



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 1, Jan./Jun., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 28.08.2023. Revisado por pares em: 25.10.2023. Reformulado em: 20.03.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n1ID33727

***New Public Management*, teoria institucional e as mudanças na contabilidade pública: um ensaio teórico**

New Public Management, institutional theory and changes in public accounting: a theoretical essay

Nueva Gestión Pública, teoría institucional y los cambios en la contabilidad pública: un ensayo teórico

Autores

Djones Derkyan Teixeira dos Santos

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB). Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB). Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro. Bairro: Asa Norte. Cidade: Brasília/DF. CEP: 70910-900. Telefone: (61) 31070812. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1567-7343>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3153318266518538>

E-mail: derkdjones@hotmail.com

Andrea de Oliveira Gonçalves

Doutora em Integração da América Latina pela Universidade de São Paulo (USP). Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB). Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro. Bairro: Asa Norte. Cidade: Brasília/DF. CEP: 70910-900. Telefone: (61) 31070812. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7514-8139>

Research Gate: <https://www.researchgate.net/profile/Andrea-Goncalves-6>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0002528252697017>

E-mail: andreaegoncalves@gmail.com

Resumo

Objetivo: Este ensaio propõe discutir as mudanças na contabilidade do setor público provenientes da reforma proposta pela *New Public Management* (NPM), tendo por base a teoria institucional. A pesquisa foi motivada pela crescente necessidade de *accountability* na gestão pública, com foco em informações contábeis tempestivas demandadas por usuários internos e externos.

Metodologia: O estudo é dividido em duas partes principais. A primeira discute o conceito teórico e as características da NPM, bem como os fatores relevantes por trás de seu desenvolvimento global. A segunda parte relata as mudanças na contabilidade do setor público no contexto da NPM, com atenção especial às complexidades na implementação das mudanças, considerando os regimes de caixa e competência e registros patrimoniais.

Resultados: A discussão promovida neste ensaio demonstra que, apesar da contabilidade ser vista como fundamental à implementação, desenvolvimento e alcance da NPM, os aspectos culturais, políticos e institucionais podem afetar diretamente o resultado almejado. Isso inclui a transição entre a administração pública tradicional e a nova administração pública.

Contribuições do estudo: O ensaio oferece uma perspectiva da teoria institucional para a contabilidade do setor público, especificamente relacionada ao processo das mudanças trazidas pela NPM. A análise enfatiza a importância da contabilidade na implementação da NPM, ao mesmo tempo em que reconhece os desafios e complexidades que surgem na implementação das mudanças, incluindo a influência de fatores culturais, políticos e institucionais.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Gestão Pública. Teoria Institucional. *Accountability*.

Abstract

Objective: This essay proposes to discuss the changes in the public sector accounting arising from the reform proposed by new public management (NPM), based on institutional theory. The research was motivated by the growing need for accountability in public management, focusing on timely accounting information demanded by internal and external users.

Methodology: The study is divided into two main parts. The first discusses the theoretical concept and characteristics of NPM, as well as the relevant factors behind its global development. The second part reports the changes in public sector accounting in the context of NPM, with special attention to the complexities in implementing the changes, considering cash and accrual accounting regimes and asset recording.

Results: The discussion promoted in this essay demonstrates that, despite accounting being seen as fundamental to the implementation, development, and achievement of NPM, cultural, political, and institutional aspects can directly affect the desired outcome. This includes the transition between traditional public administration and new public administration.

Contributions of the Study: The essay provides an institutional theory perspective for public sector accounting, specifically related to the process of changes brought by NPM. The analysis emphasizes the importance of accounting in implementing NPM while recognizing the challenges and complexities that arise in implementing the changes, including the influence of cultural, political, and institutional factors.

Keywords: Public Accounting. Public Management. Institutional Theory. *Accountability*.

Resumen

Objetivo: Este ensayo propone discutir los cambios en la contabilidad del sector público derivados de la reforma propuesta por la nueva gestión pública (NPM), basándose en la teoría institucional. La investigación fue motivada por la creciente necesidad de responsabilidad en la

gestión pública, enfocándose en la información contable oportuna demandada por usuarios internos y externos.

Metodología: El estudio se divide en dos partes principales. La primera discute el concepto teórico y las características de la NPM, así como los factores relevantes detrás de su desarrollo global. La segunda parte informa sobre los cambios en la contabilidad del sector público en el contexto de la NPM, con especial atención a las complejidades en la implementación de los cambios, considerando los regímenes de caja y competencia y el registro de activos.

Resultados: La discusión promovida en este ensayo demuestra que, a pesar de que la contabilidad se ve como fundamental para la implementación, desarrollo y logro de la NPM, los aspectos culturales, políticos e institucionales pueden afectar directamente el resultado deseado. Esto incluye la transición entre la administración pública tradicional y la nueva administración pública.

Contribuciones del estudio: El ensayo ofrece una perspectiva de la teoría institucional para la contabilidad del sector público, específicamente relacionada con el proceso de los cambios traídos por la NPM. El análisis enfatiza la importancia de la contabilidad en la implementación de la NPM, al mismo tiempo que reconoce los desafíos y complejidades que surgen en la implementación de los cambios, incluyendo la influencia de factores culturales, políticos e institucionales.

Palabras clave: Contabilidad Pública. Gestión Pública. Teoría Institucional. Rendición de Cuentas.

1 Introdução

Ao longo da década de 1980, houve um movimento em direção à revolução administrativa em países desenvolvidos, como Estados Unidos, Reino Unido, Austrália, Canadá e Nova Zelândia. Essa revolução é caracterizada por liberdade gerencial, competição orientada para o mercado, entrega de serviços, desempenho baseado em resultados, orientação para o cliente (cidadão) e uma cultura pró-mercado. Esses aspectos da revolução administrativa foram descritos coletivamente como *New Public Management* (NPM) (Ball & Grubnick, 2008; Hood, 1991, 1995; Kearny & Hays, 1998; Kelly, 1998; Kickert, 1997; Nurunnabi, 2015; Villadsen, 2013).

Vista como uma abordagem moderna de gestão na administração pública, a NPM surgiu no Reino Unido na década de 1970 e emergiu como resposta aos déficits da gestão tradicional, destacando-se pela ênfase no desempenho e na responsabilização dos administradores públicos. Este movimento marcou a transição para uma administração mais ágil e menos burocrática, fomentando a diminuição do aparato estatal, o estímulo à privatização e à adoção de práticas de mercado e governança mais eficientes (Ball & Grubnic, 2008; Hughes, 2012).

A busca por maior responsabilização e eficiência no serviço público impulsionou a adoção de técnicas gerenciais do setor privado, sob a ótica da Nova Gestão Pública (NPM) (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2017). Essa mudança paradigmática deu origem a um movimento global de reforma na gestão pública, impactando diretamente diversos setores, inclusive a contabilidade pública, transparência das informações e *accountability*. Nesse contexto, instrumentos como o orçamento por desempenho, a *accruals accounting* e outras ferramentas gerenciais foram adotados por organizações públicas (Laegreid, 2017; Lapsley,

2009). O objetivo era aperfeiçoar a gestão orçamentária e patrimonial, em busca de maior eficiência e controle dos recursos públicos.

A implementação do *New Public Management* (NPM), visa a despolitização da autoridade e a descentralização da gestão, em busca de devolver responsabilidades para os órgãos públicos (Pollitt & Bouckaert, 2000; Ferlie, 1996). Tal descentralização é projetada para fortalecer a participação da sociedade civil na gestão pública e impulsionar a democratização, conforme argumentado por Pecar (2001).

Esse processo de reforma administrativa foi inserido em um ambiente regulatório e cultural específico, o qual é moldado por normas institucionais. A teoria institucional sugere que as práticas de gestão pública são influenciadas não apenas por pressões econômicas e eficiência técnica, mas também por expectativas sociais e legitimidade institucional (Lawrence & Buchanan, 2017; DiMaggio & Powell, 1983). Nesse contexto, a adoção de princípios do NPM pode ser vista como uma resposta às pressões por conformidade e eficiência que emanam do ambiente institucional no qual operam os órgãos públicos. As reformas da NPM, portanto, refletem a adaptação das organizações públicas às regras e expectativas que definem o campo da administração pública moderna.

As propostas trazidas pela reforma encontraram as organizações públicas e a contabilidade num contexto institucional específico, composto por regras, normas e valores que influenciam sua estrutura e funcionamento. Nesse contexto, a teoria institucional fornece um arcabouço teórico para análise acerca das mudanças na contabilidade pública sob a ótica da NPM. Essa teoria propõe que as instituições, entendidas como regras e normas que estruturam a sociedade, moldam o comportamento dos indivíduos e das organizações. No caso da NPM, a adoção de novas técnicas gerenciais e instrumentos contábeis representa uma mudança institucional significativa que visa reestruturar a gestão pública e torná-la mais eficiente e transparente (Lawrence & Buchanan, 2017; DiMaggio & Powell, 1983).

Na contabilidade pública as mudanças buscaram enfatizar a gestão orçamentária focada em resultados. Isso inclui a aplicação de métodos como o orçamento orientado por desempenho e o ABC (*Activity-Based Costing*) para atrelar os gastos públicos aos resultados alcançados, conforme apontado por Hood (1991) e Pollitt e Bouckaert (2017). A ênfase ampliou-se para a avaliação e mensuração do desempenho das entidades públicas, fundamentada em indicadores e objetivos específicos, como discutido pela OCDE em 2007.

Essas práticas são evidenciadas no Reino Unido, onde a estratégia de "Gestão por Resultados" (*Performance-Based Regulation - PbR*) foi adotada na década de 1980. Na Nova Zelândia, o progresso deu-se com o "Novo Modelo de Serviço Público" (*New Public Management - NPM*) na década de 1990. E no Brasil, a integração da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e do Plano Plurianual (PPA) ilustra o fortalecimento dos mecanismos de controle orçamentário.

Com o objetivo de fornecer informações mais fidedignas sobre as instituições, um dos pontos centrais da Nova Gestão Pública (NPM) é a adoção do regime de competência para o registro das operações (Hood, 1991). Entende-se que a adoção do *accrual accounting*, ou princípio da competência, em entidades do setor público representa um dos impactos mais significativos da NPM (Lapsley, 2009). Tal princípio, fundamentado na contabilidade, exige que as transações sejam registradas quando ocorrem, independentemente do recebimento ou pagamento dos fluxos de caixa, assegurando uma responsabilização mais precisa (Laegreid, 2017).

No intuito de promover uma governança transparente e responsável perante as partes interessadas, nas últimas duas décadas, diversas organizações do serviço público transitaram da contabilidade de caixa para o regime de competência (Pollitt & Bouckaert, 2017). Esse movimento também teve como finalidade aprimorar a gestão e os relatórios financeiros, de

forma que legisladores, o público e outros usuários das informações financeiras públicas pudessem avaliar melhor o desempenho financeiro das entidades (Ferlie, 1996).

Este ensaio teórico se propõe a analisar as alterações na contabilidade pública impulsionadas pela Nova Gestão Pública (NPM), à luz da teoria institucional. A investigação centraliza-se na interrogação sobre a relação entre contabilidade e as reformas da NPM, em busca de entender como os princípios e práticas contábeis se adaptam e se reconfiguram diante das demandas de uma administração pública em transformação. A intenção é compreender as nuances das alterações contábeis que emergem para atender às necessidades impostas pela mudança da gestão pública tradicional para a abordagem inovadora proposta pela NPM.

Este ensaio está estruturado em cinco seções, incluindo a introdução. Na segunda seção, encontra-se uma discussão sobre a *New Public Management* e as reformas propostas por ela seguida da revisão da literatura sobre algumas implicações dessas mudanças para a contabilidade. Em seguida, a terceira seção aborda a implementação de mudanças nos sistemas de contabilidade no setor público, no intuito de permitir uma breve reflexão sobre seu desenvolvimento nas perspectivas organizacional e institucional da reforma contábil. Na quarta seção é apresentada a análise e discussão das mudanças na contabilidade diante dos princípios da NPM. E, por fim, as considerações finais desse ensaio são apresentadas na quinta seção.

2 Referencial Teórico

2.1 *New Public Management*

O conceito de *New Public Management* (NPM) emergiu no final do século XX como uma resposta às críticas à ineficiência e ineficácia do modelo burocrático de administração pública. Inspirada em princípios de gestão empresarial, a NPM busca introduzir no setor público práticas de eficiência, flexibilidade e orientação para resultados, com ênfase na descentralização, na competição e na mensuração do desempenho (Hood, 1991; Osborne & Gaebler, 1992).

Originalmente desenvolvido no Reino Unido na década de 1970, sob o comando da primeira-ministra Margaret Thatcher (Gruening, 2001), no início da década de 1980, a ideia da NPM também foi implementada por alguns municípios californianos como uma medida de contenção do severo déficit fiscal. Além disso, conforme relatado por Borins (1998), a maioria dos países da *Commonwealth* implementaram, em algum nível, a NPM com destaque para países como Reino Unido, Nova Zelândia, Canadá e Austrália.

Na literatura, os estudos associados acerca da NPM normalmente estão associados aos termos "pós-burocrática", "gerencialismo", "administração pública baseada no mercado", "governo empreendedor", "novo paradigma", "mercantilização do setor público", "reforma do setor público", "privatização" (Lynn, 1998).

Um dos pilares da NPM é a adoção de uma abordagem orientada para o mercado, na qual as entidades governamentais são incentivadas a adotar práticas de gestão semelhantes às do setor privado. Isso inclui a implementação de sistemas de contabilidade e relatórios financeiros que promovam a transparência e a responsabilização (*accountability*) dos gestores públicos (Hood, 1995; Pollitt & Bouckaert, 2017).

Além disso, a NPM enfatiza a importância da satisfação do usuário e da qualidade dos serviços públicos, propondo a utilização de indicadores de desempenho e *benchmarks* (referenciais de desempenho), para avaliar e melhorar a eficácia das políticas públicas (Hood, 1991; Osborne & Gaebler, 1992). Essa abordagem busca não apenas a eficiência na alocação de recursos, mas também a efetividade na entrega de serviços públicos que atendam às necessidades da sociedade.

Defensora da nova gestão pública, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) incentiva os países a adotarem os princípios da NPM. Embora haja uma extensa crítica acadêmica sobre a NPM, esse cenário demonstra que seus princípios foram amplamente aceitos na prática moderna da administração pública (Frederickson *et al.*, 2018).

Desse modo, apoiada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que reforça sua importância, a Nova Gestão Pública (NPM), promove padrões que priorizam a satisfação do usuário e a qualidade do serviço. A adesão a esses princípios é evidenciada pela implementação generalizada de práticas de NPM por diversos países, apesar da existência de um debate acadêmico robusto acerca de suas limitações. Essa aceitação sugere uma concordância ampla sobre a eficácia da NPM em atender às expectativas modernas de administração pública (Frederickson *et al.*, 2018)."

A NPM é caracterizada como um paradigma emergente que busca instaurar uma cultura de desempenho no ambiente público descentralizado, conforme apontado por Mathiasen (1999). De forma complementar, Anderson *et al.* (2002) argumentam que a NPM representa uma mudança na cultura do serviço público, transitando de uma abordagem burocrática para uma perspectiva mais empresarial, onde o desempenho é o foco e o serviço público atua como uma extensão do Estado.

O envolvimento da (OCDE) e de outras agências internacionais na promoção do NPM, como Nações Unidas, Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Asiático de Desenvolvimento, encorajaram o movimento a se tornar ainda mais global na gestão do setor público (Jones & Kettl, 2003). Como resultado, a NPM abrangeu não apenas os países membros da OCDE, mas também os países latino-americanos, escandinavos, Alemanha, Suíça, Itália, países asiáticos e países africanos.

Segundo Rosenbloom *et al.* (2009), tomando por base o contexto dos Estados Unidos, os autores observaram que apenas 20% do público acreditava que o governo federal havia alcançado seus objetivos de maneira eficaz e eficiente. Essa condição foi agravada pelo fato de que até o final da década de 1970, a governança americana estava enfraquecida pelo regime da administração pública tradicional e isso afetou quase todos os níveis de governo.

As revoltas de contribuintes da Califórnia a Massachusetts em 1991 também foram um fator crítico para os americanos verem que seu governo, independentemente dos níveis, precisava de uma reforma drástica e até mesmo de uma "reinvenção", nas palavras de Osborne e Gaebler (1992). Nesse período os EUA estavam em uma posição privilegiada, já que Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e alguns outros países sob o comando da OCDE tinham implementado a NPM anteriormente (Rosenbloom *et al.*, 2009). Sob a administração Clinton Al Gore, o governo dos Estados Unidos adotou os princípios do modelo que introduziram como "New Performance Review" ou NPR.

Na perspectiva dos Estados Unidos, o nascimento da NPM com sua ênfase na transparência e responsabilidade fortaleceu o *Freedom of Information Act* de 1966. Consequentemente, a NPM passou a ser vista como uma iniciativa orientada para o mercado que apoia fortemente ideias como descentralização ou autonomia com foco no cliente (cidadão), melhoria da qualidade e a competição pela eficiência, além de incentivar a privatização do setor público, o que fez ganhar notoriedade como modelo alternativo de gestão.

Embora esses fatores subjacentes à expansão da NPM pareçam ser geralmente aceitos entre os observadores da NPM, Hood (1995) apresenta-se entre os pesquisadores que permanecem em desacordo com tal proposta de gestão. Usando dados de implementação de NPM de países membros da OCDE na década de 1980, sua investigação concluiu que ainda não existe uma base geral a ser usada para distinguir os adeptos da NPM de alta e baixa intensidade. Segundo o autor, existem diversas "variações sobre o tema" que precisam de atenção prévia na implementação.

Hood (1995) argumenta que não existe receita única para o sucesso na implementação da NPM. Dadas as diferenças no cenário político, econômico, social e cultural entre os países a adoção da NPM pode resultar em diferentes desfechos. Portanto, é crucial ter cautela ao acreditar que, na implementação da NPM ou de outras técnicas e práticas de gestão como a contabilidade, estas possam ser isentas das influências contextuais ou culturais. Corroborando, Hood (1995), Nurunnabi (2015), identificou que existe forte influência de fatores político-institucionais sobre a implementação de normas contábeis.

Para Ouda (2014) é mais razoável ver a contabilidade como o resultado de uma realidade construída socialmente de modo que reconhecer características culturais distintas de qualquer nação, ou mesmo de qualquer organização onde novas técnicas ou métodos serão implementados, é de fato crítico.

Conseqüentemente, o escopo da NPM é tão difundido e pode-se especular que uma série de programas pode ser executado sob o nome de NPM incluindo a gestão do orçamento público e a melhoria ou reforma do sistema de contabilidade, vista como base crucial para transformar o governo tradicional em um governo mais diligente.

2.2 Reforma da NPM e a contabilidade no Setor Público

A adoção da NPM resultou na mudança da cultura de gestão no setor público e da cultura da Administração Pública (Ball, 1994) e trouxe consigo a necessidade de elaboração de relatórios financeiros semelhantes ao modelo corporativo (privado). Isso decorre do fato de que os gestores de entidades do setor público precisam de dados financeiros confiáveis e tempestivos que possam auxiliá-los no processo de tomada de decisão e no uso eficiente dos recursos disponíveis (Ouda, 2014).

Segundo Hooper e Kearins (2003), os gestores de entidades do setor público precisam gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz e isso inclui um sistema de contabilidade robusto que os auxilie no cumprimento de seus objetivos. No entanto, um modo único de aplicação dos princípios do setor privado a entidades e ativos diferenciados em sua finalidade e essência pode ser inviável, devendo tais mudanças respeitarem as particularidades inerentes ao setor público. Diante disso, Mathiasen (1999) identificou cinco atributos que caracterizam a NPM, são eles:

1. Foco nos resultados em termos de eficiência, eficácia e qualidade de serviço;
2. A substituição de estruturas hierárquicas centralizadas por ambientes de gestão descentralizada onde as decisões sobre a alocação de recursos e entrega de serviços são feitas mais perto do cidadão;
3. A flexibilidade para explorar alternativas para direcionar a provisão pública e regulamentação que pode produzir resultados de política mais econômicos;
4. Foco na eficiência dos serviços prestados diretamente pelo setor público, estabelecimento de metas de produtividade e a criação de ambientes competitivos dentro e entre as organizações do setor público;
5. O fortalecimento das capacidades estratégicas no centro a fim de orientar a evolução do estado e permitir que ele responda às mudanças externas e interesses diversos com flexibilidade e pelo menor custo.

Acerca das características da NPM, bem como suas teorias subjacentes, é possível observar que, o sucesso na sua adoção depende de pré-requisitos, tais como a existência de: (i) ocorrência de mudança organizacional que leva a facilitar a competição para alcançar maior eficiência; (ii) clima organizacional favorável a mudanças; e (iii) mecanismo de garantia de qualidade (Hood, 1991; Osborne, 1992).

Conseqüentemente, a contabilidade apresenta-se como uma peça essencial nessa transição. Sua função técnica, por exemplo, relaciona-se diretamente com o núcleo de diversas iniciativas ou programas da NPM, tais como descentralização, transparência e melhoria da responsabilidade, gestão baseada no desempenho e privatização.

Nesse contexto, Hood (1995) afirmou que a contabilidade é o elemento-chave em qualquer tentativa de aumentar o racionalismo promovido por contadores e gestores. Embora ele tenha tratado da contabilidade meramente como uma ferramenta técnica para atingir os objetivos da NPM, sua relação demonstra o vínculo inquebrável entre o elemento doutrinário da NPM e suas implicações na área. Ela não apenas sustenta a transparência e a responsabilidade financeira como também contribui para a implementação de práticas de gestão centradas no desempenho. Segundo Broadbent e Guthrie (2009) observaram, no setor público sob a égide da NPM, a contabilidade tornou-se mais do que um mero exercício de conformidade; é uma alavanca para a mudança, apoiando uma gestão pública mais ágil, transparente e orientada para resultados.

3 Mudanças na contabilidade do setor público

Embora os benefícios da NPM sejam atrativos, o que pode ter levado vários governos a implementá-lo instantaneamente, as investigações empíricas produziram extensas descobertas de que nem todos os governos que adotaram a NPM, mais especificamente aqueles que conduziram as mudanças na contabilidade, obtiveram sucesso. Alguns fracassaram por incompetência técnica, outros por restrições legais, alguns por falta de apoio político, outros por falta de apoio dos gestores da organização e outros por problemas de liderança que os levaram a dificuldades na implementação (Hood, 2007; Broadbent & Laughlin, 2009).

Christiaens (2003) relata que o governo de New South Wales (NSW), Austrália, alcançou o sucesso na implementação da contabilidade de competência como resultado da boa combinação entre o trabalho qualificado de consultoria internacional e alto grau de interesse organizacional para a implementação das mudanças. Segundo o autor, o elemento mais importante da implementação da NPM para alcançar o resultado desejado é o apoio de seus colaboradores. Esse fator é aparentemente evidenciado tanto por uma agenda política definida no nível de envolvimento das instituições políticas, quanto por uma formulação de políticas nítidas no nível de jurisdição de cada agente individual.

Outro estudo sobre a contabilidade do setor público tentou investigar a adoção e implicações da emissão da Declaração GASB nº 43 intitulada Demonstrações Financeiras Básicas - e Gestão - sua Discussão e Análise para Estados e Governos Locais nos Estados Unidos foi conduzida por Durler *et al.* (2002). A declaração introduziu as Demonstrações Financeiras para todo o Governo baseadas na Contabilidade através do regime de competência que permite a qualquer governo estadual e local nos EUA modificar o sistema de contabilidade existente para se adequar a nova estrutura proposta.

A modificação para o regime de competência foi introduzida tecnicamente junto com as demonstrações para vincular os antigos sistemas contábeis às demonstrações financeiras de todo o governo. Este estudo constatou que, em vez de reduzir a dificuldade de elaboração do demonstrativo de acordo com o Pronunciamento GASB nº 34, a introdução do regime de competência modificado como ponte para vincular o antigo e o novo sistema, na realidade, complica até mesmo a implementação no nível dos registros. Além disso, o sistema de contabilidade tradicional enfatizando o período anterior e negligenciando o reconhecimento de ativos fixos também foi outro fator de impedimento na implementação das mudanças propostas na declaração.

Se as informações de desempenho podem ser produzidas por meio financeiro e a contabilidade gerencial é desenvolvida e utilizada com sucesso pelo governo, por exemplo, o espaço para conduzir a reforma dentro desse governo pode ser ampliado e, conseqüentemente, o governo correspondente estará em melhor posição para conduzir trabalhos mais transparentes, eficientes e eficazes (Augustinho & De Lima, 2012).

Assim, o resultado no desenvolvimento e utilização das informações de desempenho, até certo ponto, depende do sucesso ou fracasso na implementação de sistemas de orçamento e contabilidade mais adequados. Lapsley e Pallot (2000) tentaram acentuar a importância do sistema contábil, especificamente o regime de competência e registro abrangentes de ativos de modo equivalente ao empresarial, no contexto de busca de novos objetivos de gestão pública, que têm dado grande interesse à utilização da informação contábil na gestão do setor público.

A centralidade da contabilidade na mudança de gestão do setor público também ficou clara a partir da afirmação de Brash (1998), que aponta que a contabilidade de provisões era vista principalmente como uma parte integrante da mudança de gestão. Além disso, o reconhecimento de ativos nas demonstrações financeiras do setor público é consistente com os princípios da Nova Gestão Pública (NPM), onde as organizações do setor público baseiam-se nas práticas de gestão do setor privado para impulsionar a eficiência e eficácia e melhorar a gestão da prestação de contas (Lapsley, 2009).

3.1 Perspectiva organizacional da reforma contábil

Segundo Burke (2017), uma mudança organizacional passa por quatro áreas dentro de uma instituição: recursos humanos, recursos funcionais, capacidades tecnológicas e capacidades organizacionais. Para o autor, a reforma poderá fornecer aos gestores dos bens públicos informações contábeis, relevantes, completas, precisas, oportunas e transparentes.

Como essas quatro áreas são interdependentes por natureza, nem sempre é fácil reconhecer os efeitos de uma mudança organizacional apenas em uma determinada área, sem considerar outros efeitos em outras áreas da organização. Desta forma, uma série de valores ideológicos introduzidos pela NPM, como transparência, competição entre unidades organizacionais internas, orientação para o desempenho, terceirização e a utilização do preço de mercado como a única medida justa nas transações de troca de bens e serviços são considerados facilitadores para que os funcionários dos governos locais mudem seu comportamento e cultura (Burke, 2017).

Como resultado do processo contínuo de institucionalização que envolve conflito e resolução de interesses conflitantes entre as partes, interna ou externamente, qualquer organização está essencialmente em processo de competição entre institucionalização e a desinstitucionalização do que é conhecido como rotinas ou rituais de uma organização (Burns & Scapens, 2000; Carpenter & Feroz, 2001). A busca de uma organização pela adoção de novas técnicas inovadoras é rotulada como institucionalização, que é um processo social pelo qual os programas, estruturas e políticas da organização obtêm "status de regra" como partes legítimas da organização.

3.2 Reforma contábil na perspectiva da teoria institucional

A mudança organizacional é uma questão central dentro da teoria organizacional, da gestão e, cada vez mais, da contabilidade (Quattrone & Hopper, 2001). Nos estudos organizacionais, a mudança organizacional parece ser um interesse perene (Styhre, 2002). No entanto, deve-se perceber que a teoria institucional, segundo Greenwood e Hinings (1996), não é uma teoria da mudança organizacional, mas fornece uma boa base para entender esse

fenômeno devido à sua capacidade de explicar sobre a similaridade e a estabilidade organizacional que se desenha em uma determinada população ou campo, ou o que é mencionado anteriormente como institucionalização.

Westwood e Clegg (2009), identificaram quatro etapas do processo de institucionalização: inovação, objetivo, legitimação e difusão e desinstitucionalização. A condição de totalmente institucionalizado é alcançada quando uma nova prática ou rotina chega ao ápice, ou seja, na quarta etapa. Colocado na sua totalidade, devido à dinâmica interna da organização bem como à sua sustentabilidade ambiental, a situação de totalmente institucionalizado ou quando algo se tornou instituição, é basicamente de natureza temporária.

Normalmente, tão rápido quanto algo atinge seu status institucionalizado, a tendência de desestabilização imediatamente começa a ser uma nova força para encontrar a próxima inovação como a nova resolução. Na lógica da teoria da mudança do campo de força proposta por Lewin, a longevidade da situação institucionalizada dependerá totalmente do equilíbrio entre o poder de mudança e o poder de resistência (Jones, 2003).

A institucionalização, segundo Burns e Scapens (2000), é naturalmente cumulativa e envolve fases de atuação, codificação, reprodução e institucionalização de forma circular. O que deve ser observado é que em cada fase ou estágio de institucionalização, uma organização como um ser humano socialmente pensa e molda, assim como é moldada e modificada socialmente para obter a melhor aceitação em relação a novas regras ou rotinas.

Como resultado, fenômenos como fixação, a inércia organizacional ou resistência, tanto agressiva quanto passiva, tornam-se evidentes durante o processo. A teoria institucional reconhece que, em uma organização, a impressão organizacional ocorre quando uma rotina é vista e tratada pelos seus membros como um dado adquirido e o único modelo disponível de pensar e fazer alguma coisa (Carpenter & Feroz, 2001). Além disso, como a organização é um recurso externo e dependente, a dinâmica dessas questões internas geralmente se mistura com o isomorfismo, um processo em que a organização se torna mais semelhante ao seu ambiente (DiMaggio & Powell, 1991).

DiMaggio e Powell (1991), assim como Carpenter e Feroz (2001), definiram isomorfismo como um processo que leva uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades na população que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Em termos organizacionais, o isomorfismo ambiental tenderá a aumentar a homogeneidade de uma organização e torná-la menos única em comparação com outras no mesmo domínio. Portanto, os sistemas podem ser influenciados tanto pela impressão organizacional quanto pelo isomorfismo.

Isso significa que em um ponto do tempo, o orçamento atual ou sistema contábil pode ser tratado como a única maneira de gerenciar os recursos financeiros da organização que tende a resistir a qualquer inovação orçamentária ou contábil, mas na próxima instância, é uma parte do método de organização para adquirir nova legitimidade institucional, interna ou externamente (Carpenter & Feroz, 2001).

O isomorfismo, como foi mencionado anteriormente, é realizado de modo coercitivo, mimético ou normativo. O isomorfismo coercitivo ocorre quando uma organização muda suas rotinas, por exemplo, seus procedimentos, estilo de gestão ou outros rituais como resultado do poder de ditadura de outra organização. O poder de ditadura pode se dar na forma de regulamentos legais ou poder ameaçador para fornecer ou interromper os recursos de vitalidade exigidos pela organização. Há uma situação, entretanto, em que a inovação ou mudança não é basicamente conduzida pelas próprias profecias das pessoas-chave da organização, mas vem do sucesso de outra organização na gestão da inovação. Isto é o que os institucionalistas chamam de isomorfismo mimético (Silva, 2018; James, 2007).

Assim, o modo mimético de isomorfismo expõe a inovação por motivo imitativo, e não a inovação desenvolvida interna e originalmente. O último modo de isomorfismo de organização, o modo normativo, ocorre quando a inovação organizacional é impulsionada principalmente por pontos de vista avançados ou revolucionários das pessoas-chave da organização, por exemplo, por meio da profissionalização interna (Frumkin & Galaskiewicz, 2004).

As pessoas-chave da organização podem ter uma visão mais avançada de sua formação educacional formal, por meio de treinamentos profissionais contínuos, periódicos científicos ou profissionais, revistas, colegas ou conferências de associações industriais. Eles conduzem a jornada organizacional para desenvolver sua organização (Frumkin & Galaskiewicz, 2004).

Com base nessa categorização de isomorfismo organizacional, a reforma contábil conduzida especialmente para implementar novos sistemas de orçamento e contabilidade do setor público parece ser um "isomorfismo coercitivo" ao invés de um "isomorfismo mimético" ou "isomorfismo normativo" (Alsharari, 2020).

No entanto, pode-se necessariamente considerar que o modo de isomorfismo experimentado por uma organização nem sempre é único, mas em uma combinação desses modos simultaneamente. Para um determinado governo local, por exemplo, a obrigação legal pode ser mais um impulso inicial do que a principal motivação para a qual todos os esforços serão devotados (Frumkin & Galaskiewicz 2004).

Considerando que o modo de isomorfismo organizacional, incluindo no setor público, não pode ser isolado da motivação dos atores da organização, bem como das influências de valores profundamente impressos como resultado da institucionalização anterior, variações no modo de resposta à pressão institucional podem ser encontradas. Ao invés de olhar meramente para os modos de isomorfismo (Alsharari, 2020).

Segundo Burke (2017), existem cinco estratégias comumente implementadas por uma organização para responder à sua própria pressão ambiental, quais sejam, aceitar, ceder, evitar, desafiar e manipular. Essas cinco estratégias são contínuas por natureza, de modo que o movimento da aceitação para a manipulação representa um progresso da baixa passividade para o alto nível de atividade. Com base nessa tipologia, Burke (2017), pode distinguir entre pressão coercitiva e difusão voluntária, onde o último termo é usado para incluir isomorfismo mimético e normativo (Villadsen, 2013).

A última questão que pode ser relevante no caso das mudanças relacionadas à contabilidade trazidas pela NPM, especificamente da perspectiva institucional, é uma questão sobre a magnitude da própria mudança organizacional. Na verdade, no termo "mudança" existe uma ideia básica de mudança dramática. Mas não é necessariamente verdade que qualquer implementação de nova técnica ou procedimento dentro de uma organização rotulada como "mudança" é substancialmente uma modificação, pode ser meramente o que Nelson (2003) mencionou como mudança convergente, um modo de mudança para aperfeiçoar, como resposta à pressão ambiental.

É importante observar que a teoria institucional não oferece apenas um pano de fundo para entender a homogeneidade nas práticas contábeis impulsionada pela NPM, mas também esclarece a persistência de práticas divergentes em diferentes jurisdições. As instituições, constituídas por regras formais e informais, normas e práticas culturais, moldam as ações organizacionais de maneira que padrões globais como a NPM são interpretados e adaptados de acordo com os contextos locais (DiMaggio & Powell, 1991; Lawrence & Buchanan, 2017; Meyer & Rowan, 1977).

Essa interação complexa entre influências globais e dinâmicas institucionais locais pode ser exemplificada pela variabilidade observada na adoção de normas de contabilidade em diferentes países. Por exemplo, enquanto alguns governos podem adotar rapidamente as

práticas de relatórios financeiros recomendadas pela NPM, outros podem modificá-las significativamente para se alinhar às tradições contábeis locais, às expectativas dos stakeholders e às capacidades institucionais existentes. Essa tensão entre a isomorfia, que promove práticas similares, e as forças institucionais locais, que incentivam a customização e a adaptação, destaca a relevância da teoria institucional como uma lente crucial para analisar a transição e transformação nas práticas contábeis do setor público. (Oliver, 1991; Powell & DiMaggio, 2012)

3.3 NPM, teoria institucional e as mudanças na contabilidade brasileira

A contabilidade no Brasil tem passado por significativas transformações, especialmente com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e a reforma da gestão financeira pública. Essas mudanças estão em consonância com os princípios da NPM e são influenciadas pela teoria institucional.

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), iniciada em 2007, representou um marco na busca por maior transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas brasileiras. Essa mudança, alinhada aos princípios da Nova Gestão Pública (NPM), visa à harmonização das práticas contábeis nacionais com os padrões internacionais, facilitando a captação de recursos no mercado global e a comparação entre empresas de diferentes países (CPC, 2007; Lima & Niyama, 2015).

Paralelamente, no setor público, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, 2000) introduziu importantes reformas na gestão financeira, enfatizando a responsabilidade fiscal e a transparência na utilização dos recursos públicos (Lei Complementar nº 101, 2000). Essa legislação reflete os ideais da NPM de melhorar a eficiência e a accountability do setor público. Essas medidas, alinhadas com os princípios da NPM, visam à responsabilidade fiscal, à transparência e à eficiência na gestão dos recursos públicos (Lei Complementar nº 101, 2000; Tribunal de Contas da União, 2019).

Essas mudanças visaram aumentar a eficiência, a transparência e a responsabilidade nas práticas contábeis no setor público através das seguintes alterações:

1. Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS): Uma das principais mudanças foi a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) para empresas de capital aberto, iniciada em 2007 com a publicação da Lei nº 11.638/2007. Essa lei alterou a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) e marcou o início do processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais (CFC, 2007). A adoção das IFRS visou aumentar a comparabilidade e a transparência das demonstrações financeiras, alinhando-se aos princípios da NPM de eficiência e accountability (Lima & Niyama, 2015).

2. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): Embora tenha sido promulgada em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, 2000) teve seus efeitos mais amplamente sentidos nos anos subsequentes. A LRF introduziu regras mais rígidas para a gestão fiscal dos entes públicos, exigindo maior transparência e responsabilidade na elaboração e execução dos orçamentos (Lei Complementar nº 101, 2000). Essa legislação está em consonância com os ideais da NPM de melhorar a eficiência e a gestão financeira no setor público.

3. Lei da Transparência Fiscal (Lei Complementar nº 131/2009): Conhecida como Lei da Transparência, essa legislação complementou a LRF ao exigir a disponibilização em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes públicos na internet (Lei Complementar nº 131, 2009). Essa medida reforçou os princípios da NPM de transparência e accountability.

4. Adoção do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI): Implementado pelo Tesouro Nacional em 2014, o SICONFI tem como objetivo aprimorar a qualidade das informações contábeis e fiscais do setor público, promovendo maior transparência e padronização na prestação de contas dos entes federativos (Tesouro Nacional, 2014). A adoção do SICONFI está alinhada aos objetivos da NPM de aumentar a eficiência e a transparência na gestão pública.

5. Novo Regime Fiscal (Emenda Constitucional nº 95/2016): A EC nº 95/2016 estabeleceu um novo regime fiscal que limita o crescimento das despesas primárias da União à variação da inflação, medida pelo IPCA, por um período de 20 anos. Essa emenda busca promover o equilíbrio fiscal e a sustentabilidade das contas públicas, alinhando-se aos objetivos da NPM de eficiência e controle dos gastos públicos (Brasil, 2016).

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal são exemplos concretos de como essas reformas visam alinhar as práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais e fortalecer a gestão fiscal. No entanto, é crucial reconhecer que, para que essas mudanças sejam efetivas e sustentáveis, é necessário um comprometimento contínuo com a capacitação técnica, o apoio político e a adaptação cultural. Assim, a contabilidade no Brasil continua a evoluir, refletindo um equilíbrio entre as pressões globais por harmonização e as especificidades locais que moldam sua prática.

4 Análise e Discussão

Segundo os princípios da *New Public Management* (NPM), as organizações do setor público deveriam se basear nas práticas de gestão do setor privado, incluindo as da contabilidade, para impulsionar uma maior eficiência e eficácia e para melhorar a gestão prestação de contas (Hood, 1991, 1995; Lapsley, 2009).

Diante das características da NPM e suas teorias subjacentes apresentadas por Mathiasen (1999), a contabilidade ocupa um espaço fundamental na transição entre a gestão tradicional e a nova gestão. Porém, para atender a essa demanda, são necessárias adequações. As mudanças na contabilidade, resultantes da nova gestão pública, buscam atender às novas demandas por informações transparentes, úteis e relevantes para tomada de decisão.

Apesar da demanda por mudanças, diversos fatores podem influenciar na adoção e implementação dos princípios da NPM na contabilidade. Sob o aspecto político, Nurunnabi (2015), identificou que existe forte influência de fatores político-institucionais sobre a implementação de normas contábeis. O estudo concluiu que as normas contábeis implementadas nas instituições públicas, invariavelmente interagem com instituições locais (instituições políticas neste caso), com resultados variáveis.

O autor identificou ainda que os isomorfismos coercitivos, normativos e miméticos são baixos no caso em análise. Notavelmente, as forças políticas têm minado o isomorfismo mimético por causa do alto nível de intervenção do governo e do alto nível de lobby político. Pressões políticas institucionais atrapalham o isomorfismo mimético e constituem forças negativas que aumentam a tensão na regulamentação contábil (Nurunnabi, 2015).

Complementando o pensamento de Nurunnabi (2015), Villadsen (2013) sugere que as organizações existem em pressões concorrentes para serem semelhantes e diferentes de outras organizações em seu campo de ação. Isto é, teorizaram que, para atender a esse desafio, as organizações podem substituir o aumento da similaridade em uma dimensão central pelo aumento da idiossincrasia em outra, mas somente após um certo nível de isomorfismo ser alcançado (Villadsen, 2013).

Segundo Ouda (2014), as mudanças pertinentes à contabilidade devem considerar as características culturais distintas de cada nação, o que corrobora com o que dizem Mathiasen (1999) e Hood (1995), que destacam também as diferenças entre os cenários político, econômico, social e cultural entre os países a adoção da NPM.

Se por um lado Lapsley e Pallot (2000) acentuaram a importância da contabilidade e gestão do setor privado para serem adotadas pelo setor público, por outro, segundo Hooper e Kearins (2003), apesar dos gestores de entidades do setor público precisarem gerir com presteza seus recursos, e isso inclui um sistema de contabilidade robusto que fornece informações precisas, tornando a tomada de decisão eficiente e eficaz no cumprimento de seus objetivos, o modo único de aplicação dos princípios do setor privado a entidades do setor público pode representar um exagero desnecessário.

Mautz (1981) assevera que tanto as entidades quanto os usuários das informações contábeis do setor público são diferentes do setor privado. Para o autor, a adoção dos relatórios financeiros governamentais nos mesmos moldes dos demonstrativos empresariais não atenderá às necessidades dos usuários da informação e tal prática, pode ainda, sobrecarregar o modelo de relatório tão drasticamente que os números resultantes teriam pouca ou nenhuma utilidade.

Apesar das diferenças destacadas por Mautz (1981), e da preocupação nítidas nas afirmações de Hooper e Kearins (2003), a contabilidade é um elemento chave nas mudanças propostas pelo NPM conforme entendimento de Lapsley e Pallot (2000), Carpenter e Feroz (2001) e Nurunnabi (2015).

No Brasil, as alterações promovidas pela NPM, como a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), refletem uma busca por maior eficiência, transparência e *accountability* no setor público. No entanto, a teoria institucional alerta sobre a importância das normas, valores e tradições locais na conformação das práticas contábeis.

A implementação dessas reformas no Brasil enfrentou desafios decorrentes de fatores político-institucionais, como identificado por Nurunnabi (2015). O estudo destacou a influência de interesses políticos e o nível de intervenção governamental como fatores que podem minar o isomorfismo mimético, ou seja, a tendência das organizações a se assemelharem às melhores práticas internacionais. Isso sugere que, apesar das intenções reformistas da NPM, as mudanças na contabilidade pública brasileira são moldadas e, em alguns casos, limitadas pelo contexto institucional e político do país.

Além disso, a implementação efetiva das reformas contábeis exige um alinhamento entre os objetivos da NPM e a realidade organizacional das entidades públicas. Como destacado por Burke (2017), a mudança organizacional abrange várias áreas, incluindo recursos humanos, funcionais, tecnológicos e organizacionais. À vista disso, para que a reforma contábil seja bem-sucedida, é necessário que haja o comprometimento e um envolvimento dos colaboradores, além de uma agenda política que apoie as mudanças.

5 Considerações Finais

Este ensaio teórico buscou refletir sobre alguns aspectos pertinentes à NPM, destacando seu contexto e sua relevância na Contabilidade Pública. Pode-se observar que a partir da década de 80, houve um movimento em muitos países desenvolvidos em direção a uma revolução administrativa. Essa revolução é caracterizada por liberdade gerencial, competição orientada para o mercado, entrega de serviços comerciais, valor pelo dinheiro, desempenho baseado em resultados, orientação para o cliente e uma cultura pró-mercado. Esses aspectos da revolução administrativa foram descritos coletivamente como Nova Gestão Pública (NPM).

A maior demanda por transparência, responsabilidade e melhor qualidade dos serviços públicos forçou as organizações do setor público a adotarem uma nova abordagem gerencial na gestão de sua organização. A pressão para ser mais eficiente, orientada para o mercado, para resultados e foco no cliente fez com que a organização do setor público se afastasse do antigo modelo de administração pública tradicional para uma abordagem mais nova e moderna que se chamava NPM. A adoção do Novo modelo de Gestão Pública representa uma necessidade de realizar reformas no setor público, ou seja, reforma contábil, reforma orçamentária, reforma da gestão financeira, reforma de auditoria, bem como a reforma institucional.

A migração para o regime de competência e o registro dos ativos nas demonstrações contábeis são uma maneira de reforma da contabilidade do setor público. Deve-se perceber que a reforma contábil na verdade não foi apenas uma mudança nos padrões técnicos, mas também exigiu uma mudança no aspecto cultural, comportamental e institucional. E conforme apresentado na literatura, a reforma contábil no setor público não alcançará seus objetivos se não for acompanhada por recursos humanos capazes e competentes, suporte de tecnologia da informação, cultura organizacional favorável, aplicação da lei, e tudo isso em uma instituição bem projetada.

Enquanto os princípios da NPM apontam para a adoção de práticas de gestão do setor privado no setor público, o contexto brasileiro oferece um exemplo ilustrativo das complexidades envolvidas nesse processo. A implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da adesão às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) exemplificam a tentativa de promover eficiência, transparência e responsabilização (Azevedo, 2017; Carvalho, 2017).

No entanto, as instituições políticas e culturais do país têm demonstrado tanto resistência quanto adaptação a esses princípios. Por exemplo, no Brasil, a LRF tem sido uma força motriz para o progresso da gestão fiscal, mas a aplicação prática dessa lei revela desafios significativos, como a necessidade de qualificação dos profissionais de contabilidade e de adaptação na finança pública nacional às práticas internacionais (Azevedo, 2017; Carvalho, 2010; Soeiro & Wanderley, 2019).

Inclusive, a capacidade de instituições públicas brasileiras em não apenas absorver, mas também em adaptar as práticas de gestão da NPM, demonstra a natureza dinâmica da contabilidade pública no enfrentamento de desafios únicos ao contexto nacional. A resistência institucional e a necessidade de adaptação cultural e política refletem a complexidade de transpor práticas de gestão privada para o setor público. Esse processo é acentuado em tempos de crise econômica, como evidenciado pela recessão que o Brasil enfrentou a partir de 2014, destacando a importância de uma contabilidade pública resiliente que possa sustentar a tomada de decisões em cenários de austeridade (Pollitt & Bouckaert, 2017; Brunsson, 2006; Schick, 2014; Santos, 2019).

Portanto, olhando para o futuro, é essencial que as reformas contábeis públicas guiadas pelos princípios da NPM sejam avaliadas não apenas por sua adesão inicial aos ideais de eficiência e transparência, mas também por sua resiliência e capacidade de adaptação a longo prazo. Este ensaio não só destaca as nuances da interação entre a NPM, a teoria institucional e a contabilidade pública, mas também pavimenta o caminho para futuras investigações sobre a eficácia da NPM em outras jurisdições e sob diferentes condições econômicas e políticas (Hood & Dixon, 2015).

Referências

- Alsharari, N. M. (2020). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: Institutional isomorphism. *International journal of public sector management*, 33(2/3), pp. 165-189.
- Anderson, E., Griffin, G., & Teicher, J. (2002). Managerialism and the Australian Public Service: valuing efficiency and equity?. *New Zealand Journal of Industrial Relations*, 27(1), 13-31.
- Augustinho, S. M. & De Lima, I. A. (2012). A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. *Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, 1(1), pp. 76-88.
- Ball, I. (1994). Initiatives in public sector management and financial management: the New Zealand experience. In A. Andersen (Ed.). *Financieel beheer, verslaggeving en prestatiemeting bij de Rijksoverheid*, Symposium verslag, Circustheater Scheveningen, 10127/1.
- Ball, R., & Grubnick, D. (2008). Globalization of accounting standards: Implications for the international community. *Journal of International Accounting Research*, 7(2), 1-13.
- Borins, S. (1998). Lessons from the new public management in commonwealth nations. *International Public Management Journal*, 1(1), 37-58. doi: [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(99\)80085-3](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(99)80085-3)
- Brash, D. (1998, June). *New Zealand's Economic Reforms: A Model for Change: speech by the Governor of the Reserve Bank of New Zealand*. Reserve Bank of New Zealand.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), pp. 283-295.
- Burke, W. W. (2017). *Organization change: Theory and practice*. (5th ed.). Sage publications.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000, March). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3-25. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Brunsson, N. (2006). *The organization of hypocrisy: Talk, decisions and actions in organizations*. Copenhagen Business School Press.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001, October-November). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7-8), pp. 565-596. doi: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6)
- Carvalho, J. M. de. (2010). A contabilidade e a teoria institucional: Uma análise sob a perspectiva da sociologia das organizações. *Revista Contabilidade & Finanças*, 21(53), pp.

69-85.

Carvalho, F. M., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2017). The impact of New Public Management on the Brazilian public sector accounting practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), pp. 485-502.

Christiaens, J. R. (2003). Accrual accounting reforms in Belgian local governments: A comparative examination. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(1), pp.92-109. doi: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-15-01-2003-B006>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2007). Pronunciamento Técnico CPC 00 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. CPC.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 56(2), pp. 147-160.

Durler, M. G., Carment, T. M., & Kennett, D. L. (2002). Bridging the Gap-Using Modified Accrual Accounting Systems to Prepare Full Accrual Government-wide Financial Statements. *Journal of Government Financial Management*, 51(1), pp. 46-56.

Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996). *The new public management in action*. Oxford University Press, USA.

Frederickson, H. G., Smith, K.B., Larimer, C. W. & Licari, M. (2018). *The public administration theory primer*. (3rd ed.). Routledge. doi: <https://doi.org/10.4324/9780429494369>

Frumkin, P. & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *Journal of public administration research and theory*, 14(3), pp. 283-307.

Soeiro, T. M. Wanderley, C. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26, pp. 291-316.

Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996, October). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), pp. 1022-1054. doi: <https://doi.org/10.2307/259163>

Gruening, G. (2001, Spring). Origin and theoretical basis of New Public Management. *International Public Management journal*, 4(1), pp. 1-25. doi: [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(01\)00041-1](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(01)00041-1)

Hood, C. (1991, March). A Public Management for All Seasons?. *Public Administration*, 69(1), 3-19. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

- Hood, C. (1995, February-April). The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), pp. 93-109. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hood, C. (2007). What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review*, 9(2), pp. 191-210.
- Hood, C., & Dixon, R. (2015). A government that worked better and cost less?: Evaluating three decades of reform and change in UK central government. Oxford University Press.
- Hooper, K. C., & Kearins, K. (2003). Substance but not form: Capital taxation and public finance in New Zealand, 1840-1859. *Accounting History*, 8(2), pp. 101-119. doi: <http://dx.doi.org/10.1177/103237320300800206>
- Hughes, O. E. (2012). *Public management and administration: An introduction*. Macmillan International Higher Education.
- James, O. (2007). "The paradox of isomorphic mimicry and institutional change: A case study of public sector reform in the United Kingdom". *Public Administration*, 85(4), pp. 743-76
- Jones, L. R., & Kettl, D. F. (2003). Assessing public management reform in an international context. *International Public Management Review*, 4(1), pp. 1-19. doi: <http://dx.doi.org/10.1002/9780470774779.ch1>
- Kearney, R. C., & Hays, S. W. (1998). Reinventing government, the new public management and civil service systems in international perspective: The danger of throwing the baby out with the bathwater. *Review of Public Personnel Administration*, 18(4), pp. 38-54. doi: <https://doi.org/10.1177/0734371X9801800404>
- Kelly, R. M. (1998, May-June). An inclusive democratic polity, representative bureaucracies, and the new public management. *Public Administration Review*, 58(3), pp. 201-208.
- Kickert, W. J. M. (1997). Public management in the United States and Europe. In W. J. M. Kickert (Ed.). *Public Management and Administrative reform in Western Europe*. (pp. 34-35) Edward Elgar Publishing.
- Laegreid, Per. *Transcending new public management: the transformation of public sector reforms*. Routledge, 2017.
- Lapsley, I. (2009). New public management: The cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), pp. 1-21.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000, June). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), pp. 213-229. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0129>
- Lawrence, T. B., & Buchanan, S. (2017). Power, institutions and organizations. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, p. 477-506.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Diário Oficial da União.

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Diário Oficial da União.

Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. (2009). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilidade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Brasília, DF. Diário Oficial da União.

Lima, I. S., & Niyama, J. K. (2015). Adoção das IFRS no Brasil: Impactos na qualidade das informações contábeis das empresas de capital aberto. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 26(3), pp. 75-96.

Lynn, L. E., Jr. (1998). A critical analysis of the new public management. *International Public Management Journal*, 1(1), pp. 107-123. doi: <https://doi.org/10.1016/S1096-7494%2899%2980087-7>

Mathiasen, D. G. (1999). The new public management and its critics. *International public Management Journal*, 2(1), pp. 90-111. doi: [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(00\)87433-4](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(00)87433-4)

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), pp. 340-363.

Nurunnabi, M. (2015, June). Tensions between politico-institutional factors and accounting regulation in a developing economy: insights from institutional theory. *Business Ethics: A European Review*, 24(4), pp. 398-424. doi: <http://dx.doi.org/10.1111/beer.12089>

OCDE. (2007). Performance Budgeting in OECD Countries. OECD Publishing. ISBN: 9789264028211

Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.

Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. Addison-Wesley.

Ouda, H. (2014). Toward a new conceptual framework for government financial reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 27(5), pp. 401-417.

Pallot, J. (1990). The nature of public sector assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), pp.79-85.

Pecar, Z. (2001, Autumn). Performance Analysis and Policy Transfer as Preconditions of Successful PA Reform in Slovenia. *NISPAcee Occasional Papers*, 2(4), pp. 27-42.

Plano Plurianual 2020-2023. (2020). Ministério da Economia, Secretaria de Orçamento Federal.

Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis - Into The Age of Austerity*. Oxford University Press.

Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (Eds.). (2012). *The new institutionalism in organizational analysis*. University of Chicago Press.

Quattrone, P., & Hopper, T. (2001). What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. *Management Accounting Research*, 12(4), pp. 403-435. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0176>

Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical perspectives on accounting*, 18(6), pp. 739-757.

Rosenbloom, D. H., Kravchuck, R., & Clerkin, R. M. (2009). *Public administration: Understanding management, politics, and law in the public sector*. Routledge.

Schick, A. (2014). The metamorphoses of performance budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 14(2), pp. 49-79.

Silva, A. C. (2018). *Isomorfismo institucional na administração pública: um estudo de caso na Universidade Federal de Minas Gerais*. (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais.

Styhre, A. (2002, September). Non-linear change in organizations: organization change management informed by complexity theory. *Leadership & Organization Development Journal*, 23(6), pp. 343-351. doi: <https://doi.org/10.1108/01437730210441300>

Villadsen, A. R. (2013, August). Similarity or difference? The relation between structure and strategy isomorphism in public organizations. *British Journal of Management*, 24(S1), S62-S75. doi: <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12029>

Westwood, R., & Clegg, S. (Ed.). (2009). *Debating organization: Point-counterpoint in organization studies*. Wiley Blackwell.