) teorização - implica a diminuição nas variações das formas que a estrutura toma à medida que é adotada em organizações distintas, sendo que passa de imitação para uma base mais normativa.

A análise dos demonstrativos contábeis demonstrou que, no geral, as prefeituras, através das determinações da STN, estão colocando em prática a implantação das normas no Brasil, adaptando-se às mudanças e direcionando-se para uma etapa permanente e disseminada. É importante ressaltar, de forma geral, que o prazo limite para esse procedimento de acordo com a portaria nº 548 era até 01 de janeiro de 2020, entretanto, apenas a adoção de uma prática não é o suficiente para que haja uma completa institucionalização. É preciso comprometimento por parte dos indivíduos e a visualização de utilidade do processo.

Em 2018, as prefeituras brasileiras apresentaram um avanço na implementação da NBCTS P 03, além de um alto nível detalhamento nos relatórios contábeis, entretanto, apesar dos esforços empreendidos, nota-se que o processo de convergência dessa norma é incipiente em todo território brasileiro, pois apenas o Rio de Janeiro e o Distrito Federal conseguiram atingir a última etapa do processo. Segundo Tolbert & Zucker (1996), essa fase corresponde à sedimentação, que equivale ao estágio de total institucionalização. A sedimentação, de acordo com as autoras, apoia-se fundamentalmente na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas gerações de membros da organização. Nesse estágio, a nova estrutura está pronta, sendo, portanto, exteriorizada.

No que diz respeito às referidas capitais, constatou-se a disseminação da prática através dos relatórios da prestação de contas de 2018. Tanto a prefeitura do Rio de Janeiro quanto a do Distrito Federal evidenciaram de forma detalhada nos demonstrativos contábeis os fatos relevantes acerca dos ativos e passivos contingentes.

3.2 Análise Quantitativa

A Figura 3 demonstra o gráfico de dendograma, o conteúdo analisado foi dividido em 2 clusters: A metodologia de *cluster* ou conglomerado é uma abordagem de análise estatística multivariada (Mardia; Kent & Bibby, 1979; Johnson & Wichern, 1995). Essa técnica possibilita a identificação de grupos com características homogêneas até chegar aos menos assemelhados, com o intuito de obter pontos de convergência.

O objetivo do gráfico é encontrar possíveis combinações de capitais que evidenciaram os ativos e passivos contingentes no ano de 2018. O resultado apresentado considerou tal período devido à proximidade com o prazo final estabelecido pela portaria

(processo finalizado). Aracaju, Palmas, São Paulo, Florianópolis, Boa Vista, Porto Velho, Porto Alegre, Natal, Teresina, Recife, Curitiba, João Pessoa, Belém, Belo Horizonte, Campo Grande, Cuiabá, São Luís, Goiana, Vitória, Fortaleza, Salvador, Manaus, Maceió e Rio Branco formam um único cluster, entretanto, a análise dos demonstrativos contábeis demonstrou a ausência de homogeneidade no processo de institucionalização.

Curitiba e Recife, por exemplo, disponibilizaram um cronograma de execução, enfatizando o grau de propagação da norma, mas não concluíram o processo.

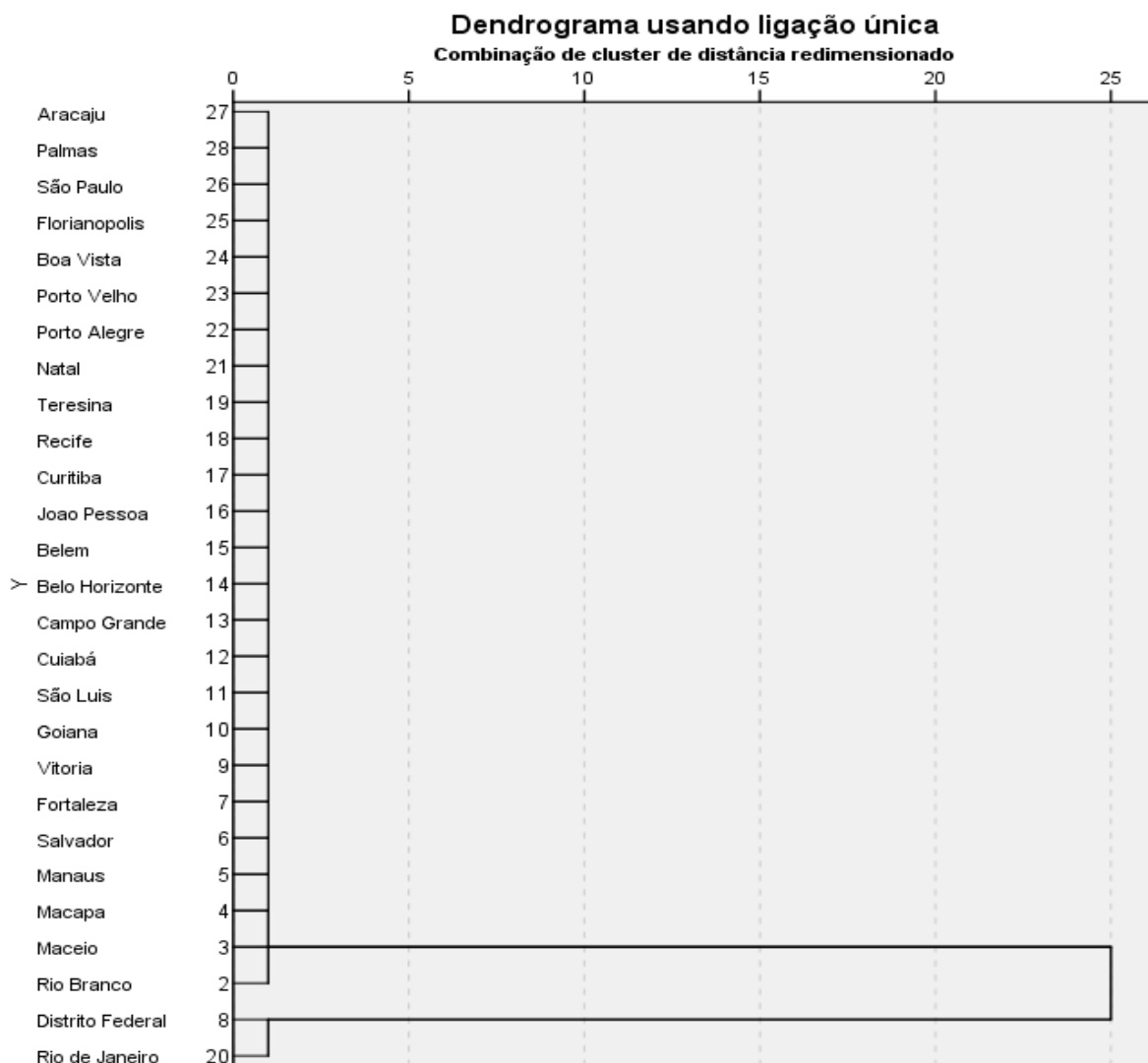


Figura 3. Dendrograma.

Salvador, São Paulo e Campo Grande ainda não iniciaram a sedimentação, mas elaboraram um cronograma de execução; as demais capitais não disponibilizaram nos portais o cronograma e não fizeram qualquer menção acerca dos ativos e passivos nos demonstrativos contábeis. Essas capitais, de acordo com o modelo proposto por Tolbert & Zucker (1999), encontram-se no estágio de objetivação. Paula (2006) afirma que, nessa fase, os gestores defensores das mudanças desempenham um papel importante, realizando as tarefas de teorização, objetivando, assim, atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral. Para Tolbert & Zucker (1999) ressaltam que o sucesso dessa etapa depende da baixa resistência entre os grupos; promoção e apoio cultural continuado por grupos defensores e da correlação positiva com os resultados desejados.

O objetivo do estudo foi identificar em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras das capitais brasileiras, em relação à *disclosure* dos ativos e passivos contingentes. Portanto, foi verificado em qual etapa do processo de institucionalização da Tolbert e da Zucker encontram-se as prefeituras das capitais brasileiras em relação à *disclosure* dos ativos e passivos contingentes.

Para responder à questão de pesquisa, foi realizada a verificação do conteúdo nas demonstrações contábeis das prefeituras das capitais brasileiras disponibilizadas nos portais da transparência. A pesquisa revelou que não houve um progresso significativo no período de 2016 a 2018, pois somente o Rio de Janeiro e o Distrito Federal institucionalizaram a norma. Os resultados permitem perceber que, de acordo com o modelo proposto por Tolbert & Zucker (1999), a implementação da NBCT SP 03 no território brasileiro encontra-se no estágio de objetivação, pois 25 das 27 capitais estudadas concentram-se nessa etapa.

Salienta-se que a obrigatoriedade determinada pela portaria 548 da STN entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2020 e as mudanças nos relatórios contábeis deverão ser institucionalizados para ser verificados a partir de 2021. Entretanto, a concretização dessa prática no setor público não é simples, pois requer esforços das equipes envolvidas, novas tecnologias de informação e capacitação de funcionários. Além disso, é fundamental que os gestores apresentem vontade político-administrativa, que, muitas vezes, estão ausentes nas decisões dos gestores nas organizações públicas.

Como limitação, destaca-se que os resultados aqui apresentados não podem ser generalizados para outros municípios brasileiros, pois as determinações da STN estão vinculadas ao tamanho da população das cidades dos municípios. Portanto, como sugestão para futuras pesquisas, deve-se refazer o estudo depois do término dos prazos estabelecidos pela Portaria STN nº 548 de 2015, em tempo hábil.

REFERÊNCIAS

- Acar, E.; & Ozkan, S. (2017). Corporate governance and provisions under IAS 37. *EuroMed Journal of Business*, 12(1), pp. 52-72.
- Almeida-Santos, P. S.; & Scarpin, J. (2013). Fatores financeiros da divulgação de passivos contingentes dos maiores municípios brasileiros. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, Lisboa, 12(1), pp. 13-24. Recuperado em 18 de outubro, 2019, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/20760>
- Almeida-Santos, P.S. (2015). Explorando a probabilidade da divulgação de passivos contingentes pelos governos locais brasileiros *Espacios Públicos, Universidad Autónoma del Estado de México*, Toluca, México. 18(42), pp. 7-32. Recuperado em 23 outubro, 2019, de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=67639329001>.
- Burns, J.; & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), pp. 3-25. Recuperado em 13 de agosto, 2019, de <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>.
- Campos, C. V.; & Gama, J. R. (2014). A Teoria Institucional aplicada à Nova Contabilidade Pública: Estudo de Casos Múltiplos em Municípios da Grande Vitória/ES. *Fucape*. Recuperado em 10 de dezembro, 2019, de http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/3/Clarissa%20Vassem%20CamposEdi%C3%A7%C3%A3o%2013.
- Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Resolução CFC Nº. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências*. Acesso em 28 de outubro, 2019, de www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc.

- 2019, de http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regiao_Nacio.pdf.
- Cunha, L. M. S.; & Ribeiro, M. S. (2016). A divulgação de provisões e passivos contingentes ambientais pelas empresas do setor de energia elétrica em comparação ao desenvolvimento da normatização da evidenciação contábil. *Revista Universo Contábil*, 12(4). Recuperado em 10 outubro, 2017, de <http://www.redalyc.org/html/1170/117049458006/>.
- Dáros, L. L.; & Pereira, A. de S (2009). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. Trabalho apresentado no *Congresso USP*. Recuperado em 29 de outubro, 2019, de www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf.
- Demo, P. (2000). *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas.
- Dias Filho, J. M. (2007). Políticas de Evidenciação Contábil: Um Estudo do Poder Preditivo e Explicativo da Teoria da Legitimidade. Trabalho apresentado no *XXXI Encontro da ANPAD 2007*. pp. 1-11. RJ, Brasil. Recuperado em 22 outubro, 2019, de <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-A3301.pdf>.
- DiMaggio, P. J.; & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, pp. 147-160.
- Fonseca, J. J. S. (2002). *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC.
- Fragoso, A. R.; Macêdo, J. M. A.; Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; & Pederneiras, M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: Uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), pp. 434-447. Recuperado em 14 de janeiro, 2020, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/17901/normas-brasileiras-e-internacionais-de-contabilidade-aplicadas-ao-setor-publico-e-o-desafio-da-convergencia--uma-analise-comparativa----ipsas-e-nbctsp>.
- Galera, A.N.; & Bolívar, M. P. R (2007). The contribution of International Accounting Standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*. Espanha, (27), pp.413-425. Acesso 17 de out., 2019, https://www.researchgate.net/publication/229916397_The_contribution_of_international_accountingstandards_to_implementing_NPM_in_developing_and_developed_countrie
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Lopes, A. B.; & Pereira, C. A. (2005). O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. *Revista Organizações & Sociedade – O&S*. 12(35), pp. 91-106. Recuperado em 25 de setembro, 2019, de <https://repositorio.usp.br/item/001518819>.
- Guerreiro, R.; Pereira, C. A.; & Rezende, A. J (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), pp. 79-101. Recuperado em 25 de setembro, 2019, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/11280/em-busca-do-entendimento-da-formacao-dos-habitos-e-das-rotinas-da-contabilidade-gerencial--um-estudo-de-caso>.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (5.ed.). São Paulo: Atlas.
- IFAC, International Federation of Accountants (2009). *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. New York: IFAC. Recuperado em 4 de novembro, 2019, de <https://www.iaasb.org/news-events/2009-04/ifac-releases-2009-handbook-international-standards-auditing-and-quality>.
- Islam, R.; Ghanem, H.; & Polackova, H. (1999). Ajuste fiscal e passivos governamentais contingentes: Estudos de caso da República Tcheca e Macedônia. *Documento de*

- Johnson, R.; & Wichern, D. (1995). *Applied Multivariate Statistical Analysis*. New Jersey: Prentice-Hall, 44(4), pp. 411-430.
- Lemos, J.P.; Lemos, L.E.P.; Gama, J.R.; & Caliman, R.C.A (2018). Institucionalização do regime de competência no setor público, 5(1), pp. 66-84. Recuperado em 18 de novembro, 2019, de <https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/6088>.
- Leal, P. H., Costa, B. M. N., Oliveira, M. C.; & Rebouças, S. M. D. P. (2018). Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes Ambientais sob a Ótica da Teoria Institucional. *Enfoque Reflexão Contábil*, 37(3), 37-54. Recuperado em 06 de novembro, 2019, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/50914/divulgacao-de-provisoes-e-passivos-contingentes-ambientais-sob-a-otica-da-teoria-institucional/i/pt-br>
- Machado-da-Silva.; & Gonçalves, S. A. (1999). *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. (pp. 220 - 226). São Paulo: Atlas, cap.7.
- Machado-da-Silva.; & Gonçalves, S. A. (2004). *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, 3, pp. 251 - 256.
- Mandzila, E. E. W.; & Zéghal, D. (2016). Content analysis of board reports on corporate governance, internal controls and risk management: evidence from France. *Journal of Applied Business Research*, 32(3), 637. Recuperado em 10 outubro, 2017, de file:///C:/Users/1317732/Downloads/9668-1-36138-2-10-20160502.pdf.
- Mardia, K.; Kent, J.; & Bibby, J (1979). *Multivariate Analysis*. New York: Academic Press.
- Martins, G. de A. (1994). *Manual para elaboração de Monografias* (2. ed.) São Paulo: Atlas.
- Mauss, C. V (2012). *Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais: Instrumento de Suporte à Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.
- Meyer J.; & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, (83), pp. 340-363.
- Monteiro, R. P. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), pp. 71-89. Recuperado em 22 de novembro, 2019, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/49046/analise-exploratoria-dos-fatores-de-importancia-e-barreiras-para-a-implantacao-da-contabilidade-de-custos-no-setor-publico-brasileiro/i/pt-br>.
- Moura, F. V. de.; & Dias, F. J.M. (2010). Pesquisa em Contabilidade, Teoria Institucional e Análise de Conteúdo – Interfaces e Sinergias. In: XXXIV ENANPAD. RJ, Brasil, 34.
- NBC TSP 03 (2016). *Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público*. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado em 01 de dezembro, 2019, de https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_061216.pdf
- Paula, J. C. T. (2006). *O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: Uma análise sobre a perspectiva da teoria institucional*. Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil.
- Pereira, F. A. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Organizações em contexto*. 8 (16), pp. 275-295. Recuperado em 28 de outubro, 2019, de https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/OC/article/view/3396/pdf_65.

- SP, Brasil. Recuperado em 22 de novembro, 2019, de http://anpcont.org.br/pdf/2019_CPT94.pdf.
- Ponte, V. M. R.; De Luca, M. M. M.; Oliveira, M. C.; & Aquino, L. D. P. de (2010). Análise do grau de cumprimento das práticas de divulgação definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 no âmbito das companhias abertas. *Anais do Congresso USP de Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 10.
- Ribeiro, C. de M. A.; & Bizerra, A. L. V. (2011). Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, 13(52), pp. 55-64. Recuperado em 30 de outubro, 2019, de <http://www.arena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1193/1129>.
- Reis, L. G. dos (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. Tese de doutorado em Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Scapens, R.W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.
- Scott, W. R. (1987). *Organizations: Rational, natural, and open systems*, (2. ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hal.
- Silva, C. B. A.; Madeira, G. J.; & Assis, J. L. F. de (2004). Harmonização de normas contábeis: Um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), pp.115-139. Recuperado em 22 de outubro, 2019, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/35351/harmonizacao-de-normas-contabeis--um-estudo-sobre-as-divergencias-entre-normas-contabeis-internacionais-e-seus-reflexos-na-contabilidade-brasileira/i/pt-br>.
- Stafievskaya, M.V.; Sarycheva, T.V.; Vanyukova, R.A.; Danilova, O.A.; Semenova, O.A.; & Sokolova, T.A. (2015). Riscos em condições de incerteza. *Revista Mediterrânea de Ciências Sociais*. 6(3), pp. 107-113. Recuperado em 20 dezembro, 2019, de <https://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/6849/6555>.
- Tolbert, P. S.; & Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Eds.). *Handbook of Organization Studies*. pp. 175-190.
- Tolbert, P. S.; & Zucker, L. G (1999). A institucionalização da teoria institucional. Handbook de estudos organizacionais. In: *Handbook de estudos Organizacionais. Modelos de análises e novas questões em Estudos Organizacionais*. (pp. 196-218). São Paulo: Atlas.
- Vieira, L. M. (2010). *Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: O caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito*. Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Weffort, E.; & Farah J (2005). *O Brasil e a harmonização contábil internacional: Influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. São Paulo: Atlas.