

Fatores preditivos que moldam a resposta estratégica de governos estaduais brasileiros às IPSAS

Predictive factors that shape the strategic response of brazilian state governments to IPSAS

Maiara Sasso  Patrícia Siqueira Varela 

¹ Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA-USP/SP) e Faculdade FIPECAFI

² Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA-USP/SP)

RESUMO

O objetivo do estudo foi identificar fatores preditivos que moldam as respostas estratégicas de estados brasileiros quanto à implementação das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sob a perspectiva do modelo de Oliver (1991). Para o alcance do objetivo, foi realizado um estudo de caso múltiplo com unidades de análise que correspondem aos poderes executivos dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. As evidências foram obtidas mediante documentos e entrevistas com indivíduos que trabalham nessas unidades, bem como com indivíduos externos a elas. Entre os fatores preditivos que moldam as respostas dos três estados se têm a legitimidade a ser alcançada com a aderência às normas, a dependência por recursos financeiros, a forma coercitiva da demanda de implementação das mudanças pelos entes públicos e a interconectividade entre agentes desses entes que viabiliza a troca de experiências e a consequente redução de incertezas que surgem no processo de implementação. Os achados do presente estudo podem ser utilizados como *inputs* para desenhar estratégias que favoreçam a implementação das normas convergidas às IPSAS, como uma maior difusão das mudanças requeridas.

Palavras-chave: Convergência. IPSAS. Resposta Estratégica. Fatores Preditivos. Modelo de Oliver.

ABSTRACT

This study aimed to identify the factors that shape the strategic responses of Brazilian states regarding the implementation of Brazilian accounting standards arising from the convergence process to IPSAS, from the perspective of Oliver's model (1991). A multiple case study was carried out using data from the executive powers of São Paulo, Rio de Janeiro, and Minas Gerais states. The evidence was obtained through documents and interviews with individuals who work in such entities as well as with individuals external to them. Among the factors that shape the responses of the three states are the legitimacy to be achieved by the adherence to the rules, the dependence on financial resources, the coercive form of the demand for implementing accounting standards, and the interconnectivity between agents of these entities that enables the exchange of experiences and the reduction of uncertainties that arise in the implementation process. The findings of this study can be used to design strategies that favor the implementation process, such as a greater diffusion of the required changes.

Keywords: Convergence. IPSAS. Strategic Responses. Predictive Factor. Oliver's Model.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, mesmo que a partir de 2004 se tenham iniciado algumas ações com o intuito de abordar assuntos pertinentes ao processo de convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – como a Portaria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 37, de março de 2004, e a criação do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin) – tais acontecimentos não ocasionaram mudanças contábeis consideráveis no que se refere à implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público como resultado de tal processo de convergência naquele momento (FEIJÓ; BUGARIM, 2008).

Já a partir de 2008, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184, de 25 de agosto de 2008, ações mais concretas foram adotadas (FEIJÓ; BUGARIM, 2008). A partir desse ano portarias foram editadas estabelecendo prazos limites para a implementação das mudanças contábeis. Esses prazos eram continuamente prorrogados e, em novembro de 2013, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) indicou a alteração da abordagem de implementação universal para uma abordagem gradual. A publicação dos prazos decorrentes dessa mudança, no entanto, ocorreu somente com a publicação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) em setembro de 2015.

A mudança de abordagem não ficou isenta de consequências. Segundo Azevedo *et al.* (2020), as prorrogações reduziram a vontade de municípios brasileiros de aderirem à reforma. Essa alteração na vontade dos entes apontada pelos autores pode ter modificado, por exemplo, um ou mais dos fatores que moldam a resposta dos entes às mudanças contábeis.

A legitimidade é um desses fatores (DEEPHOUSE *et al.*, 2017) e ela tem sido indicada como influenciadora da adoção e da implementação das IPSAS em diferentes jurisdições (ADA; CHRISTIAENS, 2018; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; JONES; CARUANA, 2016; RAJIB *et al.*, 2019). Polzer, Gårseth-Nesbakk e Adhikari (2020) apontam que a legitimidade está presente na decisão pela adoção principalmente em países em desenvolvimento. Os já desenvolvidos, por sua vez, são motivados por outros fatores, como o aprimoramento da informação contábil (POLZER; GÅRSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2020), que poderia se relacionar com a busca de eficiência.

Mesmo que a busca por legitimidade influencie a decisão pela adoção em alguns casos, existem evidências de que a implementação das mudanças contábeis não tem sido concluída ou, inclusive, não tem ocorrido (POLZER; GÅRSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2020). De

acordo com Polzer, Gårseth-Nesbakk e Adhikari (2020), em algumas circunstâncias a sinalização da adoção já é suficiente para o alcance da legitimidade e para garantir a sobrevivência das entidades e estas têm disfarçado a não aderência às mudanças contábeis por meio de uma fachada de conformidade. Essa estratégia organizacional é denominada de desacoplamento (*decoupling*, em inglês) e corresponde a uma tática de se esquivar das pressões ambientais, segundo Oliver (1991).

Em adição à legitimidade, que é um dos conceitos fundacionais da teoria institucional (GREENWOOD *et al.*, 2017), Christine Oliver (OLIVER, 1991) utiliza a teoria da dependência de recursos e elabora um modelo em que discrimina outros nove fatores preditivos para se identificar a resposta estratégica organizacional, chamado no presente estudo de modelo de Oliver (1991).

Considerando, então, que o Brasil passou por uma mudança de abordagem (de universal para gradual) para a implementação de normas contábeis convergidas às IPSAS e que um plano de implementação deve interagir com o capital humano, as ferramentas técnicas e apoio político para uma implementação bem sucedida (BANCO MUNDIAL, 2022), o presente estudo visa responder à seguinte questão de pesquisa: quais os fatores preditivos, sob a perspectiva do modelo de Oliver (1991), moldam as respostas estratégicas de estados brasileiros quanto à implementação das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS? Responder à questão é relevante para se conhecer as variáveis, ou motivações, presentes nos estados brasileiros para a aderência (ou resistência) desses entes ao plano de implementação.

Nesse contexto, o objetivo do presente estudo é identificar fatores preditivos que moldam as respostas estratégicas de estados brasileiros quanto à implementação das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sob a perspectiva do modelo de Oliver (1991).

A referida implementação implica não somente o uso de novas normas contábeis pelos entes, mas também o registro de fatos por um regime de contabilização não comum para muitos dos entes públicos brasileiros que é o regime de competência. Assim, a tentativa de se emplantar a lógica da contabilidade por competência ou patrimonial, em detrimento à lógica baseada no orçamento e no caixa, é a mudança institucional que norteia a implementação das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, segundo o

entendimento dos autores do presente estudo, e a mudança institucional em andamento no Brasil que é analisada na presente pesquisa.

Uma das contribuições almeçadas com o presente estudo é ajudar com a operacionalização do modelo de Oliver (1991) para a análise do processo de implementação de normas contábeis convergidas às IPSAS. Estudos prévios usaram o referido modelo para o estudo da adoção voluntária das International Financial Reporting Standards (IFRS) (GUERREIRO; RODRIGUES; GRAIG, 2012; THIEN; HUNG, 2021), de práticas de responsabilidade social corporativa (KHAN; BOSE; JOHNS, 2020) e práticas de medição de desempenho (MODELL, 2001). Modell (2001), inclusive, coletou dados em hospital público. Até o momento da análise empírica deste estudo, em 2016 (ver explicações no capítulo 3, referente aos procedimentos metodológicos), o modelo de Oliver (1991) não tinha sido operacionalizado para o estudo da mudança contábil em foco. A partir das divulgações dos resultados desta pesquisa, podem ser citados o estudo de Azevedo e Aquino (2019) – que analisaram os efeitos da complexidade institucional na decisão de adoção de novas práticas de prestação de contas em governos – e Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021) que também utilizaram o modelo de Oliver (1991) para a análise da resposta estratégica às mudanças decorrentes da implementação de uma norma internacional, qual seja, a IPSAS 17.

De acordo com Greenwood *et al.* (2017), mais importante do que identificar as respostas estratégicas por meio do modelo de Oliver (1991), é a análise dos atributos ou circunstâncias que as moldam. Dessa forma, a partir das evidências encontradas em cada fator preditivo, pretende-se contribuir com a estruturação e a formação de conhecimento sobre as variáveis que influenciam a aderência (ou a resistência) de normas convergidas às IPSAS. O presente estudo analisa três entes estaduais por meio de dados coletados entre setembro e dezembro de 2016. Esses mesmos entes, em 2023 (por exemplo), podem apresentar evidências distintas para os fatores preditivos analisados. A documentação e análise dos fatos podem contribuir para a construção de conhecimento e a compreensão das circunstâncias que modificam a atuação organizacional em decorrência do tempo transcorrido. Ademais, organizações possuem suas próprias características e, conseqüentemente, compreender os fatores preditivos de entes estaduais contribui para a construção de conhecimento quanto a fatores que moldam a resposta estratégica desse tipo de ente.

A seqüência deste estudo está organizado da seguinte forma. O capítulo seguinte apresenta o referencial teórico, em que o modelo de Oliver (1991) e estudos anteriores que

utilizaram o modelo são abordados. O capítulo 3 indica os procedimentos metodológicos empregados para a coleta e análise dos dados e o 4 expõe os resultados e discussões. Por fim, o capítulo 5 finaliza com as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E ESTUDOS ANTERIORES

A teoria institucional e a da dependência de recursos são teorias organizacionais em que a obtenção de legitimidade por uma entidade é um dos pontos centrais para ambas as lentes teóricas. Dada a existência de entendimentos convergentes em alguns dos principais conceitos de ambas, elas fornecem contribuições para o estudo de mudanças institucionais atinentes às demandas e pressões externas.

Christine Oliver (OLIVER, 1991) utiliza as duas teorias para a formulação de um modelo, denominado modelo de Oliver (1991), que aborda comportamentos estratégicos ativos adotados pelas organizações como forma de resposta direta a processos institucionais. O modelo propõe cinco tipos de respostas estratégicas às pressões externas, variando de aderência passiva à resistência ativa, a saber: aquiescência, compromisso, esquiva, desafio e manipulação.

A aquiescência, segundo Oliver (1991), é a adesão às pressões institucionais e implica a total aderência às mudanças demandadas pelos agentes externos. Uma entidade, no entanto, pode responder dessa forma por meio de táticas distintas. Isso ocorre pois existem ocasiões em que ela incorporará as mudanças de maneira inconsciente ou cega (tática denominada hábito), ocasiões em que ela irá aderir para imitar outras entidades (tática denominada imitação) e ocasiões em que a entidade aceitará as mudanças de maneira consciente uma vez que reconhece a importância dessa aderência para a entidade (tática denominada conformidade). Para a teoria da dependência de recursos essa aderência é importante pois ela é instrumental para a legitimação e, conseqüentemente, a obtenção de recursos (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Já para a teoria institucional, ela é fundamental para o ganho de apoio social (OLIVER, 1991).

Existem circunstâncias, porém, em que as demandas externas são conflitantes entre si ou com os objetivos organizacionais, segundo Oliver (1991). Nesses casos, de acordo com o modelo, a estratégia da organização será mais ativa do que na aquiescência e o intuito será o de conformar e acomodar parcialmente as expectativas (OLIVER, 1991). Essa estratégia é denominada compromisso e ela ocorre por meio da tentativa organizacional de equilibrar as múltiplas demandas (tática denominada balanceamento); de apaziguar as pressões para que a

entidade se adeque ou acomode, pelo menos minimamente, às mudanças requeridas (tática denominada pacificação); ou de negociar ou barganhar para exigir concessões dos demandantes (tática denominada barganha) (OLIVER, 1991).

Uma resposta estratégica mais ativa do que o compromisso é a esquiva, de acordo com Oliver (1991). O intuito dessa resposta é contornar as pressões e impedir a necessidade de aderência (OLIVER, 1991). Para isso, as organizações podem atuar ocultando a sua não aderência por meio de uma fachada de conformidade em que a pretensão de não implementar as mudanças é disfarçada com planos e procedimentos estabelecidos em resposta às demandas (tática denominada ocultação) (OLIVER, 1991). Outras táticas da esquiva são as tentativas da organização de reduzir a sua inspeção ou avaliação externa, dissociando-se do contexto externo para se proteger das pressões (tática denominada desacoplamento), e de alterar as próprias atividades, objetivos ou local de atuação para evitar a necessidade de aderência (tática denominada fuga) (OLIVER, 1991).

A aquiescência, o compromisso e a esquiva não representam uma rejeição explícita e direta das expectativas externas. Essa rejeição, no entanto, ocorre quando a estratégia organizacional é o desafio (OLIVER, 1991). Essa resposta se apresenta nas ocasiões que a entidade acredita que pode demonstrar a racionalidade ou retidão das condutas alternativas às demandadas ou nas ocasiões que ela acredita que não tem muito a perder com a não aderência (OLIVER, 1991). Uma tática de desafio, segundo Oliver (1991), é ignorar as expectativas dos agentes externos (tática denominada dispensa). Essa tática é mais propensa de acontecer quando o potencial de aplicação é percebido como baixo ou também quando os objetivos organizacionais divergem dramaticamente com os propósitos percebidos das mudanças requeridas à entidade (OLIVER, 1991). Quando a estratégia organizacional é o desafio, a entidade pode também contestar (tática denominada contestação) ou, inclusive, atacar as regras, normas ou expectativas (tática denominada ataque) (OLIVER, 1991).

A resposta estratégica mais ativa prevista pelo modelo de Oliver (1991) é a manipulação. Para manipular, a organização pode tentar persuadir, de forma intencional e oportunista, o agente externo que exerce a pressão (tática denominada cooptação) (OLIVER, 1991). Ela pode tentar também influenciar as crenças e valores institucionalizados ou os critérios e padrões de avaliação (tática denominada influência) ou tentar estabelecer poder e domínio sobre os agentes que exercem as pressões (tática denominada controle) (OLIVER, 1991).

As respostas estratégicas às pressões, segundo o modelo de Oliver (1991), dependem de fatores institucionais que versam o porquê as pressões estão sendo exercidas (fator institucional denominado causa), quem as exercem (fator institucional denominado agente), quais as pressões ou expectativas (fator institucional denominado conteúdo), como ou por quais meios elas são demandadas (fator institucional denominado controle) e em qual contexto as pressões ocorrem (fator institucional denominado contexto).

Cada um desses cinco fatores institucionais é explorado por Oliver (1991) por meio de uma questão de pesquisa que se segrega em duas hipóteses e dois fatores preditivos correspondentes. Oliver (1991) prediz que a propensão de aderência ou resistência às pressões são obtidas a partir do nível (alto, moderado ou baixo) de percepção organizacional dos fatores preditivos. Os cinco fatores institucionais, bem como as questões de pesquisas, hipóteses e fatores preditivos são apresentados no Quadro 1. Ele apresenta também as respostas estratégicas atreladas aos níveis de percepção organizacional quanto aos fatores preditivos.

Quadro 1 Modelo de Oliver (1991)

Fator institucional	Questão de pesquisa	Hipótese (H)	Fator preditivo	Respostas estratégicas				
				Aquiescência	Compromisso	Esquivaça	Desafio	Manipulação
Causa	Por que a organização está sendo pressionada a estar em conformidade com as regras ou expectativas institucionais?	H1: Quanto menor o grau de legitimidade social percebido para ser alcançado a partir da conformidade às pressões institucionais, maior a possibilidade de resistência.	Legitimidade	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
		H2: Quanto menor o grau de ganho econômico percebido para ser alcançado a partir da conformidade às pressões institucionais, maior a possibilidade de resistência.	Eficiência	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Agente	Quem está exercendo as pressões institucionais sobre a organização?	H3: Quanto maior o grau de multiplicidade de agentes, maior a possibilidade de resistência.	Multiplicidade	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto
		H4: Quanto menor o grau de dependência externa em agentes que exercem as pressões por mudanças, maior a possibilidade de resistência.	Dependência	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Conteúdo	A quais normas ou requisitos a organização está sendo pressionada a se conformar?	H5: Quanto menor o grau de consistência das normas ou requisitos institucionais com as metas organizacionais, maior a possibilidade de resistência.	Consistência	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
		H6: Quanto maior o grau de restrições discricionárias impostas à organização por pressões institucionais, maior a possibilidade de resistência.	Restrição	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto
Controle	Como ou por que meios as pressões institucionais estão sendo exercidas?	H7: Quanto menor o grau de coerção legal por trás das normas e requisitos institucionais, maior a possibilidade de resistência.	Coerção	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
		H8: Quanto menor o grau de difusão voluntária das normas, valores ou práticas institucionais, maior a possibilidade de resistência.	Difusão	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Contexto	Qual é o contexto ambiental em que as pressões institucionais estão sendo exercidas?	H9: Quanto menor o nível de incerteza no ambiente organizacional, maior a possibilidade de resistência.	Incerteza	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo
		H10: Quanto menor o grau de interligação ou interconectividade no ambiente institucional, maior a possibilidade de resistência.	Interconectividade	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo

Fonte: elaboração própria (2023) a partir de Oliver (1991, pp. 160-170).

Oliver (1991) aponta que as razões ou causas para ocorrência das pressões institucionais correspondem à aptidão ou conveniência às questões sociais e econômicas. A autora destaca que, quando a organização antecipa que a aderência às mudanças é necessária para a obtenção de legitimidade e eficiência, a aquiescência às pressões se torna a resposta estratégica mais provável, ponderando apenas o nível da concordância organizacional e o objetivo pretendido pelos agentes mediante a demanda realizada, pois esses impõem uma variedade de leis, regulamentos e expectativas sobre a organização.

Os agentes – sejam eles o Estado, grupos de interesses ou o público em geral – constituem outro fator institucional observado quando há necessidade de responder às demandas. Assim sendo, quando as pressões institucionais advêm de vários demandantes, a aderência com determinadas expectativas faz com que a organização ignore ou resista a outras demandas, ou seja, quando se percebe multiplicidade de agentes solicitantes, a resposta estratégica com menor possibilidade de ocorrer torna-se a aquiescência (OLIVER, 1991). Isso ocorre, pois, as demandas dos vários agentes podem ser conflitantes entre si e, conseqüentemente, o atendimento de uma determinada exigência pode resultar em conflito com a demanda de outro agente.

Outro fator preditivo apontado por Oliver (1991) para o fator institucional agente corresponde ao nível de dependência entre a organização e os agentes externos. De acordo com a teoria da dependência de recursos, as organizações apresentarão menor possibilidade de resistir às expectativas externas se houver dependência de recursos com os agentes demandantes (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Todavia, a dependência raramente é unilateral, assim sendo, a possibilidade de conformidade total e parcial, aquiescência e compromisso, respectivamente, serão elevadas, haja vista que, mesmo em ambientes altamente regulados, as organizações podem apresentar comportamentos ou estratégias com a finalidade de reduzir a interdependência.

No que tange ao conteúdo das normas, ou fator institucional conteúdo, Oliver (1991) indica dois fatores preditivos que auxiliam a prever a resposta estratégica. O primeiro se refere à consistência das pressões com os propósitos da organização, que haverá maior propensão à aquiescência quando as expectativas são compatíveis com as metas organizacionais internas, e a possibilidade de ocorrer compromisso ou esquivança como resposta se torna maior quando a consistência das pressões com objetivos organizacionais é moderada.

O segundo fator preditivo do fator institucional conteúdo diz respeito à perda da liberdade organizacional ou da restrição, pois, uma vez que a autonomia para tomada de decisão em relação ao ambiente e o controle sobre os processos são importantes para a organização, haverá baixa possibilidade de aderência caso as demandas institucionais ensejem restrições no poder discricionário de atuação organizacional. A aquiescência às pressões ocorrerá com maior possibilidade quando as demandas não restringirem a alocação ou aquisição de recursos, seleção de produtos e serviços ou a administração organizacional.

A possibilidade de aquiescência se modifica, também, de acordo com os meios pelos quais as pressões são exercidas. Os meios integram o fator institucional controle do modelo de Oliver (1991). A autora aponta que, quando as mudanças institucionais são demandadas mediante atos regulatórios governamentais, a aquiescência se torna a resposta mais adequada, caso o não cumprimento com o requerido enseje punições severas à organização; à medida que as sanções e a vigilância se tornam moderadas, a entidade busca alternativas para lidar com a demanda, ou seja, aderência ou resistência dependem do nível de coerção sobre a organização.

Ademais, as pressões institucionais podem ocorrer mediante difusão voluntária. Nesta circunstância, a aderência às práticas está condicionada à adesão dessas por outras organizações, sendo que quanto mais difundida a prática demandada, maior a possibilidade de concordância, pois indica que é aceita e a aceitação social de tal requerimento não é questionada (OLIVER, 1991). A autora indica que esse fator preditivo remete ao isomorfismo mimético, uma vez que as organizações atuam imitando as práticas das demais.

O último fator institucional corresponde ao contexto ambiental em que as pressões são exercidas (fator institucional contexto). Os pressupostos de ambas as teorias indicam que os tomadores de decisões preferem atuar em um ambiente organizacional de certeza, estabilidade e previsibilidade; quando as condições ambientais divergem das desejadas, a organização agirá com o intuito de restabelecer tais características ambientais. Logo, quando houver incertezas ambientais, Oliver (1991) prediz que haverá aquiescência, compromisso e esquivança como resposta estratégica e aponta a hipótese estabelecida por DiMaggio e Powell (1983) que indica que ocorre mimetismo em ambientes com incertezas.

Outro fator preditivo relacionado contexto em que são exercidas as pressões institucionais corresponde à interconectividade ambiental. Esse se refere à densidade da relação interorganizacional, visto que ambientes altamente interconectados facilitam a difusão das

normas, valores e compartilhamento de informações e, conseqüentemente, facilitam a aquiescência como resposta às pressões (OLIVER, 1991).

O modelo de Oliver (1991) tem sido empregado para o estudo de diferentes processos de institucionalização. Um exemplo desses processos é a adoção voluntária das IFRS por grandes empresas de capital fechado em Portugal (GUERREIRO; RODRIGUES; GRAIG 2012). Os cinco fatores institucionais e preditivos do modelo de Oliver (1991) foram combinados com o conceito de lógicas institucionais para a elaboração de sete hipóteses de pesquisas que foram testadas por meio de modelo de regressão logística e com dados coletados por meio de questionários respondidos por 158 entidades. Alguns dos resultados obtidos por meio do modelo revelam que a referida adoção é mais provável de ocorrer em entidades que consideram que a mudança pode aumentar a sua legitimidade (fator preditivo da legitimidade), são subsidiárias de empresas multinacionais (fator preditivo da dependência) e vislumbram tanto consistência entre as mudanças e os objetivos da entidade (fator preditivo da consistência) quanto maiores níveis de estruturação ou organização interna (fator preditivo da interconectividade).

No estudo Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012), apesar de as entidades não vislumbrarem incertezas operacionais, elas observam incertezas no seu ambiente externo atrelados à regulação governamental e ao risco político, tecnológico e contábil (fator preditivo da incerteza). Este último tipo de risco é decorrente da evolução das normas contábeis. Os autores concluíram que a aquiescência das entidades em adotar as normas não "é uma resposta cega às demandas institucionais, mas é amplamente previsível em virtude da natureza inerente e importância de tais pressões institucionais para elas" (p. 482). Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012), no entanto, indicam que essa resposta ocorre apesar das entidades também poderem atuar de maneira mais ativa, por meio do desacoplamento. Thien e Hung (2021) obtiveram resultados similares ao replicarem o estudo de Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012) para o contexto do Vietnã.

Outro processo estudado por meio do modelo de Oliver (1991) foi a adoção de práticas de responsabilidade social corporativa por bancos de Bangladesh (KHAN; BOSE; JOHNS, 2020). Os autores obtiveram dados por meio de (i) 21 entrevistas semiestruturadas em profundidade com representantes de 18 bancos e de (ii) documentos publicados. Os dados foram categorizados segundo as questões de pesquisa e os resultados indicam que os tomadores de decisão apresentam comportamento oportunístico e as ações da entidade estão desacopladas da

indicação de adoção de práticas de responsabilidade social corporativa. Apesar do processo abordado por Khan, Bose e Johns (2020) ser distinto do estudado por Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012), nota-se que os fatores preditivos que influenciam os bancos a adotarem as práticas demandadas são similares: busca por legitimidade, dependência do regulador, consistência entre as práticas demandadas e os objetivos organizacionais e esforço coletivo para a adoção das práticas (fator preditivo da interconectividade).

Modell (2001), por sua vez, encontrou suporte para várias das hipóteses formuladas por Oliver (1991) ao analisar os processos institucionais associados à adoção de práticas de medição de desempenho por um grande hospital público da Noruega. A busca por legitimidade e por ganhos de eficiência, a difusão voluntária e as influências da multiplicidade e da dependência são fatores preditivos que, segundo o autor, mobilizaram a adoção das práticas pelo hospital e que moldaram a proatividade organizacional para com o processo de institucionalização. Modell (2001) efetuou 21 entrevistas semiestruturadas, coletou dados de documentos e observou as ações dos respondentes em suas aparições públicas e análise dos pronunciamentos à mídia. Os resultados preliminares do estudo passaram pela análise dos respondentes e os finais foram obtidos após diálogos entre pesquisador e pesquisados.

Os três estudos descritos obtiveram as suas conclusões com o suporte teórico majoritário, se não exclusivo, do modelo de Oliver (1991). Outras pesquisas com essa característica são Abernethy e Chua (1996), Azevedo e Aquino (2019), Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021); enquanto, Chang (2006) e Luz e Lavarda (2021) utilizaram o referido modelo em conjunto com outros conceitos da teoria institucional.

Os estudos de Matos (2019) e de Matos, Fonseca e Cruz (2021) analisaram as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de contadores. Esses estudos, portanto, possuem semelhanças com o objetivo do presente estudo, dado que ambos abordam a adoção de normas contábeis aplicadas ao setor público. Contudo, Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021) executaram a pesquisa após a coleta dos dados para o presente estudo (efetuada entre setembro e dezembro de 2016) e esses autores fizeram referência aos resultados divulgados previamente. Eles encontraram evidências de que os seguintes fatores preditivos aumentam as chances de aderência com a norma contábil referente ao ativo imobilizado (IPSAS 17): altas legitimidade, dependência e coerção; e baixas

multiplicidade, restrição e incerteza. Os fatores preditivos que aumentam as chances de não aderência são: baixa eficiência e moderadas consistência, difusão e interconectividade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foi conduzido estudo de caso múltiplo, segundo as orientações de Yin (2015) para esse tipo de estudo. As unidades de análise foram os três estados com maior participação ou influência na economia do Brasil, indicados pelo Produto Interno Bruto (PIB) e pertencentes, por sua vez, à região sudeste: São Paulo (SP), Rio de Janeiro (RJ) e Minas Gerais (MG). As decisões quanto à definição por entes da região sudeste e ao número de entes a serem analisados foram intencionais e motivadas, respectivamente, pela oportunidade de coleta de dados presencialmente e pela viabilidade de condução da pesquisa. Essas definições, bem como a coleta de dados, descrita a seguir, ocorreram em 2016.

Em 2016, se decidiu pela análise de entes estaduais dadas as expectativas de maior engajamento desses entes no processo de implementação das normas de contabilidade oriundas da convergência às IPSAS, em detrimento aos municípios brasileiros. Essas expectativas se basearam na experiência dos autores do presente estudo, em achados de pesquisas que sinalizavam que capacidades estatais (administrativas e técnicas, por exemplo) são usualmente inferiores em governos municipais (GRIN, 2014; SÁTYRO; CUNHA; CAMPOS, 2016) e na observância dos prazos de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no PIPCP, que determina prazos menores aos estados brasileiros, quando comparado aos municípios.

Nos estados analisados, o Poder Executivo foi definido como objeto analisado que, na ótica da sustentação teórica empregada é denominada organização. Todavia, os dados coletados mediante as entrevistas foram obtidos nos órgãos responsáveis pela contabilidade de cada ente, denominada Contadoria Geral do Estado (CGE), para os estados de SP e RJ, e Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG), para o estado de MG. A determinação da CGE ou SCCG como uma das fontes de evidências justifica-se por serem essas as responsáveis pela contabilidade desse Poder nos governos estaduais e, portanto, as mudanças são coordenadas, organizadas, normatizadas e orientadas por esses órgãos em concordância com os dispositivos legais de cada unidade.

As entrevistas foram executadas com representantes da CGE de SP e do RJ e da SCCG de MG (doravante referidas como entrevistas internas). Os entrevistados nos três entes

trabalham no setor contábil, possuem anos de experiência na área de atuação e ocupavam posições que lhes proporcionavam uma ampla visão do processo de implementação das normas convergidas às IPSAS. Dado as características dos próprios entrevistados, uma pessoa foi entrevistada como representante do estado do RJ, uma como representante de MG e duas no estado de SP. Esses são identificados no presente estudo como E1RJ, E1MG, E1SP e E2SP, respectivamente.

Os encontros para as entrevistas foram presenciais nas CGE de SP e do RJ e na SCCG de MG sob a condição de não identificação dos entrevistados, motivo este pelo que justifica a atualização de códigos para identificar os respondentes. Esses encontros ocorreram entre setembro e dezembro de 2016 e ocorreram uma única vez, com exceção de um dos respondentes de SP que demandou duas visitas para a coleta de evidências relacionadas a todas as proposições. A duração total da entrevista com o respondente E1SP, E2SP e E1RJ foi de, aproximadamente, uma hora e 40 minutos e com o respondente E1MG foi de, aproximadamente, quatro horas. Essa diferença na duração total das entrevistas se deu pelo nível de informações adicionais e complementares fornecidas pelo respondente de MG.

Para as entrevistas internas, os autores do presente estudo construíram um roteiro abrangendo perguntas atreladas a cada fator preditivo do modelo de Oliver (1991). O roteiro é apresentado no Apêndice 1. Na condução das entrevistas, a ênfase foi dada à obtenção de dados atrelados a cada fator preditivo do referido modelo e, para isso, se utilizaram as perguntas formuladas. No entanto, as entrevistas foram semiestruturadas, uma vez que o uso das perguntas foi adaptado de acordo com as informações fornecidas pelos respondentes.

Os dados obtidos com as entrevistas internas foram triangulados com dados de duas entrevistas efetuadas com indivíduos conhecedores da atuação dos três entes no processo de implementação de normas convergidas às IPSAS, porém não vinculados a tais entes (doravante referidas como entrevistas externas). Um desses indivíduos era membro do Grupo de Trabalho (GT) de Contabilidade do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin) (identificado neste estudo como E1Gefin) e o outro era membro da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) vinculada à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) da STN (identificado neste estudo como E1STN).

Elaboraram-se roteiros próprios para as entrevistas com os respondentes E1Gefin e E1STN e as questões são apresentadas nos Apêndices 2 e 3, respectivamente. Questões específicas foram formuladas em decorrência da atuação de cada um dos entrevistados. Durante

as entrevistas, eles forneceram respostas de uma perspectiva externa às organizações analisadas, porém consideradas relevantes para se confrontar com os dados fornecidos pelos respondentes internos das unidades analisadas.

As duas entrevistas externas foram conduzidas por telefone, no mês de dezembro de 2016 e sob a condição de não identificação dos entrevistados nos resultados do estudo. A sua duração total foi de 40 minutos com o E1Gefin e de 50 minutos com o E1STN. Dadas as diferenças nas atuações dos respondentes externos, ao compará-los com os internos, mas também entre ambos os respondentes externos, roteiros de entrevistas individualizados foram construídos para as entrevistas conduzidas com o E1Gefin e o E1STN.

Todas as entrevistas conduzidas foram gravadas e transcritas em sua totalidade. As transcrições foram analisadas em conjunto com documentos elaborados ou publicados até dezembro de 2016. O intuito dessa análise conjunta foi a triangulação dos dados de diferentes fontes. Os documentos analisados correspondem àqueles que evidenciavam as ações das unidades de análise no decorrer do tempo e que auxiliavam no entendimento das estratégias adotadas no momento da coleta de dados, tais como: Balanço Geral do Estado; instrumentos legais que dispõem sobre as unidades de análise, entre eles aqueles que demandam a convergência e; documentos internos obtidos com os entrevistados.

Para a análise dos dados coletados, se efetuou a análise de conteúdo direcionada (HSIEH; SHANNON, 2005). Para isso, os dados foram categorizados segundo os dez fatores preditivos do modelo de Oliver (1991). A categorização viabilizou identificar, por meio de uma abordagem qualitativa, como cada um desses fatores contribuíam para moldar a resposta estratégica de cada ente analisado na pesquisa. O capítulo seguinte apresenta o Quadro 2 em que se destacam (na cor cinza) os níveis para os quais se obtiveram evidências.

É importante aclarar que Oliver (1991) não discrimina procedimentos que devem ser seguidos para se identificar a resposta estratégica a partir das evidências obtidas para cada fator preditivo. Consequentemente, o presente estudo indica quais seriam as respostas estratégicas de cada ente ao se analisar as evidências obtidas por fator preditivo. Isto foi efetuado de duas maneiras: (i) considerando o número total de fatores preditivos com evidências encontradas para cada resposta estratégica, porém sem observar a distribuição dos fatores preditivos por fator institucional e (ii) observando a distribuição dos fatores preditivos por fator institucional.

Aclara-se, também, que tanto a resposta estratégica apontada quanto as indicações referentes aos fatores preditivos são referentes às evidências obtidas por meio de dados

coletados de entrevistas, realizadas entre setembro e dezembro de 2016, e documentos publicados até o ano das entrevistas. Consequentemente, os fatores preditivos identificados no presente estudo moldam as respostas estratégicas das unidades analisadas a partir dos estudos e discussões para publicação do PIPCP até o final de 2016.

4 RESULTADOS

O Quadro 2, construído a partir do modelo de Oliver (1991) e da análise dos dados coletados por meio da técnica discriminada no capítulo anterior, apresenta os destaques dos achados (na cor cinza) para cada fator preditivo e institucional e por ente analisado.

A partir da análise conjunta dos dez fatores preditivos, verifica-se que as evidências encontradas por meio dos dados não se relacionam com um único tipo de resposta estratégica. No estado de SP, cinco fatores preditivos (legitimação, dependência, restrição, coerção e interconectividade) indicam que a resposta do ente seria a aquiescência e cinco (eficiência, multiplicidade, consistência, difusão e incerteza) indicam que a resposta seria distinta da aderência total às pressões. Manipulação e desafio, que são exemplos de tipos de respostas em que não ocorre a aderência total ou parcial e há rejeição explícita e direta das expectativas externas pela organização (OLIVER, 1991), resultaram com evidências em três fatos preditivos (eficiência, multiplicidade e incerteza).

Nesse mesmo ente, a esquiva, cujo intuito organizacional com essa resposta é contornar as pressões e impedir a necessidade de aderência (OLIVER, 1991), resultou com evidências em quatro fatores preditivos (eficiência, multiplicidade, consistência e difusão). Compromisso obteve evidências para a mesma quantidade de fatores preditivos que a aquiescência, isto é, para cinco fatores preditivos. Porém, os fatores preditivos que sugerem que a resposta do estado de SP seria o compromisso são: eficiência, multiplicidade, dependência, consistência e interconectividade. É importante destacar que no compromisso ocorre a aderência parcial às pressões.

A partir dessas observações, se nota que existe maior concentração de evidências atreladas aos níveis dos fatores preditivos que sugerem que a resposta estratégica do estado de SP seria a aquiescência ou o compromisso (dados apresentados no Quadro 2). Essas respostas, de acordo com Oliver (1991), representam aderência total e parcial, respectivamente.

Nos estados do RJ e MG, por sua vez, os níveis dos fatores preditivos com destaque cinza no Quadro 2 são superiores para as colunas que se referem à aquiescência. No RJ esses

fatores totalizam seis (legitimação, multiplicidade, dependência, restrição, coerção e interconectividade) e em MG sete (legitimação, multiplicidade, dependência, consistência, restrição, coerção e interconectividade). A distribuição dos fatores preditivos para as demais respostas estratégicas destes dois entes é apresentada no Quadro 2.

Essas constatações, no entanto, são feitas sem se considerar a distribuição dos fatores preditivos por fator institucional. Os fatores institucionais se vinculam com diferentes questões de pesquisa que se propõem a identificar o porquê as pressões estão sendo exercidas (causa), quem as exercem (agente), quais as pressões ou expectativas (conteúdo), como ou por quais meios são demandadas (controle) e em qual contexto ocorrem (contexto) (ver Quadro 1) (OLIVER, 1991). Quando essa segregação é observada, nota-se que, nos três estados, somente a aquiescência possui pelo menos um fator preditivo em destaque cinza por fator institucional.

Os apontamentos até aqui efetuados contribuem para se relacionar as evidências encontradas com o comportamento dos três entes em termos gerais. No entanto, são os achados atrelados a cada fator preditivo que contribuem para melhor se compreender a percepção da organização sobre o processo de institucionalização (GREENWOOD *et al.*, 2017). As 2 subseções seguintes apresentam as evidências por fator preditivo. Os fatores preditivos com evidências similares entre os três entes analisados são apresentados na subseção 4.1 e aqueles com evidências distintas são abordados na 4.2.

Quadro 2 Síntese das constatações para cada fator preditivo, por unidade de análise

Fator institucional	Fator preditivo	Respostas estratégicas, por unidade de análise														
		Estado de São Paulo					Estado do Rio de Janeiro					Estado de Minas Gerais				
		AQUI ¹	COMP ²	ESQUI ³	DES ⁴	MANI ⁵	AQUI	COMP	ESQUI	DES	MANI	AQUI	COMP	ESQUI	DES	MANI
Causa	Legitimação	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
	Eficiência	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Agente	Multiplicidade	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto
	Dependência	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Conteúdo	Consistência	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
	Restrição	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto
Controle	Coerção	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
	Difusão	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Contexto	Incerteza	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo
	Interconectividade	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo

Nota: ¹ AQUIESCÊNCIA; ² COMPROMISSO; ³ ESQUIVANÇA; ⁴ DESAFIO; ⁵ MANIPULAÇÃO.

Fonte: dados da pesquisa (2023).

4.1 Fatores preditivos com evidências similares entre os entes analisados

Entre os dez fatores preditivos do modelo de Oliver (1991), nota-se que oito apresentam evidências em níveis (alto, moderado e baixo) idênticos nos três entes analisados. Esses fatores e seus níveis correspondentes são: alta legitimação, baixa eficiência, alta dependência, baixa restrição, alta coerção, moderada difusão, baixa incerteza e alta interconectividade.

No que se refere à legitimação, os respondentes dos três estados apontaram que a adoção das mudanças corresponde a um mecanismo para não sofrer sanções ou penalidades, ou seja, que possibilita a continuidade das operações, uma vez que tais ações são consideradas desejáveis ou apropriadas. Os respondentes utilizaram expressões como: “prejudicar o estado” (E1SP), “não conseguir fazer o trabalho” (E2RJ) e “risco institucional” (E1MG), caso as demandas do processo não fossem atendidas.

O entrevistado externo E1STN corrobora com a evidência encontrada por meio das entrevistas internas. Ele destaca que a maior motivação para adoção das mudanças contábeis decorre da possibilidade de os entes incorrerem em sanções: “salvo algumas poucas exceções, o que move os entes públicos a fazerem isso é a obrigação de fazer para que não tenha algum tipo de sanção. Em regra, é isso” (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016).

A necessidade de legitimação, segundo os respondentes dos três entes e o E1STN, é para a não suspensão do recebimento de recursos, seja das transferências voluntárias ou da não concessão de garantias ou aval para contratação de operações de créditos. Os entrevistados E2SP e E1MG apontam também a necessidade de legitimidade no que tange às entidades internacionais.

Em conjunto com a necessidade de legitimidade frente aos credores existe também a necessidade de legitimação frente ao órgão de controle externo. Os entrevistados E1SP, E1RJ e E1MG apontaram o Tribunal de Contas do Estado (TCE) como um dos agentes que demandam as suas informações e que elas devem ser apresentadas de acordo com as normas contábeis vigentes. Assim sendo, a necessidade de recomendação favorável para a aprovação das contas do estado corresponde a outro item de relevância que motiva a conformidade com o processo de convergência, pois os entes necessitam da aprovação das contas para que suas ações sejam consideradas desejáveis ou apropriadas.

Essa constatação sobre a percepção da legitimidade também foi observada no estudo de Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021), quanto à implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, e em pesquisas que abordaram processos de

institucionalização distintos do abordado no presente estudo. São exemplos dessas pesquisas: Abernethy e Chua (1996), Modell (2001), Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012), Azevedo e Aquino (2019), Khan, Bose e Johns (2020) e Thien e Hung (2021).

Já em relação à eficiência, os entrevistados internos e externos a indicaram como um dos benefícios do processo de convergência. Todavia, para que benefícios e melhorias sejam inseridos na administração pública, torna-se necessária a utilização de tais informações no processo de tomada de decisão pelos gestores. Foi unânime, nas entrevistas internas, a indicação de que as informações geradas pela contabilidade são utilizadas muito timidamente no processo de tomada de decisão nos estados analisados. Além disso, o entrevistado externo E1STN indica que a variável política interfere no processo de tomada de decisão e, por conseguinte, a utilização da informação contábil ainda não é muito percebida no cenário brasileiro.

Os resultados obtidos atinentes ao fator preditivo eficiência, e também à legitimidade, ambas vinculadas ao fator institucional causa, convergem com os pressupostos de Meyer e Rowan (1977) em relação à teoria institucional. Isso ocorre pois os estados que compõem as unidades de análise adotam as mudanças institucionais como mecanismo para obter legitimidade e não necessariamente motivados pela maior eficiência a ser obtida a partir das mudanças resultantes do processo de convergência às IPSAS, sugerindo, assim, a conformidade cerimonial. Estes achados corroboram com os de Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021).

A dependência é outro fator preditivo que resultou com evidências em níveis idênticos nos três entes analisados, uma vez que essa é alta para todos eles. A alta dependência dos estados para com o Tesouro Nacional é considerada nas três unidades de análise, mesmo considerando que somente a situação financeira dos estados do RJ (Lei nº 7.483, de 08 de novembro de 2016) e de MG (Decreto nº 47.101, de 5 de dezembro de 2016) tinham ocasionado o decreto de situação de calamidade financeira até o momento da coleta dos anos utilizados neste estudo. O aval dessa instituição é imprescindível para contratação de operações de crédito e a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto à suspensão das transferências voluntárias quando do não envio das contas por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (Sincofi) para fins de consolidação pela STN, aumenta a necessidade de atender às exigências em relação às mudanças institucionais. Além disso, torna-se oportuno ressaltar a fala do entrevistado E1RJ que, diferentemente dos respondentes dos outros dois estados, apontou a relevância das exigências do Tribunal de Contas do Estado do RJ (TCE/RJ), como sendo até mesmo mais significativa que as determinações da STN. Ambos os

entrevistados externos, E1Gefin e E1STN, corroboraram os posicionamentos dos respondentes internos no que tange à dependência dos estados para com a STN.

Já em nível externo, verifica-se que as três unidades de análise recebem recursos de instituições internacionais, que também correspondem a agentes demandantes do processo. Para James e Manning (1996), a adoção do regime de competência em países desenvolvidos foi induzida por pressupostos da Nova Gestão Pública, porém, em países em desenvolvimento, é resultante da necessidade de atender às regras de autoridades financeiras internacionais, como as do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional. Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016) indicam, também, a relevância dos bancos internacionais para o andamento do processo. Os entrevistados das três unidades de análise apontaram que as instituições internacionais influenciam para que os estados adotem as exigências do processo de convergência. O seguinte trecho da fala do entrevistado E2SP exemplifica esse entendimento:

O governo brasileiro resolveu aderir às normas internacionais para ter um balanço padronizado de acordo com as normas internacionais, mas o grande objetivo é você ter maior transparência e atrair investimento externo. (E2SP, comunicação pessoal, 30 de setembro de 2016)

Nesse contexto, a percepção de alta dependência pelos entrevistados faz com que esse fator preditivo contribua de forma favorável com a aderência dos estados para com o processo de institucionalização. Este achado é convergente com aqueles apontados por Abernethy e Chua (1996), Guerreiro, Rodrigues e Graig (2012), Matos (2019), Matos, Fonseca e Cruz (2021) e Thien e Hung (2021).

O quarto fator preditivo com evidências idênticas para os três entes é a restrição. Nesse se verificou que o processo de convergência às IPSAS não impõe novas restrições e tampouco altera as existentes em decorrência da mudança institucional. Dessa forma, os respondentes dos estados do RJ e MG afirmaram que a tomada de decisão está atrelada às normas e dispositivos distintos daqueles que regem a contabilidade. Já o entrevistado E1SP indica que as mudanças contábeis em andamento aprimoram as informações e, conseqüentemente, proporcionam maior autonomia aos entes. Assim como os entrevistados internos, os externos não apontaram a inserção de restrições na atuação dos gestores a partir das mudanças contábeis. Para estes, a finalidade do processo consiste no aprimoramento contábil para que a contabilidade retrate a realidade dos entes.

Todavia, torna-se oportuno ressaltar que possíveis restrições e/ou alterações na autonomia podem surgir por meio da contabilidade a partir do momento em que os

demonstrativos evidenciarem a realidade da gestão, ou seja, quando todos os fatos forem evidenciados pela contabilidade, retratando-os segundo as características qualitativas da informação contábil, determinadas decisões provavelmente serão tomadas com maior diligência e estudo, considerando-se a hipótese de maior transparência dessas. Ressalta-se, ainda, que tal apontamento ou atitude não foram verificados por meio das evidências obtidas neste estudo e no de Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021), porém, com o transcorrer do processo, mudanças na restrição e na autonomia talvez sejam verificadas como resultado da necessidade de reportar os fatos ocorridos na administração pública.

O quinto fator preditivo com evidências idênticas é a coerção. O processo de normatização brasileiro apresenta características do modelo e das práticas contábeis baseadas fortemente em atos normativos em decorrência do sistema jurídico adotado, qual seja, o sistema codificado (*code* ou *civil law*). Além disso, o artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determina o princípio da legalidade à administração pública brasileira. Tal princípio refere-se à obediência às leis e a administração deve atuar de acordo com os preceitos legais em um Estado de Direito, ou seja, está restrita à conformidade e à determinação legal.

As mudanças contábeis oriundas do processo de convergência às IPSAS são demandadas legalmente e há fixação legal de prazos por meio da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Essa fixação de prazos a ser observada pelos entes estaduais é importante para o andamento do processo, uma vez que, de acordo com o entrevistado E1SP, os prazos predefinidos reforçam a necessidade de conformidade que deve ser obtida pelas demais unidades do ente estadual e, portanto, promovem e/ou viabilizam a atuação do órgão responsável para coordenar o processo. Além disso, o entrevistado E1SP aponta também que as mudanças não aconteceriam da mesma forma na ausência dos prazos estabelecidos.

Já os respondentes dos estados do RJ e MG afirmaram que, na carência de prazos fixados, tal como ocorre, o processo de convergência não seria realizado no cenário brasileiro, haja vista que as mudanças contábeis seriam postergadas e, por conseguinte, não seriam implantadas. Esse entendimento foi corroborado por ambos os entrevistados externos. O seguinte trecho da fala do entrevistado E1Gefin exemplifica esse entendimento:

Não [se não tivesse essa coerção legal o processo não aconteceria], de jeito nenhum. Até porque, como eu falei para você, tem que ter a sensibilidade do gestor, a contabilidade por si só ela não alavanca, ela não tem esse poder, ela não está empoderada para chegar e determinar que a Receita mande as informações da dívida ativa, que todos os órgãos informem o seu passivo que não foi registrado, ela não tem esse poder de determinar (E1Gefin, comunicação pessoal, 07 de dezembro de 2016)

O fator preditivo coerção, em conjunto com a difusão, formam o fator institucional controle, que se refere a meios ou como as mudanças são demandadas (OLIVER, 1991). A alta coerção percebida contribui com a aderência dos entes às mudanças. No entanto, a percepção quanto ao fator preditivo difusão resultou no nível moderado nos três entes e isso contribui com a resistência dos entes. Esses achados referentes aos fatores preditivos coerção e difusão não contradizem os resultados de Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021).

O entrevistado E1MG, por exemplo, indica que o tema não está sendo difundido o tanto quanto necessário no Brasil no que se refere a como implantar os procedimentos, principalmente considerando a atuação de membros da academia que, segundo o respondente, seria relevante para a etapa em que o processo se encontra. Já o entrevistado externo E1STN indica que, considerando 2008 o ano de início das primeiras disseminações, há maior difusão do assunto atualmente. Assim, a partir das evidências obtidas por meio da coleta de dados, constatou-se moderado grau de difusão da mudança institucional nos três estados abordados.

Os últimos dois fatores preditivos com evidências em níveis idênticos nos três entes analisados são a incerteza e a interconectividade. Eles fazem parte do fator institucional contexto. Quanto ao fator incerteza se observou que ele deve ser abordado em sentido mais amplo do que o proposto inicialmente, em decorrência das particularidades do caso observado. Nessa iniciativa, questionados sobre as incertezas que influenciam no processo de mudança institucional demandado, seja de maneira positiva ou negativa, o respondente E2SP indicou que a falta de pessoal, tanto em termos de quantidade quanto de qualificação, assim como a falta de mapeamento ou registros dos processos realizados geram incertezas quanto à adoção das mudanças no estado. Já os respondentes E1SP e E2RJ apontaram que uma das incertezas observadas no ambiente que influenciam negativamente a adoção das mudanças contábeis corresponde aos recursos financeiros.

Percebe-se, dessa forma, que a necessidade de recursos para execução do processo de convergência contábil e a insegurança quanto à obtenção desses geram incertezas ao processo. Todavia, tais incertezas não aumentam a possibilidade de aderência, haja vista que a falta de recursos inviabiliza determinadas mudanças contábeis, isto é, a crise financeira dificulta a conformidade com as regras.

Assim, é pertinente e oportuna a análise da variável incerteza considerando-se, também, as dificuldades para a conformidade com as regras institucionais. O respondente E1MG não

apontou incertezas, porém, mencionou que são as dificuldades, tal como o distanciamento entre teoria e prática, que influenciam ou determinam a conformidade ou resistência.

A relevância das dificuldades no processo de mudança contábil para a variável incerteza é perceptível, também, quando se observa que essas propiciam a interação entre os entes (fator preditivo interconectividade). Os entrevistados dos três estados apontaram que a adoção das normas por outros entes estaduais e a interação entre esses contribuem para a adoção a ser realizada no estado, pois se torna possível antecipar a observação de problemas que ocorreram com outros entes, reduzindo o custo e otimizando o processo, ou seja, minimizam-se as dificuldades do processo de mudança institucional. Ambos os entrevistados externos e os respondentes internos E1SP e E1MG apontaram o estado de Santa Catarina como um dos entes estaduais mais avançados no processo, uma vez que tal estado é utilizado como *benchmarking* no processo.

Entre os meios que promovem a interconectividade entre os estados brasileiros, pode-se mencionar o Gefin. Assim, no que tange ao nível de interesse e discussão dos três estados analisados em assuntos referentes à mudança contábil nas reuniões do GT de Contabilidade do Gefin, grupo este composto por representantes de cada unidade da federação, o respondente E1Gefin apontou que esse é significativo.

Altíssimo, altíssimo, em uma escala de 0 a 10: 20. Por quê? Porque esse processo de convergência, na verdade, ele não é só da contabilidade, é da gestão, é do estado, é do país inteiro. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Além disso, a interconectividade não se limita às reuniões presenciais do Gefin, haja vista que tanto o entrevistado E2SP como o respondente E1MG apontaram a empregabilidade do aplicativo WhatsApp como meio de interlocução. Apesar de o respondente do estado do RJ não mencionar diretamente a utilização do aplicativo, esse também apontou a troca de informações com alta periodicidade, uma vez que utilizou a seguinte expressão: “trocam ideias, tiram dúvidas, até diariamente por mensagem”.

Verifica-se, assim, que o cenário de incerteza observado sob a ótica das dificuldades enfrentadas no processo proporciona evidências compatíveis com o conceito de mimetismo. DiMaggio e Powell (1983) afirmaram que no isomorfismo mimético ocorre uma considerável economia de ações humanas, visto que ocorre a imitação de modelos de terceiros como consequência das incertezas que pairam no ambiente.

Os achados quanto ao fator institucional contexto divergem dos apontados por Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021). Os autores obtiveram evidências de que a baixa

Ciências Sociais Aplicadas em Revista, v. 24, n. 44, p. 161-197, semestral, janeiro-junho, 2023.

incerteza favorece a aderência às mudanças. Esses autores explicam, contudo, de que a organização estudada (Marinha do Brasil) “busca conformidade com as práticas por convicções próprias ou pela prática institucionalizada de cumprir regras (MATOS; FONSECA; CRUZ, 2021, p. 18). Essa prática da Marinha pode ser uma possível explicação para a diferença com os achados referentes à incerteza, dado que não é possível afirmar que cumprir regras é uma prática institucionalizada nos três estados analisados. As incertezas constatadas nesses entes favorecem comportamento organizacional mais ativo, em detrimento à aderência.

Ademais, conforme supramencionado, os entes estaduais estudados nesta pesquisa possuem alta interconectividade, e essa favorece a aderência às mudanças institucionais. Já em Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021), constatou-se que a moderada interconectividade favorece resposta distinta da aderência (denominada esquiva no presente estudo). Os autores indicam que, segundo a percepção dos contadores entrevistados, a interação é limitada com a STN e outros contadores dos demais comandos militares, sendo que o contato com outros órgãos públicos ocorre apenas em eventos. Uma possível explicação para essa diferença é a estruturação formal de grupos com representantes estaduais para a discussão das mudanças a serem implementadas nos entes estaduais e a sua representação em eventos nacionais para discussão das mudanças. Estas duas ações podem ter fortalecido a comunicação e, conseqüentemente, a interconectividade, entre representantes estaduais.

4.2 Fatores preditivos com evidências distintas entre os entes analisados

Entre os dez fatores preditivos do modelo de Oliver (1991), dois apresentam evidências em níveis distintos nos entes analisados, quais sejam: multiplicidade e consistência.

A multiplicidade integra o fator institucional agente. De acordo com os dados obtidos, é possível afirmar que os respondentes observaram de maneira distinta a atuação dos agentes que exercem pressões institucionais sobre os entes estaduais. Tanto no estado de SP quanto no estado de MG, os entrevistados E1SP, E2SP e E1MG destacaram que o processo de convergência é demandado pela STN com atuação conjunta do CFC, sendo que o Tribunal de Contas atua para verificar a conformidade e acompanhar as contas dos estados. Já para o entrevistado do estado do RJ, E1RJ, o processo é demandado pelo TCE/RJ e pela STN, porém, as exigências do primeiro são mais significativas. É importante apontar, ainda, que somente o entrevistado E2SP, do estado de SP, mencionou o controle interno como agente demandante do processo de mudança institucional.

Assim, percebe-se que há multiplicidade de agentes demandantes exercendo pressões institucionais para a aderência às mudanças contábeis, sendo, portanto, importante considerar a existência (ou não) de conflitos entre as exigências dos vários agentes demandantes, pois, nas circunstâncias que não haja divergências entre as exigências, não haveria necessidade de atender a determinações distintas e, por conseguinte, a conformidade com um agente resultaria na conformidade com todos os agentes.

Sobre o assunto, o entrevistado externo, E1STN, aponta que existem divergências e conflitos entre os entendimentos da STN e de alguns tribunais de contas e que esses são gerados em decorrência da variável política que influencia a atuação dos órgãos de controle externo. Lino e Aquino (2018) também afirmam que há divergências entre os tribunais mesmo ao se considerar que as entidades de controle externo possuem a mesma origem.

No que tange ao estado de SP, o entrevistado E2SP apontou que o entendimento entre CFC e STN está mais alinhado que anteriormente e aponta o trabalho em conjunto de tais entidades mediante as atividades do Grupo Assessor (GA) do CFC. Todavia, existem discrepâncias entre os posicionamentos da STN e o TCE/SP, de acordo com o respondente E1SP. Para esse, essas discrepâncias dificultam a execução do processo de convergência. Já em relação aos estados do RJ e MG, os entrevistados desses entes apontaram que não são constatadas divergências de entendimento entre os agentes demandantes.

Com base nessas constatações, se observou alta multiplicidade no estado de SP, enquanto no RJ e em MG o nível baixo foi notado para esse fator preditivo. A consequência dessas evidências, segundo o modelo de Oliver (1991), é aumento na probabilidade de resistência pelo primeiro ente e de aderência às mudanças pelos outros dois entes públicos. Maior probabilidade de aderência pela baixa multiplicidade também foi verificada por Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021), dado que os autores constataram que os entrevistados da Marinha do Brasil percebem que existe alinhamento entre as demandas da STN e do Tribunal de Contas da União, que são os principais agentes externos que requerem as mudanças.

No que se refere à consistência, verificou-se que não existem pontos conflitantes entre as normas convergidas e as metas organizacionais, que caracteriza o fator preditivo consistência, contudo, há graus distintos nos três estados. Para essa variável, Oliver (1991) indica três graus, a saber: alto, moderado e baixo.

Dessa maneira, constata-se moderado grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas dos estados de SP e RJ, uma vez que a elaboração dos

demonstrativos está, principalmente, atrelada ao cumprimento das determinações constitucionais, conforme apontado pelos entrevistados desses entes. Resultado similar foi apurado por Matos (2019) e Matos, Fonseca e Cruz (2021). Assim, apesar da ausência de conflitos entre as normas e as metas dos entes, não foi possível levantar evidências que indiquem alta consistência, diferentemente do que acontece no estado de MG que apresenta alta consistência, o que pode ser confirmado pela fala do entrevistado E1MG a seguir:

Então ele [o processo] vai trazer muito mais condições de você ter informações para uma tomada de decisão mais rápida. Nós já tínhamos essa preocupação aqui em Minas, então nós estamos qualificando ainda mais. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Desse modo, verifica-se que o respondente E1MG indica que o processo de convergência contribui para um objetivo já existente no estado e, portanto, aponta-se alta consistência. O fator preditivo consistência contribui para a aderência no estado de MG, enquanto esse fator contribui para a formação de respostas como o compromisso e a esquivança nos estados de SP e RJ.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi identificar fatores preditivos que moldam as respostas estratégicas de estados brasileiros quanto à implementação das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sob a perspectiva do modelo de Oliver (1991).

O referido modelo propõe o agrupamento de dez fatores preditivos em cinco fatores institucionais. O primeiro fator institucional é a causa e compreende o porquê as pressões são exercidas. De acordo com os achados do presente estudo, os entes analisados apresentariam comportamento favorável à aderência às mudanças por as considerarem um meio de obtenção de legitimidade em relação aos credores, nacionais e internacionais, e aos seus respectivos tribunais de contas.

Já em relação ao fator preditivo eficiência, se notou que é baixo o uso das informações geradas pela contabilidade, pois há outras variáveis, como a política, que influencia no processo de tomada de decisão. Apesar das mudanças institucionais estarem inseridas em um contexto para atingir, essencialmente, os mesmos objetivos do IPSASB de aprimorar a transparência, a *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis, se constatou ausência de percepção generalizada dos benefícios a serem obtidos com a adoção das mudanças estudadas,

pois essa percepção se limita, ainda, ao entendimento e visão dos atuantes no órgão central de contabilidade, não sendo amplamente observado pelos gestores da administração pública. Assim, a aderência às normas convergidas às IPSAS como um meio de se obter eficiência, em detrimento da visão limitada à obtenção de legitimidade, é uma medida que poderia ser cada vez mais fortemente apoiada em decorrência do potencial que tem para continuidade das mudanças institucionais.

O segundo fator institucional se refere a quem exerce as pressões, isto é, aos agentes. Constatou-se que a alta dependência e a baixa multiplicidade favorece a aderência dos estados de RJ e MG com as normas convergidas às IPSAS. Em SP, por sua vez, se observou alta dependência e alta multiplicidade.

A alta dependência, que se refere à necessidade de receber recursos financeiros e a relevância desses recursos para a consecução das ações por tais estados, aumenta a probabilidade de aderência às mudanças contábeis, uma vez que enviar as contas públicas para fins de consolidação em consonância com as mudanças institucionais corresponde a um dos requisitos para obtenção de aval do Tesouro Nacional para realizar operações de créditos, assim como para não resultar em suspensão do direito de recebimento das transferências voluntárias da União. Além disso, a necessidade de obtenção de parecer favorável no julgamento das contas realizado pelos tribunais de contas dos estados e a relevância dos recursos financeiros provenientes de instituições financeiras internacionais contribuem para aumentar a probabilidade de atendimento às mudanças institucionais.

A constatação quanto à alta multiplicidade no estado de SP, entretanto, é desfavorável para o processo de institucionalização, pois o ente precisa atender a expectativas que são inconsistentes entre os agentes demandantes. Nessa linha, o engajamento para o sucesso da cooperação estabelecida entre STN e o Tribunais de Contas, em 03/06/2018, pode resultar em impactos positivos para o processo de implementação em andamento no Brasil.

O fator institucional conteúdo objetivou identificar se há consistência (ou não) entre os objetivos das mudanças institucionais demandadas e os objetivos organizacionais e se tais mudanças ensejam restrições às organizações, uma vez que a inconsistência entre objetivos e a inserção de restrições que reduzem a autonomia aumentam a probabilidade de resistência às mudanças contábeis. Desse modo, constatou-se que as pressões institucionais abordadas no presente estudo propõem modificação na contabilização dos fatos e moderniza a gestão, porém, não alteram a autonomia dos gestores públicos, uma vez que a normatização contábil não

institui competências, atribuições e responsabilidades aos administradores. Assim sendo, as evidências para a variável restrição indicam que haverá maior probabilidade de aderência às mudanças institucionais.

Já em relação à consistência entre objetivos, segundo fator preditivo do fator institucional conteúdo, verificaram-se diferenças entre as evidências encontradas entre os três entes estaduais abordados. Enquanto no estado de MG se obtiveram evidências que apontam alta consistência, nos estados de SP e RJ o grau da consistência resultou moderado.

Desse modo, constatou-se que a elaboração das demonstrações contábeis pelas unidades de análise está fortemente vinculada à obrigatoriedade constitucional de Prestação de Contas. Porém, no que tange a MG, o objetivo de dar transparência e aprimorar as informações apresentadas foi apontado como almejado antes do início do processo de adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS e, por conseguinte, os propósitos das mudanças resultaram consistentes com os objetivos já existentes de elaboração das demonstrações por tal ente.

No que se refere ao fator institucional controle, os três estados apresentaram apontamentos que resultaram em evidências idênticas para os fatores preditivos coerção e difusão. Nota-se, dessa forma, que o meio utilizado para demandar as regras institucionais corresponde aos aspectos coercitivos e que a alta coerção para que as normas sejam adotadas pelos entes estaduais reflete características do sistema codificado, ou *code law*, adotado pelo Brasil.

Já em relação ao fator preditivo difusão, se obteve evidências de difusão moderada das mudanças nos três estados. Conseqüentemente, o seu aprimoramento pode ser uma das medidas a ser adotada pelos atores envolvidos no processo como, por exemplo, órgãos normatizadores, com a finalidade de aumentar a probabilidade de aderência à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

O último fator institucional se refere ao contexto em que as pressões externas são exercidas e compreende os fatores preditivos incerteza e interconectividade. Ambos os fatores preditivos resultaram com idênticos graus de probabilidade de resistência e aderência, respectivamente, para os três entes estaduais. Quanto às incertezas identificadas, sejam essas em relação à obtenção de recursos financeiros para execução das modificações sistêmicas necessárias ou as dificuldades atinentes à aplicação das normas contábeis pelos entes, verificou-se que dificultam a aderência com o processo de mudança contábil. Todavia, tais dificuldades

motivam a troca de experiências (interconectividade) entre os contadores com a finalidade de identificar as dificuldades enfrentadas por outros entes e, por conseguinte, reduzir o tempo e o custo do processo.

A partir do modelo de Oliver (1991) foi possível identificar fatores preditivos que moldam as respostas estratégicas de estados brasileiros quanto ao processo de institucionalização abordado no presente estudo. Porém, é provável que outros fatores preditivos, não discriminados no modelo usado, também contribuam para a formação da estratégia dos entes. Essa é uma das limitações do presente estudo e deve ser considerada ao se ler os resultados e conclusões discriminadas.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret Anne; CHUA, Wai Fong. A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. **Contemporary Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 569-606, 1996. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00515.x>. Acesso em: 5 abr. 2023.

ADA, Selver Seda; CHRISTIAENS, Johan. The magic shoes of IPSAS: will they fit Turkey? **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 14, n. 54e, p. 5-21, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.24193/tras.54E.1>. Acesso em: 5 abr. 2023.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de *et al.* Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, v. 40, n. 2, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>. Acesso em: 5 abr. 2023.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Eu resisto, eu postergo, eu aceito: efeitos da complexidade institucional na adoção de novas práticas de *reporting* em municípios. In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 19, 2019. **Anais [...]**. São Paulo: USP International Conference in Accounting, 2019. p. 1-18. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1664.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2023.

BANCO MUNDIAL. **Benefits of accrual accounting in the public sector**. 2022. Disponível em: <https://cfr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>. Acesso em: 4 abr. 2023.

BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public Financial Management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1002/pad.1747>. Acesso em: 5 abr. 2023.

CHANG, Li-Cheng. Managerial responses to externally imposed performance measurement in the NHS: an institutional theory perspective. **Financial Accountability & Management**, v. 22,

Ciências Sociais Aplicadas em Revista, v. 24, n. 44, p. 161-197, semestral, janeiro-junho, 2023.

n. 1, p. 63-85, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00393.x>. Acesso em: 5 abr. 2023.

DEEPHOUSE, David *et al.* **Organizational legitimacy: six key questions**. In GREENWOOD, Royston *et al.* (Eds.). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. 2. ed. Thousand Oaks CA: Sage Publications, 2017.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter Woody. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983. DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/2095101>. Acesso em: 5 abr. 2023.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 173, p. 79-89, 2008.

GUERREIRO, Marta Silva; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal – Institutional logics and strategic responses. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 7, p. 482-499, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.05.003>. Acesso em: 5 abr. 2023.

GREENWOOD, Royston *et al.* **Introduction: into the fourth decade**. In GREENWOOD, Royston *et al.* (Eds.). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. 2. ed. p. 1-23. Thousand Oaks CA: SAGE Publications, 2017.

GRIN, Eduardo José. Trajetória e avaliação dos programas federais brasileiros voltados a promover a eficiência administrativa e fiscal dos municípios. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 2, p. 459-480, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-76121399>. Acesso em: 5 abr. 2023.

HSIEH, Hsiu-Fang; SHANNON, Sarah. E. Three approaches to qualitative content analysis. **Qualitative Health Research**, v. 15, n. 9, p. 1277-1288. DOI: <https://doi.org/10.1177/1049732305276687>. Acesso em: 5 abr. 2023.

JAMES, Oliver; MANNING, Nick. Public management reform: a global perspective. **Politics**, v. 16, n. 3, p. 143-149, 1996. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9256.1996.tb00033.x>. Acesso em: 5 abr. 2023.

JONES, Rowan; CARUANA, Josette. Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 745-762, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852315576705>. Acesso em: 5 abr. 2023.

KHAN, Habib Zaman; BOSE, Sudipta; JOHNS, Raechel. Regulatory influences on CSR practices within banks in an emerging economy: do banks merely comply? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 71, n. 102096, p. 1-20, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102096>. Acesso em: 5 abr. 2023.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos tribunais de contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26-40, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201803640>. Acesso em: 5 abr. 2023.

LUZ, Igor Pereira da; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 15, n. e174004, p. 1-11 2021. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.174004>. Acesso em: 5 abr. 2023.

MATOS, Vinícius da Silva. Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. 2019. Disponível em: https://ppgcc.ufrj.br/images/dissertacao/ano_2019/223-Dissertacao_Vinicius-Matos_FINAL_Assinada.pdf. Acesso em: 5 abr. 2023.

MATOS, Vinícius da Silva; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da; CRUZ, Cláudia Ferreira da Cruz. Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o Caso da Marinha do Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. L, n. 250, p. 9-23, 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/10/RBC250_jul_ago-1.pdf. Acesso em: 5 abr. 2023.

MEYER, John Wilfred; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2778293>. Acesso em: 5 abr. 2023.

MODELL, Sven. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, p. 437-464, 2001. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0164>. Acesso em: 5 abr. 2023.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991. DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/258610>. Acesso em: 5 abr. 2023.

PFEFFER, Jeffrey; SALANCIK, Gerald R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective**. Redwood: Stanford University Press, 2003.

POLZER, Tobias; GÅRSETH-NESBAKK, Levi; ADHIKARI, Pawan. “Does your walk match your talk?” Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2/3, p. 117-139, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>. Acesso em: 5 abr. 2023.

RAJIB, Salah Uddin *et al.* Institutionalisation of the cash basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: an example of delay and resistance. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 9, n. 1, p. 28-50, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2017-0096>. Acesso em: 5 abr. 2023.

SÁTYRO, Natália Guimarães Duarte; CUNHA, Eleonora Schettini Martins; CAMPOS, Jarvis. Análise espacial da burocracia da assistência social nos municípios brasileiros: notas para uma

Ciências Sociais Aplicadas em Revista, v. 24, n. 44, p. 161-197, semestral, janeiro-junho, 2023.

reflexão sobre a capacidade de implementação dessa política. **Opinião Pública**, v. 22, n. 2, p. 286-317, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1590/1807-019120162222286>. Acesso em: 5 abr. 2023.

THIEN, Trinh Hiep; HUNG, Nguyen Xuan. Institutional pressures, legitimacy, risks, uncertainty and voluntary adoption of IFRS for SMEs in Vietnam. **Journal of Eastern European and Central Asian Research**, v. 8, n. 4, p. 495-510, 2021. DOI: <https://doi.org/10.15549/jecar.v8i4.744>. Acesso em: 5 abr. 2023.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE 1

Questões para as entrevistas internas

Fator preditivo	Questão
Legitimação	Qual a sua concepção ou definição de legitimidade?
	O que implica ser considerado legítimo?
	O cumprimento com as demandas atinentes ao processo de convergência é visto como uma maneira de obter legitimidade?
	Para qual ou quais atores este estado considera importante ser considerado legítimo? (tribunal de contas, União, STN, sociedade) Quais as consequências ou o que implica não ser considerado legítimo por esses autores (autores mencionados pelo entrevistado)?
Eficiência	A conformidade com as expectativas provenientes do processo de convergência atribui eficiência as atividades? De que maneira a eficiência pode ser percebida?
Multiplicidade	Quem está demandando a adoção ou a conformidade ao processo de convergência?
	Existe conflito entre as exigências dos vários agentes demandantes? Quais seriam esses conflitos?
Dependência	Uma classificação dada na literatura (Barney & Arkan, 2001) para os recursos organizacionais, consiste em: (i) recursos mais tangíveis: financeiros e físicos; e (ii) mais intangíveis: capital humano e capital organizacional como a cultura e a reputação. Dessa forma, existe a dependência deste estado a algum desses recursos (financeiros, físicos, capital humano e organizacional) para a operação ou o devido funcionamento? Quem tem o controle desses recursos?
	Poderia ser apontado outro tipo de dependência além dos apontados?
	Qual a criticidade de tais recursos para este estado, ou seja, qual a capacidade deste estado continuar operando normalmente na ausência desses recursos?
	Qual a magnitude dessa troca, ou seja, qual a aplicação ou destino desses recursos?
	De que forma este estado tenta assegurar que os recursos sejam obtidos?
	A operação dos entes/órgãos que o estado depende é influenciada por algum recurso, atividade ou operação deste estado? Ou seja, há interdependência ou dependência mútua?
	Em relação aos órgãos que demandam conformidade com o processo de convergência, é possível afirmar que existe algum tipo de dependência, seja de recursos tangíveis (financeiro e físico) ou intangíveis (capital humano e organizacional)? Qual o nível ou grau dessa dependência?
	A dependência constatada influencia nesta unidade a adotar as exigências relativas ao processo de convergência? É perceptível algum tipo de restrição em relação aos recursos que este estado depende caso a adoção não seja executada?
Consistência	Quais os objetivos com a elaboração das demonstrações contábeis por esta unidade?
	Como poderiam ser descritos os objetivos do processo de convergência?
	Como consequência, existe consistência entre os objetivos internos e os traçados pelo processo de convergência?
Restrição	Mesmo com os mecanismos legais que exercem restrição no processo de tomada de decisão, qual o grau de autonomia poderia ser atribuído a esta unidade no processo de tomada de decisão? (por exemplo, decisões de financiamento)
	As mudanças contábeis propostas alteram de alguma forma essa autonomia (ou a falta de autonomia)?
Coerção	Como são vistas ou compreendidas as exigências das portarias emitidas pela STN para adoção das normas?
	Existe outro mecanismo de coerção legal observado por esta unidade?
	Esta unidade vê possíveis mecanismos de não atender as demandas de mudanças solicitadas?
	Esta unidade participa direta ou indiretamente no processo de elaboração dos normativos relativos ao processo de convergência? Se sim, qual a visão ou intuito na participação? Se não, por quê?

Fator preditivo	Questão
Difusão	Existe participação ou interação do estado (estado sendo entrevistado) com outros estados brasileiros no processo de convergência? Se sim, de que maneira e com quais estados?
	O quanto a adoção das mudanças contábeis já realizadas por outros estados determina ou é considerada importante para este estado adaptar-se às pressões exercidas?
	O processo de convergência levado a cabo em outros estados influencia ou influenciou em algum momento o processo a ser realizado por este estado? De que maneira?
Incerteza	Pode-se perceber incertezas no ambiente em relação ao processo de convergência?
	Tais incertezas exercem algum tipo de influência, seja negativa ou positiva, no processo de mudança contábil ora pretendido?
Interconectividade	Qual a visão da interligação ou interconectividade entre o estado de (estado sendo entrevistado) e outros entes? Em uma escala de 1 a 5, em qual nível poderia ser classificado?
	Qual a visão da interligação ou interconectividade entre o estado (estado sendo entrevistado) e a sociedade? Em uma escala de 1 a 5, em qual nível poderia ser classificado?
	Existe maior interconectividade no processo entre os estados pertencentes à mesma região, neste caso, Região Sudeste?
	Qual a visão da interação do estado com outros agentes do ambiente para o processo de convergência?

Fonte: elaboração própria (2023).

APÊNDICE 2

Questões para a entrevista com o membro do GT de Contabilidade do Gefin

1. Todos os estados participam frequentemente das reuniões do Gefin?
2. Qual o nível de interesse e discussão entre os representantes dos estados em assuntos relacionados à convergência às normas internacionais de contabilidade? Existe diferença no nível de interesse entre os representantes? Qual/quais estado(s) apresenta(m) maior interesse ou participa(m) mais ativamente?
3. Em relação às mudanças contábeis em andamento nos estados brasileiros, seria possível apontar estados com nível de aderência e atendimento ao processo em estágio mais avançado? Como os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais estão relativamente aos outros estados?
4. É possível perceber que a obtenção de legitimidade e eficiência estimula ou influencia os estados a atenderem às mudanças contábeis baseadas no processo de convergências às normas internacionais de contabilidade? As duas influenciam da mesma maneira ou uma delas se destaca?
5. A multiplicidade de agentes que demandam as mudanças contábeis, quais sejam: STN, Tribunais de contas e organismos externos de financiamento, produz algum efeito ou consequência, seja negativa ou positiva, no processo de convergência dos estados brasileiros?
6. A dependência de recursos financeiros dos estados para com a União influencia tais entes para atender às mudanças contábeis resultantes do processo de convergência?
7. Os representantes dos estados apresentam inconsistências entre as mudanças resultantes do processo de convergência e as metas, normas ou objetivos dos estados?
8. Os representantes dos estados apresentam ou indicam o surgimento de restrições no que tange à autonomia do ente como consequência das mudanças contábeis?
9. Qual o nível da coerção legal sobre os estados para adoção das normas resultantes da convergência? Se o processo não fosse demandado mediante dispositivos legais, tais como as portarias, o processo de mudança contábil aconteceria da mesma maneira?
10. Como poderia ser classificado o nível de interconexão ou interconectividade dos estados com os demais entes e outras entidades?

APÊNDICE 3

Questões para a entrevista com o membro da CCONF/STN

1. Dos poderes executivos estaduais, quais entes entram em contato com o intuito de tirar dúvidas ou contribuir com o processo de consulta pública de assuntos relacionados ao processo de convergência?

2. Em relação, especificamente, aos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, com que frequência tais estados solicitam informações ou participam das consultas públicas? A quais secretarias ou unidades pertencem?

3. É possível apontar o intuito das participações? (esclarecimentos; dúvidas; prorrogar prazos; manifestar opinião, negativa ou positiva).

4. Quais assuntos acarretam maior participação ou manifestação por parte dos estados?

5. É possível perceber incertezas no ambiente que influenciam, seja de maneira negativa ou positiva, o processo de convergência?

6. Como poderia ser classificado o nível de difusão dos assuntos relacionados às mudanças contábeis?

7. É possível perceber que a legitimidade e a eficiência estimulam ou influenciam os estados para atenderem às mudanças contábeis baseadas no processo de convergências às normas internacionais de contabilidade? As duas influenciam da mesma maneira ou uma delas se destaca?

8. A dependência de recursos financeiros dos estados para com a União influencia tais entes para atender às mudanças contábeis resultantes do processo de convergência?