



323

## Efeitos da divulgação de rankings e indicadores nas práticas contábeis dos municípios

Mestre/MSc. Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior [ORCID iD](#)<sup>1</sup>, Doutor/Ph.D. Ricardo Rocha de Azevedo [ORCID iD](#)<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, Minas Gerais, Brazil. <sup>2</sup>Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, São Paulo, Brazil

**Mestre/MSc. Paulo Guido de Novaes Camargos Júnior**

[0000-0003-1320-3221](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis

**Doutor/Ph.D. Ricardo Rocha de Azevedo**

[0000-0001-6302-0760](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

### Resumo/Abstract

Rankings e indicadores têm se tornado cada vez mais difundidos na sociedade como instrumento de gerenciamento do desempenho das organizações. Apesar da ampla utilização dos rankings, os efeitos gerados por esses ainda são pouco explorados. A pesquisa teve como objetivo verificar como as práticas contábeis nas Prefeituras Municipais são afetadas pela divulgação de rankings e indicadores elaborados por stakeholders externos. Realizou-se uma pesquisa qualitativa e interpretativista, utilizando entrevistas semiestruturadas como principal fonte de coleta e a busca por legitimidade como lente teórica. Os resultados indicam a existência de fatores que contribuem para mudanças nas práticas contábeis: (i) apoio da alta administração; (ii) percepção de monitoramento e ou coerção; (iii) recursos disponíveis; (iv) influência do software; (v) posicionamento no ranking; e (vi) a clareza dos indicadores avaliados. A pesquisa contribui em demonstrar aos elaboradores de rankings como a definição de métricas que ilustram melhor a realidade dos ranqueados pode gerar uma percepção dos stakeholders da relevância das métricas definidas. Os resultados trazem implicações para os elaboradores de rankings e indicadores, que devem se atentar para os efeitos ocasionados pela divulgação e da definição das métricas utilizadas, em especial ao efeito de adoção cerimonial e manipulações ocorridas com objetivo de legitimação.

### Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

### Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



## Efeitos da divulgação de rankings e indicadores nas práticas contábeis dos municípios

### RESUMO

Rankings e indicadores têm se tornado cada vez mais difundidos na sociedade como instrumento de gerenciamento do desempenho das organizações. Apesar da ampla utilização dos *rankings*, os efeitos gerados por esses ainda são pouco explorados. A pesquisa teve como objetivo verificar como as práticas contábeis nas Prefeituras Municipais são afetadas pela divulgação de rankings e indicadores elaborados por *stakeholders* externos. Realizou-se uma pesquisa qualitativa e interpretativista, utilizando entrevistas semiestruturadas como principal fonte de coleta e a busca por legitimidade como lente teórica. Os resultados indicam a existência de fatores que contribuem para mudanças nas práticas contábeis: (i) apoio da alta administração; (ii) percepção de monitoramento e ou coerção; (iii) recursos disponíveis; (iv) influência do software; (v) posicionamento no ranking; e (vi) a clareza dos indicadores avaliados. A pesquisa contribui em demonstrar aos elaboradores de *rankings* como a definição de métricas que ilustram melhor a realidade dos ranqueados pode gerar uma percepção dos *stakeholders* da relevância das métricas definidas. Os resultados trazem implicações para os elaboradores de *rankings* e indicadores, que devem se atentar para os efeitos ocasionados pela divulgação e da definição das métricas utilizadas, em especial ao efeito de adoção cerimonial e manipulações ocorridas com objetivo de legitimação.

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

### 1. Introdução

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

Os resultados da divulgação de *rankings* e indicadores têm sido utilizados para orientar as decisões políticas e as ações dos funcionários públicos, bem como para acompanhar o progresso ao longo do tempo. Além disso, os *rankings* e indicadores também podem ser usados para estabelecer metas e objetivos, e para medir o desempenho em relação a outras entidades ou organizações (Shore & Wright, 2015). Apesar do olhar positivo que geralmente recebem, o uso exagerado dos *rankings* e indicadores no contexto organizacional pode levar à perda de definição de propósitos e objetivos na organização levar as entidades a direcionar seus esforços para atender os critérios do *ranking* sem que haja adoção das práticas internas (Schillemans et al., 2013).

As pesquisas realizadas têm direcionado atenção para a categorização dos indicadores e *rankings* e o conhecimento geral deste universo. Contudo pouco tem se tratado sobre como eles afetam as práticas dos ranqueados, que podem ser pessoas, organizações, países ou processos. Os trabalhos sobre o tema contêm grande enfoque no ranqueamento voltado ao mundo educacional (Humphrey & Gendron, 2015). Essa lacuna sugere abertura para novas pesquisas



nesta temática que investiguem os impactos ocasionados pela divulgação destes aparatos de governança na contabilidade.

As organizações avaliadas por *rankings* ou indicadores podem buscar uma validação através de símbolos ou selos de reconhecimento (Suchman, 1995), como por exemplo a classificação da transparência de um município como diamante, ouro ou prata e a inclusão de uma imagem em seu portal na web destacando este selo. Também podem ser destacadas as colocações de um determinado *ranking*, como por exemplo ser reconhecido como o melhor ou um dos melhores em um determinado levantamento. A utilização destes artefatos produziria a sensação de que a organização executa boas práticas, reafirmando a legitimidade da organização e buscando a redução de escrutínio (Agostino et al., 2022).

O objetivo da pesquisa consiste em analisar, através de uma análise qualitativa-interpretativista, como as práticas contábeis das prefeituras nacionais têm sido afetadas pela divulgação de *rankings*, utilizando o Ranking da Qualidade da Informação Contábil no Siconfi coordenado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como caso de análise. O estudo utiliza os fundamentos da Teoria da Legitimidade para construir o arcabouço teórico necessário para examinar e explicar a investigação (Deephouse & Suchman, 2008), considerando que os municípios podem buscar obter legitimidade externa através da boa colocação em *rankings* e indicadores, o que os levaria a mudanças em práticas exercidas

Os resultados indicam que os municípios ranqueados avaliam os resultados da divulgação dos *rankings* e indicadores. Há uma avaliação da legitimidade presumida em conjunto com condições internas e externas que em conjunto agem em prospecção para mudança das práticas e processos executados. Os municípios também definem estratégias para melhoria da posição com enfoque na visibilidade externa.

## 2. Literatura

### 2.1. *Rankings*, indicadores e seus efeitos

A sociedade está cercada de indicadores e *rankings*, que têm sido utilizados principalmente como forma de mensurar o desempenho das pessoas, processos e organizações (Merry, 2011). Um indicador é uma medida quantitativa utilizada para avaliar o desempenho de uma entidade ou organização em relação a um determinado aspecto ou objetivo. Indicadores têm sido utilizados para medir o desempenho em várias áreas, como saúde, educação, meio ambiente, economia, entre outras. Eles podem ser agrupados em diferentes categorias, como indicadores de desempenho, de resultado, de impacto e de processo (Brasil, 2018). Em uma visão positiva, os indicadores têm sido vistos tanto pela literatura quanto pelas organizações como ferramentas valiosas para avaliar o desempenho de uma entidade ou organização e orientar as decisões para melhoria contínua.

A utilização de indicadores facilitou a criação de *rankings* que classificam os objetos avaliados, geralmente ordenando os resultados em forma crescente, tornando-os em uma ferramenta do mundo contemporâneo. A efetividade dos *rankings* é geralmente tida como certa e pouco se discute porque os *rankings* se tornaram tão persuasivos. Pouco tem sido aprofundado na explicação do processo social que sustenta a sua institucionalização (Ringel et al., 2020), e qual é sua efetividade real em mensurar os elementos que se propõe.

*Rankings* geram efeitos sociais práticos em alguns contextos. Primeiro, pode influenciar no processo decisório dos estudantes durante a escolha de instituições do Direito ou de negócios (Luca & Smith, 2015; Sauder & Lancaster, 2006) que é influenciada pela classificação da instituição no *ranking*, e ao escolher uma instituição bem ranqueada auxiliam a reforçar as



métricas que são novamente destacadas pelos ranqueados, ocasionando em um reforço cíclico dos indicadores utilizados (Sauder & Lancaster, 2006). Segundo, muitas vezes as organizações não têm escolha em definir quais *rankings* irão atuar, ficando ausentes no processo de influenciar a definição de métricas e indicadores, o que permitiria aos elaboradores pontos de melhoria (Pollock et al., 2018).

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

Três comportamentos dos ranqueados têm sido discutidas pela literatura: reatividade, transformismo e competitividade. A reatividade tem sido discutida como uma característica de reação imediata por parte das organizações, gerando comportamentos de reforço constante (Espeland & Sauder, 2007). O transformismo ocorre quando organizações, ao invés de conformar com uma métrica específica, respondem ao desafio de múltiplos *rankings* através da construção e elaboração de novas formas de avaliação e conexão com os elaboradores de *ranking*. (Pollock et al., 2018). A competitividade, que apesar de não ser um fato natural dos *rankings*, mas sim uma consequência, constrói uma competição entre os ranqueados e pode mudar como os avaliados são observados, tanto internamente quanto externamente (P. Altbach, 2015).

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

## 2.2. Legitimidade Institucional

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

A legitimidade é uma percepção presumida ou compartilhada de que as ações são adequadas e apropriadas dentro de um sistema social, como valores, normas, crenças e comportamentos, além de depender de um público coletivo dentro do sistema em que ela é construída (Suchman, 1995). Uma má prática organizacional é aquela que não é legítima segundo a avaliação de um agente de controle que atuaria como fonte de legitimidade. A falta de transparência nas práticas adotadas pelos atores com poder impede o acesso de outras fontes de legitimidade às rotinas organizacionais, ao mesmo tempo que diminui a informação sobre as práticas no ambiente intraorganizacional (Lino & Aquino, 2020).

A reputação das organizações tem um efeito significativo e positivo em sua legitimidade, sendo que a reputação, por meio de sua influência na legitimidade, pode criar uma vantagem competitiva sustentável para as organizações (Miotto et al., 2020). A reputação pode estar atrelada a selos e símbolos. Os municípios buscam a divulgação da classificação exarada pelo *ranking* ou indicador como um símbolo, utilizando como se fossem selos de boas práticas.



A utilização destes artefatos produziria a sensação de que a organização tem executado bons processos, reafirmando a legitimidade da organização e buscando a redução de escrutínio (Agostino et al., 2022).

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

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

### 3. Metodologia

A pesquisa adotou uma abordagem qualitativa-interpretativista e indutiva baseada em coletas de dados via entrevistas, com protocolo previamente aprovado por Comitê de Ética. Adicionalmente, utiliza dados coletados de fontes secundárias, como palestras, reuniões, notícias e apresentações em vídeos disponíveis na internet. Os respondentes são servidores públicos e demais atores envolvidos de forma ativa na elaboração das informações para reporte dos *rankings* dentro de suas organizações, como contadores, consultores, controladores e agentes políticos, que consentiram em participar da pesquisa.

Os casos de interesse foram selecionados a partir de uma análise prévia das informações divulgadas no Ranking da STN. Este *ranking* é divulgado anualmente e avalia dados fiscais e contábeis de estados e municípios. Utiliza informações fiscais enviadas pelo Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF), além de dados contábeis, a partir dos dados da Declaração de Contas Anuais (DCA). O *ranking* utiliza uma metodologia de verificação e pontuação dos acertos, que é convertida em posições, amplamente divulgados. Ele foi escolhido em razão da sua avaliação direta através de indicadores das informações de utilização e produção por parte das contabilidades municipais, principal objeto do estudo.

Inicialmente foram selecionados os dados do *ranking* referentes aos anos de 2019 e 2020, por ser a divulgação mais recente na etapa de seleção de entrevistados. Ordenou-se os municípios que tiveram maior variação (aumento ou diminuição) neste período. Aqueles com maior variação foram convidados a participar das entrevistas. O intuito desta seleção foi identificar indiretamente prefeituras que podem ter tomado ações que acarretaram a mudança no seu ordenamento entre as diferentes edições dos *rankings*. No caso de recusa em participar, o próximo foi convidado, e assim sucessivamente. Utilizando destes critérios, foram selecionados os 500 municípios com maior variação.

A próxima etapa foi realizar o contato conforme informações disponíveis nos sites dessas Prefeituras, seguido da indicação de novos respondentes pelos entrevistados através da técnica de *snowball*. A saturação foi considerada quando nenhum novo elemento é encontrado,



deixando de ser necessária novas entrevistas. Dessa forma, a pesquisa não considerou o estabelecimento *anteriori* de um número fixo entrevistas.

As entrevistas semiestruturadas tiveram duração média de 40 minutos, realizadas preferencialmente por meio de videoconferência. As entrevistas foram realizadas com a finalidade de captar como as práticas contábeis são afetadas pela divulgação de *rankings* e indicadores. As entrevistas também buscam captar possíveis ações em busca de uma mudança no processo com intuito de legitimidade frente à uma melhor colocação nos *rankings* divulgados. Foram realizadas 24 entrevistas, abrangendo 53 prefeituras, totalizando 975 minutos de entrevista (Tabela 1).

**Tabela 1 - Caracterização dos respondentes**

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

Notas: (1) Formação: (C) Contabilidade; (A) Administração; (D) Direito; (L) Logística; (CI) Ciência da informação; (AS) Análise de sistemas. (2) Os consultores podem atuar em mais de um município.

Os entrevistados são experientes e representantes de prefeituras municipais responsáveis por preencher, receber e ou avaliar os indicadores e *rankings* divulgados, composto pelos contadores, assessores, Secretários, entre outros atores envolvidos no processo. Ademais, foram entrevistados consultores que auxiliam as prefeituras na execução de suas atividades. O critério de seleção dos respondentes não delimitou quais cargos específicos poderiam ser entrevistados, pois a pesquisa considera que a função e os papéis dos indivíduos podem variar em cada organização em que pese no responsável pela análise e sugestão da mudança dos processos com enfoque na melhoria dos indicadores. As entrevistas foram gravadas e transcritas respeitando os princípios éticos e protegendo a identidade dos respondentes.

A análise das entrevistas adotou uma lógica indutiva por meio de análise da narrativa e codificação em etapas, buscando-se a construção de uma tipologia (Watkins, 2017). Foi



executada uma primeira etapa de codificação que inicialmente categorizou e codificou livremente. Após a primeira rodada de codificação, seguiu-se para a codificação de 2ª ordem, essa mais focada em agrupar temas comuns que surgiram na 1ª etapa.

Após a análise dos resultados, foi iniciada a etapa de validação. Essa fase compreendeu a validação dos achados e interpretações encontradas, com o intuito de verificar se os resultados encontrados fazem sentido de acordo com a sua experiência, abrindo espaço para comentários e sugestões adicionais. A validação foi realizada com cinco respondentes. Concomitante, utilizou-se de análise dos documentos, notícias e vídeos adotando a técnica de análise de conteúdo. A qual, facilita a estruturação dos dados da pesquisa, sendo dividido em três fases: a codificação, transferência e verificação. Após a transcrição e codificação dos dados, estes foram interpretados utilizando procedimento sistemáticos e objetivos com o objetivo de enriquecer a leitura dos dados para responder as questões propostas.

#### 4. Resultados e discussão

##### *Estratégias dos ranqueados para melhoria das notas*

Os ranqueados apresentam estratégias para ações das mudanças necessárias para melhoria dos indicadores e consequente melhoria na colocação nos *rankings*. Estas ações podem ser na saída dos dados do sistema ou na entrada, que é o recebimento destes dados no órgão avaliador do *ranking*. A Tabela 2 apresenta de forma resumida as estratégias e respectivas ações identificadas para a sua adoção pelos municípios em prol da melhoria dos indicadores.

**Tabela 2 - Estratégias e ações dos ranqueados para melhoria dos indicadores**

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

Uma estratégia comum identificada é a priorização de ações mais simples para melhorar sua posição em um *ranking*, principalmente quando sujeitos à pressão externa para obter melhores resultados. Isso pode incluir medidas como verificar o preenchimento de informações que sejam avaliadas por indicadores. Estas medidas, apesar de simples, podem ter um impacto em indicadores avaliados e, consequentemente, contribuir para uma melhor posição. Além disso, essas ações também podem ser implementadas rapidamente e com um baixo custo, o que é atrativo para os municípios, que precisam equilibrar as prioridades e os recursos financeiros. Um dos especialistas entrevistados ressaltou que algumas destas ações são simples e econômicas para realização:

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

Em outro ponto, pode-se realizar o registro de um valor no software apenas para melhorar a nota, por meio de adoção cerimonial. Esta adoção cerimonial de normas contábeis deve ser observada pelos órgãos de fiscalização, pois a simples verificação do registro da informação na extração de dados não necessariamente demonstraria real aplicação. Por



exemplo, lançar valor de depreciação de um ativo calculado em uma planilha de Excel em apenas um mês, mas não implantar a política interna recorrente. Um dos consultores entrevistados ressaltou uma preocupação de como o *ranking* verificaria a veracidade da informação:

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

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

“Às vezes nem é manipulação, né? Mas aquele famoso para inglês ver. Coisas que são feitas, que diz que que existe, mas que na prática não funciona muito bem, né? Mas isso acho que é inevitável. É quando se trabalha meramente com atributos quantitativos. Só avaliações mais profundas de uso do serviço que poderia chegar esse tipo de conclusão na análise mais qualitativa, então não vejo como fugir disso.” (Especialista 7, 28 anos de experiência).

A manipulação das informações pode ocorrer após o envio das informações ao sistema de outro órgão, alterando o relatório produzido. Um exemplo é a alteração da Demonstração de Contas Anual (DCA) realizada após o momento do registro da informação. Esta alteração simula uma informação que não existe na prática, ou que exista, mas não está registrada na contabilidade. O ranqueado por si só ou pela orientação do desenvolvedor, pode também alterar dados contidos no arquivo de envio com dados fictícios com intuito de apenas ganhar nota naquele indicador. Os elaboradores apresentam preocupação com a manipulação de dados, conforme destacado por um dos elaboradores entrevistados:

“Por que a gente não divulga previamente os critérios? Os entes querem cumprir obrigação, eles não querem necessariamente gerar informações de qualidade. E a partir do momento que você coloca ali uma regra prévia que eles sabem que vai ser avaliado. Existem os que vão cumprir corretamente, mas existem esses que vão manipular a informação para ficar bem posicionado” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

Com intuito de evitar estas manipulações, os elaboradores podem tomar medidas como a não divulgação dos critérios utilizados. Entretanto, a divulgação dos critérios avaliados pelos elaboradores auxiliaria os ranqueados no entendimento de quais ações devem priorizar. Esta avaliação pode, similarmente aos sistemas informatizados de auditoria dos TCs (Aquino et al., 2022), enraizar conceitos e definições, reduzindo margem para o julgamento do contador. Os ranqueados requerem as informações para ter um maior norteamiento das suas ações internas. Ou seja, a não divulgação poderia gerar uma ausência de aprendizado pelos avaliados. Em contrapartida, a explicitação das métricas utilizadas causaria o uso de estratégias, tais como a manipulação dos dados de forma oportunista, inclusive na alteração dos dados de envio, ou na adoção cerimonial dos indicadores avaliados.



### Condições para mudança nas práticas internas

A legitimidade é um dos fatores para mudanças nas práticas internas (Deephouse & Suchman, 2008). Isso porque, ao considerar o *ranking* como legítimo, a exposição pública das entidades ou organizações pode gerar pressões sobre os atores em busca na melhoria da sua posição no *ranking*. Entretanto, durante a etapa de análise das entrevistas, verificou-se que há outros fatores que atuam conjuntamente com a preocupação com a legitimidade e que afetam a mudança das práticas internas.

**Tabela 3 - Efeitos nas práticas contábeis**

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

Nota: (▲) Nesse cenário, a ação nas práticas não ocorreria apenas considerando a dimensão analítica analisada, devendo ser analisadas em conjunto com outras dimensões.

A Tabela 3 apresenta os níveis de legitimidade, alta ou baixa, com as condições internas para que os municípios possam alterar estas práticas, sendo elas: (i) Apoio da alta administração; (ii) Percepção de monitoramento e ou coerção; (iii) os recursos disponíveis; (iv) influência do software; (v) o posicionamento no *ranking*; e (vi) a clareza dos indicadores avaliados. A junção destes fatores com a percepção de legitimidade foi dividida nas dimensões elencadas.



### *Apoio da alta administração*

As mudanças de práticas internas demandam capital de recursos tais como capacidade técnica dos novos servidores, tamanho da equipe e capital institucional (Lino et al., 2019). Em um cenário com apoio da alta administração complementado de uma alta percepção de legitimidade identificou-se que há uma janela de oportunidade para mudanças internas, principalmente com a atuação do software como elemento impulsionador de mudanças.

A restrição de recursos internos é superada nesta situação pela priorização das ações internas em razão dos incentivos para esforços na adequação das práticas internas. Nesse contexto, a alta administração tem como ação a escolha de um melhor sistema para atender as demandas internas, além de conscientizar as áreas da prefeitura sobre a importância no fluxo informacional no município para o melhor registro contábil, conforme explicitado por um dos contadores entrevistados com mais de quatorze anos de experiência:

“O apoio da administração é exigir uma melhor empresa de informática, como também é forçar as outras áreas, porque a informação vem das áreas para a contabilidade. Então as outras áreas têm que saber importância deles agora nesse processo, (...) a gente precisa do apoio da alta administração para conscientizar as secretarias da importância do papel deles, porque quem produz a informação são eles.” (Contador 4, 14 anos de experiência)

Os contadores em sua maioria apresentam interesse em relação à adequação das normas, mas necessitam de reforço pela entidade com apoio interno dentro da entidade, começando pelo prefeito. Quando não há apoio da alta administração os contadores podem buscar pela execução de melhorias pontuais nas práticas com enfoque na manutenção do posicionamento, sobretudo os que não dependem de recursos, priorizando ações que podem até melhorar o posicionamento, mas que não necessitam de apoio, como por exemplo a conferência das informações entre os demonstrativos. O apoio das autoridades ou a sua ausência opera como inventivo ou barreira no processo de adoção de mudanças nas práticas contábeis.

### *Percepção de monitoramento e coerção*

O processo de adequação das práticas internas avaliadas pelos indicadores pode estar alinhado às ações de fiscalização pelos órgãos que buscam o cumprimento destas práticas em razão da autoridade exercida pelo fiscalizador e receio de punição (Aquino et al., 2022). O monitoramento ou elaboração de *rankings* por órgãos de controle externo, tornam-se medidas de planejamento nos municípios, conforme reforçado por um dos controladores entrevistados:

“Nós temos muitos degraus a galgar, ele [o *ranking* da CGU de transparência] se torna importante na medida que o tribunal passa a utilizar informações para prestação de contas.” (Controlador 1, 26 anos de experiência)

A legitimação do *ranking* atua como controle de prioridades, caso atue em conjunto com um alto grau de legitimidade percebida, há uma priorização em razão da percepção de urgência pela divulgação da prática não executada. Entretanto, quando há baixo grau de legitimação não há resistência na ação de mudança, mas o enfoque passaria a ser na prática monitorada. A preocupação com ações de fiscalização é um provedor de mudanças nas práticas, considerando que os jurisdicionados podem buscar o cumprimento de adoção a uma norma onde há percepção de monitoramento (Aquino et al., 2022). Os jurisdicionados podem ter receio de cair em matrizes de risco de auditoria, indo além das métricas avaliadas nas prestações de contas anuais.



Um dos entrevistados destacou que em razão da evolução progressiva e sistemática pode ter menos percepção de que as ações são inadequadas e precisam de ação prioritária, e a existência de penalidade poderia gerar ação de maior urgência na organização:

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

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

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

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

#### *Recursos disponíveis e influência do software*

Os efeitos da disponibilização dos recursos têm sido discutidos amplamente pela literatura de reformas contábeis, havendo o consenso de que os recursos são necessários mas não são suficientes para produzir mudanças (Rocha & Zuccolotto, 2017) e mesmo a disponibilização de recursos pode não garantir que as práticas serão implantadas, resultando em desperdício de recursos (Lino et al., 2019). Um dos desenvolvedores entrevistados, com 22 anos de experiência, refletiu como a estrutura pode influenciar nas melhorias, não bastando ter apenas os recursos (estruturais, financeiros e de pessoal), pois eles trabalham em conjunto com o apoio político e a qualidade do sistema, destacando a tríade de processos, pessoas e sistema:

“Apoio tem que vir de cima, tem que ter apoio político. Tem que ter apoio técnico, pessoas capacitadas, tem que ter sistemas bons. Não basta você ter uma Ferrari sem ter um Schumacher. Tem que ter um conjunto da obra.” (Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

As ferramentas e estruturas das equipes podem afetar as ações internas dos atores responsáveis (Azevedo et al., 2019). Estas ações são necessárias para as melhorias das práticas



que são avaliadas pelos indicadores e *rankings*. A existência destas estruturas alinhadas com a percepção da legitimidade do *ranking* cria um ambiente propício para as mudanças internas. Entretanto, sua ausência pode levar a adoção parcial ou simbólica das práticas apenas de forma cerimonial. O investimento em estrutura tem como efeito a redução da dependência da alta administração. O gestor que tenha intenção de mudar a estrutura organizacional, tem uma resistência muito grande, com desgaste político. O mesmo entrevistado destacou como estes instrumentos de valorização da estrutura de pessoal influenciam na organização:

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

Os municípios têm a percepção da importância do sistema utilizado e seu impacto na qualidade da informação contábil, em especial aos indicadores avaliados. O software contábil apresenta um papel importante nas práticas exercidas pelas organizações jurisdicionadas (Aquino et al., 2022). A agenda local nos municípios brasileiros para implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – IPSAS – tem sido influenciada pelas empresas de softwares de contabilidade terceirizados em operação no país (Azevedo, Aquino, et al., 2020). A pressão de envio de dados por sistemas do Tribunal impõe que os sistemas dos jurisdicionados se adequem ao novo padrão imposto pelo Tribunal, afetando o nível de informatização e de integração dos sistemas informatizados (Aquino et al., 2017).

Os entrevistados destacaram que estes recursos são complementados pelo apoio da alta administração, mas que a influência do software é indispensável, principalmente na área contábil que atualmente depende do sistema para executar suas rotinas. Um dos municípios entrevistados reforçou o impacto da melhoria do sistema, não somente contábil, mas também nos demais sistemas estruturantes:

“O sistema é a parte mais importante e é tanto que quando viu que isso estava em risco, começou-se o projeto do sistema integrado de gestão, que está em curso, que está modernizando todos os sistemas” (Contador 4, 14 anos de experiência)

A utilização de sistema desenvolvido internamente ou a contratação de um software terceirizado apresenta tanto vantagens quanto desvantagens para cada um dos modelos utilizados. O primeiro permite uma maior aproximação com os desenvolvedores criando uma estrutura mais personalizada e maleável à Entidade, mas que se não houver investimentos, pode ocorrer uma estagnação nas melhorias do sistema. Já a utilização de um software terceirizado permite maior diluição dos custos, permitindo que exista maior quantidade de desenvolvedores dedicados ao aprimoramento do sistema, ao preço de perda de personalização ao cliente, com enfoque em atender as demandas externas, transformando o contador em um mero digitador ao limitar o julgamento do profissional.

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

Os sistemas apresentam alto grau de impacto nas práticas contábeis e nas adequações necessárias, tanto para as normas (como o PIPCP) quanto para os itens avaliados nos *rankings*



e indicadores. Ele pode ser visto tanto com um recurso controlado pelos atores externos, sendo direcionados por exemplo pela alta administração, ou fatores independentes em que os desenvolvedores em busca de maior visibilidade no mercado, atuam pela melhoria dos processos ou até na manipulação das informações. Na presença de alta legitimidade do *ranking*, atrelados a baixa existência de recursos, a ação dos contadores para adequações será limitada às tarefas mais simplistas e de ação própria, como por exemplo realizar lançamento manual do ajuste de perda baseado em média histórica de arrecadação, em razão da dependência de softwares para que as mudanças ocorram (Aquino et al., 2022).

### *Posicionamento no ranking e clareza dos indicadores*

A percepção da legitimidade do *ranking*, atrelada a uma boa posição pode gerar um enfoque para melhoria nas práticas avaliadas no *ranking*. Os municípios destacam os resultados dos *rankings* em suas páginas e propagandas publicitárias. Esta busca por demonstrar ao cidadão uma boa classificação tem principal intuito apresentar a gestão como boa provedora de práticas. Entretanto, mesmo quando conhecido estas ações podem não ocorrer, revelando o desconhecimento ou desinteresse dos profissionais e dos gestores municipais sobre a importância do Ranking da STN (Lima et al., 2022).

Os elaboradores de *rankings* destacam que tem a preocupação com a divulgação dos seus trabalhos, com por exemplo a divulgação na imprensa. Entretanto, a amplitude do território nacional é um limitador para a efetiva divulgação dos resultados apresentados. Os municípios também exaram comparações com outros municípios em busca de *benchmarking* para identificar boas práticas que podem ser reproduzidas. Entretanto, destacam que apenas o posicionamento em muitos casos não representa se as práticas exaradas por aquele em melhor colocação simplesmente são melhores do que os que estão abaixo:

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

“O município pode estar muito bem no *ranking*, só que está muito ruim no que ele aplica ou ele executa com recurso público.”  
(Desenvolvedor 2, 22 anos de experiência)

Uma boa posição gera incentivo ao órgão a buscar as primeiras colocações com análise dos indicadores. A clareza dos indicadores pode gerar ações para uma implementação respaldada. Entretanto, o cumprimento pode se dar apenas de forma cerimonial se atrelada a uma baixa percepção de legitimidade. Há uma percepção pelos ranqueados de que a clareza dos indicadores poderia trazer melhor detalhamento do que é avaliado, com regras claras permitiria uma evolução:

“Acho que eu tenho que ser transparente assim porque não é esconder as regras, né? Para a administração poder aperfeiçoar os processos”. (Contador 6, 25 anos de experiência)

A falta de clareza dos indicadores pode ser criticada porque ela pode levar a interpretações incorretas dos dados e a decisões equivocadas. Quando os indicadores não são claros, é difícil para os gestores entenderem exatamente o que eles estão medindo e como usar essas informações para tomar decisões. A transparência dos critérios aumenta a confiabilidade dos indicadores utilizados pelos elaboradores, podendo evitar questionamentos sobre a metodologia utilizada. Um dos elaboradores compreende o papel do *ranking* na melhoria das



práticas contábeis pelos municípios, como complemento na evolução da governança contábil do país. Contudo, apresenta uma preocupação com a manipulação das informações, conforme destacado:

“Não é um *ranking* que vai resolver o problema, mas ele vai ajudar. E para que ele possa ajudar, tem que ser conhecido e ser claro. Só que não pode ser marmelada.” (Elaborador 1, 8 anos de experiência)

## 5. Conclusões e implicações

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

Os sistemas apresentam alto grau de impacto nas práticas contábeis e nas adequações necessárias, tanto para as normas quanto para os itens avaliados nos *rankings* e indicadores. Na ausência de recursos e apoio da alta administração, os contadores tendem a priorizar ações simples com intuito de evitar a perda de posições e evitar questionamentos. O apoio da alta administração é uma condição, ao requerer que as empresas de software dirijam esforços para atender as melhorias necessárias.

Os resultados trazem três implicações. Primeiro, para os órgãos elaboradores de *rankings*, que devem se atentar para a manipulação dos dados ou da adoção cerimonial. O conhecimento das métricas utilizadas nos indicadores pode representar um *trade-off*. Por um lado, o conhecimento das métricas pelos ranqueados pode ser relevante para melhoria interna, mas a divulgação de métricas pode gerar efeito de adequação oportunista apenas daquilo que é avaliado, sem que as políticas sejam efetivamente alteradas. Segundo, traz implicações para os gestores dos municípios que devem incluir em suas rotinas a gestão organizacional do sistema contábil, com enfoque em prover recursos. Terceiro, os órgãos de controle externo devem reforçar suas atuações de validação das práticas em razão da prospecção de melhorias internas em decorrência do monitoramento e ou coerção exarada por estes mecanismos.



## Referências

- Agostino, D., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2022). Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. *Financial Accountability and Management*, 38(2), 152–176. <https://doi.org/10.1111/faam.12301>
- Altbach, P. (2015). The Dilemmas of Ranking. *International Higher Education*, 42, 2–3. <https://doi.org/10.6017/ihe.2006.42.7878>
- Aquino, A. C. B. de, Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Cardoso, R. L. (2017). O Efeito dos Tribunais de Contas nos Sistemas de Informação de Municípios. *XVII USP - International Conference in Accounting*, 1–17. [www.congressosp.fipecafi.org](http://www.congressosp.fipecafi.org)
- Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., & Azevedo, R. R. de. (2022). The embeddedness of digital infrastructures for data collection by the Courts of Accounts. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 46–62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Neves, F. R., & da Silva, C. M. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 207–227. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- 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. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Brasil. (2018). Guia metodológico para indicadores PPA 2016-2019. [https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-ppa/arquivos/ppas-anteriores/ppa-2016-2019/guia\\_indicadores\\_ppa.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-ppa/arquivos/ppas-anteriores/ppa-2016-2019/guia_indicadores_ppa.pdf)
- Deephouse, D. L., Bundy, J., Tost, L. P., & Suchman, M. C. (2017). Organizational Legitimacy: Six Key Questions. In R. E. GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER (Ed.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 27–52). SAGE Publications Ltd. <https://doi.org/10.4135/9781446280669.n2>
- Deephouse, D. L., & Suchman, M. (2008). Legitimacy in Organizational Institutionalism. In *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 49–77). SAGE Publications Ltd. <https://doi.org/10.4135/9781849200387.n2>
- Espeland, W. N., & Sauder, M. (2007). Rankings and reactivity: How public measures recreate social worlds. *American Journal of Sociology*, 113(1), 1–40. <https://doi.org/10.1086/517897>



- Humphrey, C., & Gendron, Y. (2015). What is going on? The sustainability of accounting academia. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, 47–66. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.008>
- Lima, D. V., Neves, R. P., Reis, C. C. L., & Fialho, G. F. (2022). Uma análise sobre o desempenho dos municípios brasileiros no ranking da qualidade da informação contábil e fiscal. Universidade Federal de Brasília.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 220–242. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Luca, M., & Smith, J. (2015). Strategic disclosure: The case of business school rankings. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 112, 17–25. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2014.12.023>
- Mendes, W. de A., & Ferreira, M. A. M. (2021). A influência da accountability na capacidade estatal, na alocação dos recursos públicos e no desenvolvimento socioeconômico em municípios brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(46), 131–147. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e74639>
- Merry, S. E. (2011). Measuring the world indicators, human rights, and global governance. *Current Anthropology*, 52(SUPPL. 3). <https://doi.org/10.1086/657241>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Miotto, G., Del-Castillo-Feito, C., & Blanco-González, A. (2020). Reputation and legitimacy: Key factors for Higher Education Institutions' sustained competitive advantage. *Journal of Business Research*, 112(June), 342–353. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.11.076>
- Pollock, N., D'Adderio, L., Williams, R., & Leforestier, L. (2018). Conforming or transforming? How organizations respond to multiple rankings. *Accounting, Organizations and Society*, 64(December 2016), 55–68. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.003>
- Ringel, L., Brankovic, J., & Werron, T. (2020). The organizational engine of rankings: Connecting “new” and “old” institutionalism. *Politics and Governance*, 8(2), 36–47. <https://doi.org/10.17645/pag.v8i2.2576>
- Ringel, L., Espeland, W., Sauder, M., & Werron, T. (2021). Worlds of Rankings. April, 1–30. [https://www.researchgate.net/publication/350710063\\_Worlds\\_of\\_Rankings](https://www.researchgate.net/publication/350710063_Worlds_of_Rankings)



- Rocha, D. G. da, & Zuccolotto, R. (2017). A Modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da implantação do PROMOEX nos Tribunais de Contas subnacionais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(3), 70. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i3.32160>
- Sauder, M., & Espeland, W. N. (2009). The Discipline of Rankings : Tight Coupling and Organizational Change. 74, 63–82.
- Sauder, M., & Lancaster, R. (2006). Do rankings matter? The effects of U.S. news & world report rankings on the admissions process of law schools. *Law and Society Review*, 40(1), 105–134. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5893.2006.00261.x>
- Schillemans, T., Van Twist, M., & Vanhomerig, I. (2013). Innovations in accountability: Learning through interactive, dynamic, and citizen-initiated forms of accountability. *Public Performance and Management Review*, 36(3), 407–435. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576360302>
- Shore, C., & Wright, S. (2015). Audit culture revisited: Rankings, ratings, and the reassembling of society. *Current Anthropology*, 56(3), 421–444. <https://doi.org/10.1086/681534>
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Tost, L. P. (2011). An Integrative Model of Legitimacy Judgments. *Academy of Management Review*, 36(4), 686–710. <https://doi.org/10.5465/amr.2010.0227>
- Watkins, D. C. (2017). Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis: The “RADaR” Technique for Applied Research. *International Journal of Qualitative Methods*, 16(1), 1–9. <https://doi.org/10.1177/1609406917712131>
- Weber, M. (1968). *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology*. New York: *Bedminster Press Incorporated*.