

**Eu resisto, eu Postergo, eu Aceito: Efeitos da Complexidade Institucional na Adoção de Novas Práticas de *Reporting* em Municípios**

**RICARDO ROCHA DE AZEVEDO**

*Universidade Federal de Uberlândia*

**ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO**

*Universidade de São Paulo*

**Resumo**

O presente artigo analisa os efeitos da complexidade institucional na decisão de adoção de novas práticas de prestação de contas em governos. Em geral os determinantes de adoção de novas práticas desconsideram a resistência de servidores públicos que seriam os responsáveis pela coordenação da nova prática, decorrente da diversidade das posições favoráveis ou contrárias dos *stakeholders* em relação à nova prática, assim como desconsideram os fatores que estariam associados a essa resistência ou a decisão de postergar a adoção. Foi realizado um experimento *web* com 308 servidores públicos de prefeituras municipais no Brasil, que foram expostos a 4 cenários diferentes de acordo com o apoio de *stakeholders*, perguntando quanto tempo levariam para adotar uma nova prática exigida por uma demanda legal, e como eles empregariam este tempo. A nova prática criada por demanda legal trata-se de um novo relatório sobre desempenho, chamado 'relatório cidadão'. A pesquisa indica dois resultados. Primeiro, que os servidores tendem a adiar a adoção de mudanças quando confrontados o baixo apoio de *stakeholders*, que poderiam servir como fonte de legitimação. Segundo, a percepção dos servidores sobre a importância presente no conteúdo da reforma interfere tanto na sua decisão da adoção das mudanças, quanto nas respostas que estariam associadas ao *compliance*. Os resultados sugerem que propostas de mudança organizacional no ciclo de gestão financeira no Brasil podem enfrentar a resistência de servidores públicos tradicionalmente já sobrecarregados com diversas prestações de contas. Isso demandaria esforços pelos condutores de reforma, tanto deixando claro o alinhamento entre os *stakeholders* que legitimariam a mudança, quanto desenvolvendo ações para a sensibilização e engajamento dos servidores, para que ocorra a aceitação da nova prática.

**Palavras chave:** *Compliance, vignettes*, respostas organizacionais, complexidade institucional.

## 1. Introdução

Considerável volume de recursos públicos tem sido aplicado em reformas no ciclo de gestão financeira (*Public Finance Management - PFM*) de governos (Andrews et al., 2014), buscando a melhoria na qualidade e aumento da eficiência dos gastos públicos. Essas reformas incluem a introdução da contabilidade por competência, em geral adotando-se o padrão IPSAS (Brusca, Caperchione, Cohen, & Rossi, 2015; Brusca, Gómez-villegas, & Montesinos, 2016), reformas no planejamento fiscal, com a obrigatoriedade do estabelecimento de metas financeiras anuais (Ter-Minassian, 2010), reformas no orçamento público, buscando torná-lo mais orientado a resultados (Grossi, Mauro, & Vakkuri, 2018), além de busca de maior transparência fiscal (Michener, 2018). No Brasil não é diferente, e as reformas têm sido recorrentes no país, nas áreas de contabilidade, orçamento público e regras fiscais (Aquino & Batley, 2015; Blöndal, Kristensen, & Goretti, 2003).

Porém, não basta uma mudança legal para que a mudança proposta surta efeito. As reformas só serão eficazes quando as regras e procedimentos formais forem socialmente aceitas, compreendidas e apoiadas por aqueles que participam delas (Aquino & Batley, 2015). Diversas pesquisas têm investigado as razões das reformas no ciclo PFM não serem efetivas. As falhas incluem questões associadas à problemas de difusão das vantagens reais das reformas, que são desconhecidas (Christiaens, Reyniers, & Rollé, 2010), percepção de ambiguidades na reforma proposta (Arnaboldi & Lapsley, 2009), diferenças culturais nos países, que recebem as reformas sem a adequada tradução para a realidade local (Andrews, 2013), falta de pessoal (*staff*) com conhecimentos anteriores necessários (McLeod & Harun, 2014), baixa motivação política devido ao baixo conhecimento sobre a reforma (Brusca et al., 2015), a falta de habilidades gerenciais dos líderes do projeto (Brusca et al., 2015), além de questionamentos sobre os custos da reforma (PricewaterhouseCoopers, 2014).

A literatura institucional tem amplamente discutido como as organizações se comportam quando confrontadas com mudanças impostas pela regulação. Nas tipologias de respostas propostas por Oliver (1991), as respostas serão estratégicas, indo desde a aceitação das novas práticas, procurando atendê-las ou acomodá-las, até respostas associadas à sua postergação ou rejeição. As respostas estarão mais associadas à aceitação ou rejeição quando o potencial de aplicação externa das regras institucionais é percebido como baixo ou quando os objetivos internos da organização divergem ou conflitam com os seus valores institucionais. Alguns fatores que direcionam as respostas são conhecidos, como (i) a legitimidade de quem está propondo a mudança, ou a legitimidade do próprio conteúdo da mudança sugerida; (ii) a existência de multiplicidade de *stakeholders* exigindo e apoiando a mudança ou (iii) as incertezas presentes na demanda em relação à forma ou ao conteúdo como está sendo proposta.

Ao estudar os padrões de conformidade, o foco da literatura tem mudado da identificação das respostas *per se* (na tradição de Oliver), em favor da identificação dos atributos que moldam as respostas às expectativas institucionais específicas (Greenwood et al., 2017). Contudo, as condições nas quais os indivíduos optam por uma ou por outra estratégia tem recebido pouco estudo empírico na literatura que trata reformas no ciclo PFM. Estas razões seriam de interesse da literatura que trata sobre reformas no ciclo PFM, pois poderiam dar pistas sobre a origem das resistências e das implementações superficiais que têm sido recorrentes.

Uma das razões que reduziria o *compliance* pleno a uma nova prática seria a complexidade institucional, ou seja, a existência de demandas conflitantes de *stakeholders* com poder. Tais *stakeholders* poderiam apoiar as novas práticas, se favoráveis a elas, ou trabalhar contra as novas práticas, se contrários. O eventual desalinhamento entre os

interesses de múltiplos *stakeholders* traria ambigüidade das demandas institucionais (Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta, & Lounsbury, 2011; Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012).

A complexidade institucional gera pressões sobre as organizações e sobre quem decide sobre a adoção dentro da organização, os quais terão maior probabilidade de *compliance* se o *stakeholders* concordarem e se a organização depender de recursos e da legitimidade oferecida por eles (Oliver, 1991). Isso ocorreria porque a complexidade dificulta a conformidade unilateral à demanda, porque a satisfação de um *stakeholder* muitas vezes exige que a organização ignore ou desafie as demandas do outro, impedindo a satisfação simultânea de ambos (Pfeffer & Salancik, 1978). Além da complexidade institucional que está associada à falta de apoio de *stakeholders* com poder, o desalinhamento entre as convicções e o entendimento prévio do servidor em relação à nova prática proposta pela nova lei pode ser uma fonte adicional de complexidade, pois afetaria a propensão desse servidor priorizar a nova prática dentre todas as suas atividades, ou postergá-la buscando se legitimar frente a um eventual *stakeholder* que não apóia a prática.

Estudos que adotam as estratégias de Oliver (1991) têm focado no nível organizacional, porém, como discutido pela literatura (p.e. Bertels & Lawrence, 2016; Pache & Santos, 2013) as organizações são habitadas por ‘indivíduos organizacionais’. Nesse contexto, a decisão pode ser tomada ou influenciada por um ator específico, em um papel social específico na organização. No caso em questão, o servidor público dos governos está em um papel social profissional e seria o mais apto e capacitado a assumir a responsabilidade pela nova demonstração.

A presente pesquisa simula como este servidor se comportaria em relação a outras reformas em que ele exerceria a principal função, com conhecimento técnico para atuação distintiva em relação aos outros indivíduos. Analisa-se o efeito da postura (favorável ou não favorável) de *stakeholders* internos e externos ao governo local sobre a decisão de adoção dos servidores em relação a uma nova demonstração do planejamento de resultados criada por regulação legal. Os *stakeholders* têm poder de influência e são fontes de legitimidade, portanto, a pesquisa verifica se a postura dos mesmos afeta a decisão, pois poderiam causar complexidade institucional se suas posturas forem contraditórias entre si.

Foi aplicado um experimento *web* com cerca de 300 servidores públicos de prefeituras municipais, que receberam 4 cenários (2 a 2) variando o apoio de *stakeholders* externo e interno à uma lei que tornava um novo relatório sobre desempenho, chamado ‘relatório cidadão’, mandatário para governos locais, e responsabiliza o contador como centro dessa mudança organizacional. Os cenários hipotéticos foram apresentados com o uso de vinhetas distribuídas aleatoriamente (Finch, 1987; King et al., 2004; Silva et al., 2018). O efeito da complexidade institucional foi analisado em relação ao tempo que o servidor declara necessitar para colocar a nova demonstração no ar, e o que ele faria com este tempo. O experimento de certa forma replica o trabalho de Raaijmakers et al. (2015), que fez desenho similar para um contexto de escolas infantis no Canadá.

Ao consideramos o nível individual de análise, procuramos contribuir à chamada feita para estudos institucionais no nível individual, ou seja, como indivíduos interpretam as pressões institucionais para gerar alternativas cognitivas para decisão (Barley, 2017; Bévort & Suddaby, 2015). A literatura organizacional já avançou e não considera as organizações apenas receptores passivas de ideias legitimadas (Gondo & Amis, 2013), porém também já pacificou que níveis altos de *agency* (capacidade de ação) e refletividade não são a realidade da maior parte dos indivíduos na organização. Assim, procuramos discutir como os servidores responsáveis pelo novo relatório exercem seu papel social na Prefeitura Municipal, estando sujeito às diversas pressões institucionais existentes.

Os resultados indicam duas conclusões principais que influenciariam o *compliance* às reformas pretendidas no ciclo PFM. Primeiro, os responsáveis pela demanda da nova prática nas Prefeituras, quando confrontados com uma falta de alinhamento entre os *stakeholders* relevantes para legitimação da prática, postergam a implantação ao máximo do período permitido, atrasando o *compliance*. Segundo, o alinhamento dos próprios servidores em relação à nova prática pode também afetar sua resposta, causando atrasos ou resistências à adoção.

## 2. Decisões de adoção de reformas frente à complexidade institucional

As reformas propostas no ciclo financeiro (ciclo PFM) de municípios, como é o caso das reformas em contabilidade pública, constantemente têm sofrido adiamentos nos prazos de adoção. Esse é o caso do Peru, Colômbia e Costa Rica, em que as reformas foram adiadas três vezes (Araya-Leandro, Caba-Pérez, & López-Hernandez, 2016; Brusca et al., 2016), ou da República Checa, cujo prazo de adoção das IPSAS foi postergado em três anos (PricewaterhouseCoopers, 2014), além do próprio caso da reforma na contabilidade no Brasil que foi adiada diversas vezes (Azevedo et al., 2019). No mesmo sentido, outros projetos têm sofrido interrupções ou atrasos na adoção, como no caso do Chile (Gourfinkel, 2018). Em geral, discute-se que o adiamento dos prazos e falhas decorrem de fatores como a subestimação inicial dos prazos no projeto (Aquino & Batley, 2015), falta de apoio político para a reforma (Brusca et al., 2015), custos presentes na adoção (Tanjeh, 2016), insuficiência de recursos, como softwares inadequados (Abraham, 2013), problemas na importação de soluções padronizadas para países (Andrews, 2013), ou ainda questões associadas à cultura ou escassez de competências das equipes (Christiaens et al., 2010).

Através de uma outra abordagem teórica, a literatura institucional tem discutido quais fatores estariam associados ao *compliance* ou *não compliance* das organizações na presença de mudanças, como no caso de reformas compulsórias. A compreensão de porquê organizações apresentam diferentes padrões de respostas não foi resolvida, e tem se tornado uma rica fonte para as pesquisas (Greenwood et al., 2017).

Uma das abordagens empregadas é de busca por legitimação e complexidade institucional causada por lógicas conflitantes. Outras vertentes de multiplicidade institucional também são empregadas (ver Kraatz & Block, 2017), mas aqui aplicamos o conceito de complexidade institucional como a multiplicidade de fontes de legitimação pelo posicionamento que *stakeholders* com poder assumem (Greenwood et al., 2011). Mas também como isso está alinhado com o papel assumido pelo indivíduo ou grupo que pode ser responsabilizado pela legitimação ou perda dela.

Quando uma demanda é colocada à uma organização, seja tecnológica ou mudança legal, como discutido por Tolbert e Zucker (1996), tanto a decisão pela adoção, quanto o seu sucesso podem ser influenciados por diversos fatores, pois nesse caso a decisão poderia levar a riscos de críticas ou questionamentos, pois o conteúdo da mudança ainda não está legitimada. Uma nova prática que não possui legitimidade social e não está amplamente aceita precisará de apoio para prosperar, pois os indivíduos nas organizações interpretam as pressões a que estão expostas e determinam como irão agir (Greenwood & Hinings, 1996). Analisam então a nova prática, quem a está exigindo e legitimaria a adoção, e as consequências de um eventual *não compliance*, como proposto em Oliver (1991) para o nível organizacional.

Oliver (1991) propõe que as organizações respondem estrategicamente a mudanças, apresentando cinco respostas estratégicas. As repostas à pressões pela adoção de uma mudança podem ser pela aceitação (*acquiesce*), quando existe uma expectativa de que a conformidade é de interesse próprio para os interesses organizacionais. De outro lado, quando



confrontadas com demandas institucionais conflitantes ou com inconsistências entre as expectativas institucionais e os objetivos organizacionais internos, as organizações podem procurar realizar uma aceitação parcial (*compromisse*), procurando barganhar com *stakeholders* importantes, buscando realizar uma acomodação entre as expectativas internas e externas, como no exemplo de demandas dos acionistas por maior eficiência versus pressões públicas para a alocação de recursos a uma causa social. Podem ainda evitar o atendimento à nova demanda (*avoidance*), iludindo as condições que a criaram, ocultando assim sua não conformidade e gerando uma aceitação simbólica, ou procurando ganhar tempo para sua adoção. Ainda, as organizações podem realizar uma rejeição explícita (*defiance*), através do uso de estratégias de resistência e contestação. Por fim, as organizações podem manipular a mudança (*manipulation*), através da cooptação das fontes de pressão, neutralização das divergências institucionais e influência na definição das normas por meio de lobby.

Se a ação decorrente da decisão, como por exemplo, a decisão pela adoção imediata, lhe trazer maior adequação social ou econômica, existe uma tendência maior à sua aceitação. Porém, se houverem demandas conflitantes no novo relatório, ela pode não ser aceita (Oliver, 1991). As repostas das organizações dependem do apoio de *stakeholders*, que podem conferir legitimidade às mudanças (Lawrence, 2008), pois a sobrevivência e o sucesso organizacional dependem da obtenção de legitimidade junto a *stakeholders* internos ou externos (Johnson, Dowd, & Ridgeway, 2006).

O indivíduo ou grupo que analisa o posicionamento dos *stakeholders*, com eventual complexidade institucional dada a existência de diferentes posicionamentos, estarão sujeitos à maiores incertezas por não saberem a quem devem atender. Não se trata de demandas diferentes, de multiplicidade institucional (Kraatz & Block, 2017), mas diferentes posicionamentos a respeito de uma mesma pressão institucional. A escolha irá considerar qual fonte confere maior legitimidade, e as perdas associadas ao não atender um dos *stakeholders*. Ainda, o grupo ou indivíduo responsável pela resposta podem ter convicções e entendimentos prévios mais ou menos alinhados com a nova prática proposta, e podem ter dificuldade em entender o que está em curso e aceitar a nova solução (Weick, Sutcliffe, & Obstfeld, 2005).

Assim, na presença de complexidade institucional e de desalinhamento entre suas próprias concepções e convicções em relação à demanda proposta, os tomadores de decisão precisam de tempo tanto para resolver a complexidade identificada, para ganhar legitimidade com os múltiplos *stakeholders*, caso esses não apoiem a mudança proposta e para entender a nova proposta (Raaijmakers et al., 2015). Portanto, a colisão de pressão por legitimação junto aos *stakeholders*, sobretudo se tiverem posicionamento diferente em relação à demanda, e as próprias convicções do indivíduo e equipes em relação à proposta intensificam o cenário de complexidade e afetam as respostas a serem dadas pelo indivíduo.

A diminuição da resistência pode ser alcançada através do trabalho feito para sensibilizar e engajar esse indivíduo na nova proposta, em que se faz a chamada 'teorização' em defesa da ideia. Tal teorização é a colocação das ideias de uma proposta, processo, prática ou solução de forma a explicar, colocar com sentido, de forma ser entendida e aceita (Mena & Suddaby, 2016). Com isso as novas propostas passam a fazer sentido aos atores, e a chance de internalização da ideia nos indivíduos e grupos aumenta (Strang & Meyer, 1993). Sobretudo quando existir uma insatisfação com a situação atual, e as soluções propostas forem justificadas e apresentadas como uma promessa crível para a questão (Tolbert & Zucker, 1996).

### 3. Metodologia e dados

Foi aplicado um experimento via *web survey*, baseado no estudo de Raaijmakers et al. (2015). Naquele estudo os autores testaram a sensibilidade do tempo de resposta frente à uma mudança organizacional trazida por uma nova lei, que exigiu a implantação de uma nova lousa digital em 100 escolas no Canadá. Os resultados mostraram que a interpretação da complexidade institucional e as crenças pessoais dos atores em relação à prática em si influenciaram as respostas dos atores.

O experimento adotado na presente pesquisa utilizou a '*experimental vignette methodology*' (EVM) (Finch, 1987). As vinhetas expõem os respondentes a diferentes contextos hipotéticos que demanda uma ação ou um julgamento, visando diminuir o seu viés frente às questões propostas (Silva et al., 2018). A metodologia considera que a questão "o que essas pessoas" farão a seguir é diferente da questão "o que você" faria a seguir? (Finch, 1987). Ao isolarem o efeito das variáveis independentes na variável dependente, contribuem com a validade interna (Abernethy, Chua, Luckett, & Selto, 1999).

O questionário *web* foi previamente aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade de São Paulo. Ao final de 2016, o *link* do questionário foi enviado a 4.622 responsáveis pelo novo relatório de governos locais junto ao Ministério da Saúde do governo federal. Em geral estes responsáveis são servidores públicos das prefeituras. Foram recebidas 406 respostas, sendo 308 respostas completas.

As características dos respondentes da pesquisa estão apresentadas na Tabela 1. Os municípios da amostra apresentam grande diversidade, tanto em relação à população, quanto em sua arrecadação de receitas. Quase metade dos municípios (46,9%) declarou possuir consultoria terceirizada que os apoiam na elaboração dos instrumentos de planejamento. Uma característica importante para a pesquisa é em relação à situação atual do planejamento de resultados: 41,33% informaram possuir metas de resultados no planejamento. Para esses municípios, a chegada do novo relatório apresentaria uma demanda menor, se comparado com os que não estão preparados, visto que bastaria organizar as informações para a geração do relatório.

Tabela 1 - Características dos respondentes da pesquisa

	N	Média	Desv. Padrão	Min	Max
<b>Informações do Municípios</b>					
População (mil) (IBGE)	308	38	107	1,8	1.164
Metas no planejamento (0 - não possui; 1 - possui)	271	0,4133	0,4933	0	1
Receita tributária per capita (R\$; SICONFI)	394	282	299	3,24	2.778
Consultoria (0 - não possui; 1 - possui)	258	0,4690	0,5000	0	1
<b>Informações do Respondentes</b>					
Formação (0 - outras; 1 - contabilidade)	308	0,7955	0,4040	0	1
Escolaridade (0 - nível médio; 1 - superior)	308	0,4123	0,4931	0	1
Experiência no setor público (anos)	261	16	9,6	1	46
Concursado (0 - não; 1 - sim)	308	0,5260	0,5001	0	1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas: (i) A variação na quantidade (N) decorre de respostas incompletas no questionário; (ii) Municípios respondentes por região do país: Norte (19); Nordeste (60); Sudeste (120); Sul (81) e Centro-Oeste (30).

Os respondentes são os servidores públicos que atuam em prestações de contas ao Governo Federal. A ampla maioria é composta por contadores (79,55%), com grande experiência no setor público (média de 16 anos), e menos da metade possui nível superior (41,23%). Por fim, 52,60% são servidores concursados nas Prefeituras Municipais.

O experimento foi desenhado da seguinte forma. Primeiro, foi apresentado aos respondentes um texto que informava sobre a criação de um novo relatório anual sobre planejamento público (chamada de ‘relatório cidadão’). Este novo relatório seria de responsabilidade e execução dos contadores de prefeituras, ou seja, o respondente seria responsável por implantá-lo da sua cidade. O novo relatório deveria ser lançado em até 5 anos. Foi aleatoriamente apresentado 1 de 4 cenários possíveis, que variavam em relação ao apoio que *stakeholders* interno e externo estavam apresentando ao novo relatório. Em seguida, os contadores deveriam dizer em quantos anos seria feito o lançamento da 1ª prestação (de 1 a 5 anos). O apoio interno foi representado pelo Prefeito Municipal e pelos servidores, e o apoio externo pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Tribunal de Contas e Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O termo “com apoio” significa que os *stakeholders* aceitavam e viam aspectos positivos no novo relatório. Já no cenário “sem apoio”, os *stakeholders* não viam vantagens e demonstravam ceticismo e até contrariedade pela iniciativa. Nessa configuração, a variação dos textos gerou um experimento 2 x 2, como mostrado na Tabela 2.

Tabela 2 - As 4 vinhetas apresentadas, e as respostas esperadas

<i>Stakeholders internos</i>	<i>Stakeholder externos</i>	
	Alto apoio	Baixo apoio
Alto apoio	Vinheta 1, (apoio pleno), adoção antecipada	Vinheta 4, complexidade institucional, esperada postergação
Baixo apoio	Vinheta 3, complexidade institucional, esperada postergação	Vinheta 2, (nenhum apoio), esperada postergação

Fonte: elaborada pelos autores

Assim como em Raaijmakers et al. (2015), nas vinhetas em que os *stakeholders* discordam em relação ao apoio à nova prática assume-se alta complexidade institucional, e os servidores demorarão mais tempo para responder às pressões coercitivas, quando confrontados com mudanças na regulação. Por exemplo, o servidor teria de lidar com a incerteza de ver Tribunais de Contas que atuam na coerção legal das novas práticas rejeitando a proposta, mesmo que os prefeitos apoiassem, e vice e versa. Nesse caso, surgiriam dúvidas em relação à fonte de legitimação. O resultado esperado também é de postergação de adoção na ausência total de apoio.

Adicionalmente, considerou-se no presente estudo que o desalinhamento entre as convicções e o entendimento prévio do servidor em relação à nova prática proposta pela nova lei pode ser uma fonte adicional de complexidade, o que afetaria a propensão desse servidor a priorizar a nova prática dentre todas suas atividades, ou postergá-la buscando se legitimar em relação a um eventual *stakeholder* que não apoia a prática. Para isso foi questionado se o servidor: (i) considera a divulgação do planejamento com metas de desempenho relevante e útil para a sociedade; e se (ii) considera o novo relatório uma boa oportunidade profissional.

O questionário ainda perguntou ao respondente como ele empregaria o tempo que estava sendo informado como necessário para a adoção da nova prática, perguntando "como será usado o tempo que você sugeriu?". As respostas foram coletadas por meio de alternativas, em que cada alternativa indicada estava associada com uma resposta de Oliver (1991), resumidas em Raaijmakers et al. (2015): (i) compliance; (ii) acomodação; (iii) *delay*, e (iv) resistência. Poderia ser indicada mais de uma alternativa para o uso do tempo.

Foi considerado intenção de *compliance*, se indicado que o tempo seria usado "em preparação interna para adoção imediata"; propensão à *acomodação* se marcado "preciso de

tempo para convencer a equipe interna e o Prefeito, ou "pretendo ajudar o CFC a divulgar essa ideia, e reduzir resistências da classe contábil", ou ainda "pretendo entregar o suficiente para o relatório ser aceito". Seria eventual intenção de *delay* se marcado uma das opções "observarei como os outros irão fazer pois não está claro o conteúdo da proposta", ou "é melhor aguardar. Pode ser que nesse período algo mude nessa nova obrigação", ou ainda, "aguardarei, pois a classe contábil ou outras instituições tentarão mudar a proposta". Por fim, assumimos a propensão a *resistência* se foi marcado "buscarei apoio da classe contábil para alterar essa nova proposta". As respostas foram então agrupadas em "*pró-compliance*", para as situações de *compliance* e acomodação, e "*non-compliance*", para situações de *delay* e resistência.

A comparação do efeito da postura (favorável ou não favorável) dos *stakeholders* internos e externos ao governo local foi realizada por meio da análise de estatísticas descritivas sobre o tempo de adoção informado pelos respondentes, e respectivas respostas sobre como esses planejaram utilizar o tempo, complementados por testes de média.

No estudo de Raaijmakers et al. (2015), o respondente era um gestor de escola infantil com competência plena de decisão e de mobilização de recursos da adoção ou não de uma controversa tecnologia (lousa digital). Na presente pesquisa, o servidor público não tem a autonomia de adotar a nova prática sem autorização do prefeito ou de seu secretário, mesmo que o Tribunal de Contas apoie a divulgação. Assim, se o prefeito é contrário à adoção, o servidor poderia justificar sua própria resistência à nova prática e transferir a responsabilidade ao seu superior. Se o prefeito é favorável, mas o Tribunal é contrário, deveria empregar esforços para justificar a não adoção pela posição do Tribunal. De certa forma, diferente da pesquisa de Raaijmakers et al. (2015), o respondente desta pesquisa só em uma situação não teria de se posicionar, que seria quando ele e os dois *stakeholders* são contrários, pois neste caso transferiria facilmente a responsabilidade pelo não *compliance*.

#### 4. Contexto de *reporting* em governos locais no Brasil

O escopo e a frequência *reporting* (ou prestação de contas de forma ampla) nos mais de 5,5 mil governos locais e 27 governos regionais vem sendo ampliada à medida que novas tecnologias reduzem o custo de soluções e órgãos de controle e Ministérios do Governo Federal apostam nestas soluções para monitorar políticas públicas e execução orçamentária de governos locais. Essas atividades em geral ocorrem por meio dos chamados sistemas de coleta de dados, adotados pelos diversos Tribunais de Contas (Aquino, Azevedo, & Lino, 2016), Ministérios da Educação (Siope) e Saúde (Siops), pelo Tesouro Nacional (Siconfi), entre outros. Cada um desses sistemas de coleta possui prazos específicos, cujos dados são em geral coletados de forma mensal ou bimestral (alguns Tribunais de Contas já recebem informações diariamente).

Os órgãos que demandam *reporting*, dada a existência de mandato legal de monitoramento e controle, tem poder e legitimidade para cobrar a ação de *reporting* dos governos locais, em geral associado com a negativação no CAUC<sup>i</sup>, rejeição das contas dos governantes, ou multas aos membros do Poder Executivo e Legislativo (Melo, Pereira, & Souza, 2014). Tanto o volume de rotinas administrativas e adequações de sistemas associados ao aumento de *reporting* têm gerado dificuldades para os municípios (Louzano et al., 2018; Medeiros et al., 2014), que às vezes falham ou atrasam na prestação de algumas informações. Essas falhas de prestação de contas são observáveis nas estatísticas apresentadas nos portais dos respectivos *stakeholders*<sup>ii</sup>.

Além da coleta de dados para controle e monitoramento, alguns *stakeholders* também têm mandato legal para regulação normativa ou emissão de entendimento de matérias fiscais,



contábeis e orçamentárias. É o caso da Secretaria do Tesouro Nacional, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dos Tribunais de Contas, que emitem orientações sobre normas contábeis (Lino & Aquino, 2018). As interpretações normativas entre os Tribunais de Contas (Lino, 2015), e entre os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional nem sempre são coincidentes e coordenadas<sup>iii</sup>, e existem questionamentos sobre a legitimidade de regulação contábil e fiscal entre eles. Este cenário de baixa articulação, redundância de envio de dados, e divergência de entendimentos, além de sobrecarregar administrativamente os governos locais, dado o alto volume das prestações de contas, eleva a incerteza quanto às regras que devem ser seguidas (Cruz et al., 2016).

A atividade de *compliance* às instituições de *reporting* criadas e mantidas pelos órgãos de controle, apesar de responsabilizar legalmente o prefeito e governador, é delegada aos secretários de finanças, educação e saúde, e especificamente à alguns indivíduos nestas pastas. Em municípios de menor porte, todas as prestações acabam sendo concentradas em poucas pessoas, que ficam sobrecarregadas com as diversas prestações de contas. Em geral as informações são organizadas e transmitidas pelo setor de contabilidade dos municípios (Medeiros et al., 2014), e as prefeituras acabam recorrendo a consultorias terceirizadas para auxiliar o processo. Em 2015, cerca de 83% das prefeituras contavam com consultorias terceirizadas na área de contabilidade (IBGE, 2015).

Além da pressão externa pelo *reporting*, o próprio prefeito exerce pressão institucional dado o seu posicionamento em relação às diversas prestações. Apesar das prestações de contas estarem previstas em lei, os prefeitos podem orientar a manutenção de prestações e sistemas de controle apenas para fins cerimoniais (Lino et al, 2018). Como parte do modelo *strong mayor* adotado Brasil, os poderes político-administrativos dão ao prefeito voz de comando em relação à todas as funções executivas (Mouritzen & Svara, 2002), deixando as equipes de prestação de contas com duas fontes a serem atendidas, órgãos de controle (*stakeholders externos*) e ao prefeito (*stakeholder interno*).

Os servidores públicos em geral são contratados via concurso público, e em 3 anos chegam à estabilidade. As equipes das prefeituras têm visto um crescimento de pessoal sem concurso público para cargos de diretoria e assessoramento, além de “contratação por excepcional interesse público” de servidores de nível técnico (Azevedo, Lino, & Diniz, *working paper*). Essa composição leva à rotatividade entre as equipes de contabilidade nos municípios do Brasil é elevada: cerca de 33% de 2012 a 2016 (Azevedo, Lino, & Diniz, *working paper*). Adicionalmente, observa-se a terceirização da função contabilidade para empresas privadas, existente em torno de 35% dos municípios (Jacob & Santos, 2015).

Mesmo considerando que os municípios têm buscado apoio em consultorias para as prestações de contas, os servidores públicos que reportam as informações atuam sob grande pressão para conseguir o atendimento às demandas dos diversos *stakeholders*, às vezes contraditórias. Como em geral o servidor que reporta é um contador, acrescenta-se ainda a pressão exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é o órgão responsável pelo registro e fiscalização da classe contábil. Os contadores estão sujeitos a punições pelo não atendimento a normas técnicas de contabilidade emitidas pelo conselho, que podem ser desde multas e suspensões, até a cassação do exercício profissional.

#### 4. Quanto tempo para adoção? O que faria com o tempo?

As análises foram divididas em duas etapas. Primeiro, a pesquisa apresenta o efeito da complexidade institucional no tempo de adoção do novo relatório, e em seguida como os

respondentes planejavam usar o tempo informado como necessário para o lançamento da primeira divulgação do ‘relatório cidadão’.

(i) *Fatores associados com a decisão do tempo de adoção*

Em geral, os servidores, ao serem confrontados com a nova mudança legal proposta nas vinhetas, decidem postergar a sua adoção para os últimos 3 anos do prazo (72,7%) ou ainda nos dois últimos anos do prazo (47,4%), talvez para entender quais os reflexos e consequências trazidas para os primeiros adotantes, para então iniciar sua adoção. Dentre os respondentes, apenas 8% adotariam imediatamente o novo relatório já no primeiro ano (Tabela 3).

Tabela 3 - Tempo de adoção informado (em anos)

Cenário	Apoio Interno	Apoio Externo	n	Anos de adoção Média	Distribuição dos respondentes em anos (%)						
					Desvio Padrão	Dif. Média (p-value)	1 ano	2 anos	3 anos	4 anos	5 anos
A	Alto	Alto	73	3,18	1,32	< 0,032*	11,0	21,9	28,8	15,1	23,3
B	Alto	Baixo	79	3,43	1,38	0,740	7,6	22,8	25,3	7,6	36,7
C	Baixo	Alto	79	3,61	1,35	0,310	7,6	15,2	26,6	10,1	40,5
D	Baixo	Baixo	77	3,66	1,33	0,159	6,5	16,9	20,8	15,6	40,3
Apenas apoio interno			152	3,31	1,35	< 0,035*	9,2	22,4	27,0	11,2	30,3
Apenas apoio externo			152	3,40	1,35	0,353	9,2	18,4	27,6	12,5	32,2
É uma oportunidade profissional			201	3,23	1,33	< 0,002*	10,0	22,9	28,4	11,9	26,9
A divulgação é útil			244	3,37	1,35	< 0,010*	8,6	21,3	26,2	11,9	32,0
Possui metas implantadas			112	3,50	1,34	0,557	8,9	16,1	24,1	17,9	33,0
Total			308	3,47	1,35	--	8,1	19,2	25,3	12,0	35,4

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas. (a) Apoio interno: equipes internas e Prefeito Municipal. (b) Apoio Externo: CFC, Tribunal de Contas e Secretaria do Tesouro Nacional. (c) Considerando apenas respostas de contadores. (d) O teste de diferença de médias foi calculado comparando-se o grupo em questão com os demais respondentes (utilizado o teste de média para duas amostras independentes). Exemplo, média dos respondentes em alta complexidade (Alto, Alto) em relação a todos demais respondentes; “apenas apoio interno” em relação a todos respondentes em que existe algum apoio externo; respondentes que disseram que “isto é uma oportunidade profissional” em relação a todos que disseram que não é, etc. (\*) significante a 5%. O sinal “<” indica que esta média é menor que a do grupo de comparação.

O tempo médio de adoção indicado pelos respondentes no cenário de baixa complexidade institucional (cenário A; 3,18 anos) é menor do que no de alta complexidade (cenário D; 3,66 anos) e significativamente menor que a média de todos os outros respondentes (< 0,032\*). Enquanto os que possuem apenas apoio interno, também tem um tempo menor do que todos demais (< 0,035\*), mostrando que o apoio interno é mais relevante que apoio externo nestes casos. Isso ocorre provavelmente, pois na percepção do respondente a entrega do novo relatório dependa mais da aprovação do prefeito do que do Tribunal de Contas, já que dependeria da mobilização de recursos e dos efeitos políticos que tal divulgação pode ter para o atual governo.

Isso não era esperado a princípio, pois esperava-se que o apoio externo exercido em conjunto pelo Tribunal de Contas, Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de

Contabilidade afetasse o tempo de adoção. Contudo, a influência do papel do prefeito municipal como fonte de interna de legitimação se confirma, como discutido por Lino et al., (2018). Por outro lado, de certa forma a baixa influência do apoio externo contraria as discussões de Loureiro, Abrucio, & Pacheco (2010), que ao discutir as diferentes formas de controle sobre a democracia colocam que “os funcionários temem mesmo é a fiscalização do Tribunal de Contas”, levando à uma adoção em geral cerimonial, sem conteúdo.

Resultado interessante também aparece na opinião do respondente se esta nova divulgação é uma oportunidade profissional para ele e se ele considera a divulgação útil, que capta o alinhamento de suas convicções com a proposta. Aqueles que consideram uma oportunidade e estão mais alinhados, como era esperado, são mais propensos a adotarem em um tempo menor em relação aos demais. E o fato de atuar em uma prefeitura que já possui o sistema de metas e planejamento já implementadas, o que poderia facilitar todo processo de implementação, não afetaria o tempo necessário. Esse último resultado afasta as questões relacionadas a eventuais contingências para a sua adoção, pois independente da existência das informações sobre planejamento, os resultados não se alteram.

Os resultados de postergação da adoção de mudanças na presença de complexidade institucional são similares ao estudo de Raaijmakers et al., (2015), que discutiram que os tomadores de decisão precisam de tempo tanto para resolver a complexidade identificada, quanto para ganhar legitimidade com os múltiplos *stakeholders*, caso esses não apoiem a mudança proposta. Porém, tal diferença não é tão acentuada como no mencionado estudo. Isso pode ser devido a diferenças no papel social exercido pelos respondentes das duas pesquisas comparadas aqui. Os respondentes do estudo de Raaijmakers et al., (2015) eram gestores das escolas, que possuíam não apenas o poder de decisão para a adoção da lousa digital que estaria sendo criada por lei, mas também, poderiam exercer hierarquia sobre os demais funcionários, para que a adoção ocorresse. Já no presente estudo, os servidores públicos não possuem todos os recursos disponíveis sob sua decisão e devem convencer além das demais equipes internas, o Prefeito Municipal e Secretários de Governo de que o novo relatório deve ser feito. Por exemplo, justificando que os impactos políticos podem ser benéficos e que os recursos necessários como sistemas de informação já permitem que a informação necessária seja coletada e organizada para formar o novo relatório.

#### *(ii) Utilização do tempo informado*

A questão mais relevante tratada na segunda etapa da análise é como o responsável planeja utilizar o tempo informado para a adoção do novo relatório, considerando cenários em que as diferentes complexidades institucionais estão presentes. Isso permite explorar, para cada situação, quais razões eles poderiam ter utilizado para decidir o tempo informado. Ainda, destaca-se na Tabela 4, para cada cenário de complexidade institucional, como as convicções e entendimento prévio do respondente sobre a utilidade do novo ‘relatório cidadão’ afetam em como ele usaria o tempo.

Analisando-se os diferentes cenários apresentados apenas em relação aos casos em que havia uma concordância sobre a importância sobre a divulgação do planejamento, de forma geral, os respondentes tendem ao *compliance* (*compliance* e acomodação) e menos ao “*non-compliance*” (*delay* e resistência) (índice > 1,0). Contudo, a proporção se inverte quando o respondente não concorda com a importância da nova divulgação proposta pela lei, e as respostas “*non-compliance*” se sobrepõem.

Tabela 4 - Respostas combinadas entre ‘complexidade institucional’ e ‘importância percebida da divulgação do desempenho à sociedade’

Condição	Adoção (média em anos)	#in Cond.	Compliance (a)	Acomodação (b)	Total pró-compliance (c = a+b)	Delay (d)	Resistência (e)	Total non-compliance (f = d+e)	Compliance ÷ non compliance (c ÷ f)
<b>Cenário (A) - Baixa Complexidade</b>									
Discordância sobre divulg. do planejamento	4,3	3	0 (0)	1 (0,2)	<b>1 (0,2)</b>	3 (0,6)	1 (0,2)	<b>4 (0,8)</b>	<b>▼ 0,25</b>
Concordância sobre divulg. do planejamento	3,1	60	18 (0,17)	45 (0,44)	<b>63 (0,61)</b>	29 (0,28)	11 (0,11)	<b>40 (0,39)</b>	<b>1,58 ▲</b>
<b>Total</b>	<b>3,2</b>	<b>63</b>	18 (0,17)	46 (0,43)	<b>64 (0,59)</b>	32 (0,3)	12 (0,11)	<b>44 (0,41)</b>	<b>1,45 ▲</b>
<b>Cenário (B) – Complexidade moderada, apoio interno</b>									
Discordância sobre divulg. do planejamento	3,9	7	1 (0,08)	5 (0,42)	<b>6 (0,5)</b>	6 (0,5)	0 (0)	<b>6 (0,5)</b>	<b>1,00</b>
Concordância sobre divulg. do planejamento	3,3	63	20 (0,17)	48 (0,4)	<b>68 (0,57)</b>	36 (0,3)	15 (0,13)	<b>51 (0,43)</b>	<b>1,33 ▲</b>
<b>Total</b>	<b>3,4</b>	<b>70</b>	21 (0,16)	53 (0,4)	<b>74 (0,56)</b>	42 (0,32)	15 (0,11)	<b>57 (0,44)</b>	<b>1,30 ▲</b>
<b>Cenário (C) - Complexidade moderada, apoio externo</b>									
Discordância sobre divulg. do planejamento	3,9	10	2 (0,15)	4 (0,31)	<b>6 (0,46)</b>	5 (0,38)	2 (0,15)	<b>7 (0,54)</b>	<b>▼ 0,86</b>
Concordância sobre divulg. do planejamento	3,4	57	15 (0,16)	38 (0,41)	<b>53 (0,57)</b>	28 (0,3)	12 (0,13)	<b>40 (0,43)</b>	<b>1,33 ▲</b>
<b>Total</b>	<b>3,6</b>	<b>67</b>	17 (0,16)	42 (0,4)	<b>59 (0,56)</b>	33 (0,31)	14 (0,13)	<b>47 (0,44)</b>	<b>1,26 ▲</b>
<b>Cenário (D) - Alta complexidade</b>									
Discordância sobre divulg. do planejamento	4,4	8	0 (0)	2 (0,29)	<b>2 (0,29)</b>	5 (0,71)	0 (0)	<b>5 (0,71)</b>	<b>▼ 0,40</b>
Concordância sobre divulg. do planejamento	3,6	64	18 (0,17)	46 (0,44)	<b>64 (0,61)</b>	34 (0,32)	7 (0,07)	<b>41 (0,39)</b>	<b>1,56 ▲</b>
<b>Total</b>	<b>3,7</b>	<b>72</b>	18 (0,16)	48 (0,43)	<b>66 (0,59)</b>	39 (0,35)	7 (0,06)	<b>46 (0,41)</b>	<b>1,43 ▲</b>
<b>Cenário (E) – Apenas considerando concordância / discordância sobre divulgação do planejamento</b>									
Discordância sobre divulg. do planejamento	4,1	28	3 (0,08)	12 (0,32)	<b>15 (0,41)</b>	19 (0,51)	3 (0,08)	<b>22 (0,59)</b>	<b>▼ 0,68</b>
Concordância sobre divulg. do planejamento	3,4	244	71 (0,17)	177 (0,42)	<b>248 (0,59)</b>	127 (0,3)	45 (0,11)	<b>172 (0,41)</b>	<b>1,44 ▲</b>
<b>Total</b>	<b>3,5</b>	<b>272</b>	74 (0,16)	189 (0,41)	<b>263 (0,58)</b>	146 (0,32)	48 (0,11)	<b>194 (0,42)</b>	<b>1,36 ▲</b>
<b>Número de pressões opostas</b>									
0	3,6	28	21 (0,18)	52 (0,44)	<b>73 (0,61)</b>	34 (0,29)	12 (0,1)	<b>46 (0,39)</b>	<b>1,59 ▲</b>
1	3,5	162	40 (0,16)	98 (0,4)	<b>138 (0,56)</b>	77 (0,31)	32 (0,13)	<b>109 (0,44)</b>	<b>1,27 ▲</b>
2	3,4	120	22 (0,16)	59 (0,43)	<b>81 (0,59)</b>	48 (0,35)	9 (0,07)	<b>57 (0,41)</b>	<b>1,42 ▲</b>
3	4,4	7	0 (0)	2 (0,29)	<b>2 (0,29)</b>	5 (0,71)	0 (0)	<b>5 (0,71)</b>	<b>▼ 0,40</b>

Fonte. Elaborada pelos autores.

Notas. (1) a coluna “#in cond” representa o número de respondentes que se enquadram na condição analisada. (2) Os números representam as quantidades de respostas, e os números entre parênteses representam o percentual em relação ao total em cada situação (linhas). (3) Pressões opostas: são quaisquer pressões, internas ou externas, ou importância percebida sobre a divulgação do planejamento.



Em todas as respostas, a intenção de buscar a acomodação utilizando o tempo para organizar-se internamente e diminuir resistências foi a mais utilizada (acima de 40%), seguida de respostas associadas ao *delay* (acima de 30%). A adoção imediata (*compliance*) não variou entre os cenários com diferentes complexidades, mantendo-se em torno de 16%.

A intenção de atrasar o início da adoção (*delay*) foi a maior resposta (71%) quando o respondente estava confrontado com alta complexidade e ao mesmo tempo não via como importante o novo relatório, além de ser o maior tempo informado (cenário D, 4,4 anos).

Observando as pressões de forma combinada, a relação entre *compliance/non-compliance* diminui na medida em que o número de pressões aumenta, invertendo-se (abaixo de 1,0) na presença simultânea das 3 pressões, o que é mais uma evidência de que na presença de pressões contraditórias, a tendência ao *compliance* é menor. Tomando-se os resultados em conjunto, pode-se chegar a duas conclusões gerais. Primeiro, a percepção dos servidores sobre a importância presente no conteúdo da reforma interfere na sua decisão da adoção das mudanças. Mesmo que a percepção possa decorrer de experiências anteriores do servidor, ela poderia ser alterada pelo processo de sensibilização e engajamento caso feito, que deveria ser uma iniciativa do condutor da reforma. Tal teorização exerceria ainda um outro papel, que é o de facilitar a transmissão das ideias no campo organizacional, aumentando a probabilidade da difusão, e, portanto, aumentando a adoção da mudança proposta (Mena & Suddaby, 2016).

Segundo, o claro alinhamento percebido pelos servidores em relação à posição dos *stakeholders*, que podem conferir legitimidade ou trazer complexidade institucional, tem interferência na sua decisão de adoção. A falta de alinhamento percebido pode levar os atores a postergá-la ao máximo para diminuir as incertezas ou buscar aumento de legitimidade, ou ainda, poderão adotá-las cerimonialmente. Nesse caso, o tempo é utilizado para aguardar até que a obrigação se confirme, ou a própria classe contábil consiga alterar a proposta. Afinal, como não há apoio dos *stakeholders*, a percepção é que o novo relatório não será exigido. Porém, comparando-se os dois resultados, conclui-se que os servidores que seriam responsáveis pelo novo relatório são mais influenciados pelo seu próprio alinhamento prévio com a nova prática, do que pelo apoio externo ou interno recebido.

## 5. Considerações finais

A pesquisa traz resultados que possuem implicações para a forma como as reformas no ciclo PFM em governos locais são conduzidas, sobretudo as reformas que atribuem algum tipo de decisão de adoção aos servidores.

Os resultados indicam duas conclusões principais. Primeiro, que os servidores tendem a adiar a adoção de mudanças quando confrontados com complexidade institucional, que seria o baixo apoio de *stakeholders*, que poderiam servir como fonte de legitimação. Isso ocorre porque os indivíduos buscam legitimar-se externamente frente aos *stakeholders*, evitando censura social e assegurando assim sua sobrevivência no papel que exercem.

Segundo, a percepção dos servidores sobre a importância presente no conteúdo da reforma interfere na sua decisão da adoção das mudanças, e nas respostas que estariam associadas ao *compliance*. Na presença de falta de percepção de importância em conjunto com a existência de complexidade institucional, o tempo de adoção foi o maior apresentado, assim como a intenção de atrasar o início da adoção. Porém, comparando-se os dois resultados em conjunto, conclui-se que os servidores que seriam responsáveis pelo novo relatório são mais influenciados pelo seu próprio alinhamento prévio com a nova prática, do que pelo apoio externo ou interno recebido, apesar desse ser relevante tanto para o tempo informado, quanto para respostas favoráveis ao *compliance*. Quando o respondente estava

confrontado com alta complexidade e ao mesmo tempo não via como importante o novo relatório, o tempo de adoção foi maior, assim como respostas de *non-compliance*.

Os resultados trazem implicações para a forma como as reformas no ciclo PFM têm sido conduzidas. Na medida em que as reformas não tiveram um claro alinhamento percebido entre os diversos indivíduos envolvidos na implantação das mudanças em relação aos *stakeholders* que legitimam o processo, a resposta tende a ser fraca, cerimonial (Oliver, 1991). Resultado similar para o Brasil foi mostrado para sistemas de controle interno, nos quais sem o apoio de prefeito e Tribunais de Contas, a propensão é a adoção cerimonial dessa forma de controle (Lino et al, 2019). Dessa forma, os condutores de reformas no ciclo PFM devem buscar deixar claro a existência de alinhamento entre os *stakeholders* em relação às mudanças propostas, diminuindo assim as incertezas e aumentando a propensão à adoção.

Isso é especialmente importante no caso do Brasil, pois diversas mudanças no ciclo PFM estão em andamento, como a introdução da convergência aos padrões IPSAS de contabilidade, cuja estratégia de adoção proposta pelo condutor da reforma (Secretaria do Tesouro Nacional) estabelece adoção das novas políticas contábeis até o ano de 2024. Nesse contexto de mudanças em andamento, os resultados são relevantes se considerarmos que pesquisas tem demonstrado que os Tribunais de Contas tem sido indiferentes à aplicação dos novos padrões de contabilidade no Brasil (Macêdo et al., 2010), não tem se envolvido diretamente nas discussões sobre a convergência e não têm desenvolvido ações para acompanhamento da reforma contábil (Lino, 2015) ou não tem focado em acompanhar o controle patrimonial (Azevedo & Lino, 2018).

Por fim, os resultados indicam outra implicação para os condutores das reformas. Esses devem considerar que o conteúdo presente na reforma deve ser aceito, e a mudança deve ser apresentada claramente como uma solução crível pelos responsáveis pela adoção, o que independeria apenas da existência de recursos necessários para que a adoção tenha sucesso. Assim, ao propor uma nova mudança, trabalhos de teorização devem ser desenvolvidos para que essa seja de fato entendida e aceita (Mena & Suddaby, 2016), aumentando a chance de internalização da ideia nos indivíduos (Strang & Meyer, 1993).

## Referências

- Abernethy, M. A., Chua, W., Lockett, P. F., & Selto, F. H. (1999). Research in managerial accounting: Learning from others' experiences. *Accounting & Finance*, 39, 1–27. Doi: <http://doi.org/10.1111/1467-629X.00015>.
- Abraham, C. T. (2013). Municipal Accounting Reforms in India - An Implementation Guide. *Asian Development Bank*, (20), 56.
- Andrews, M. (2013). *The Limits of Institutional Reform in Development*. New York: Cambridge University Press.
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., Renzio, P. de, Krause, P., & Seligmann, R. (2014). This is PFM. *Center for International Development at Harvard University*, 13.
- Aquino, A. C. B. de, Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2016). Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. In: 16º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo.

- Aquino, A. C. B. de, & Batley, R. A. (2015). Accounting and Accountability: The Political Effects of Technical Reforms in Brazil. In: International Research Society for Public Management Conference. Birmingham/UK.
- Araya-Leandro, C., Caba-Pérez, M. D. C., & López-Hernandez, A. M. (2016). The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265–283. Doi: <http://doi.org/10.1590/0034-7612131665>.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836. Doi: <http://doi.org/10.1080/09638180903136225>.
- Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9–27. Doi: [http://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v13i2.13665](http://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665).
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Machado-Martins, T. C. P. (2019). Implementing public sector accounting under software license agreements. *Working Paper*.
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas contábeis em municípios. *Working Paper*.
- Barley, S. R. (2017). Coalface Institutionalism. In R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence, & R. E. Meyer (Orgs.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. p. 491–518. SAGE Publications.
- Bertels, S., & Lawrence, T. B. (2016). Organizational responses to institutional complexity stemming from emerging logics: The role of individuals. *Strategic Organization*, 1–37. Doi: <http://doi.org/10.1177/1476127016641726>.
- Bévort, F., & Suddaby, R. (2015). Scripting professional identities: how individuals make sense of contradictory institutional logics. *Journal of Professions and Organization*, 3(1), 17–38. Doi: <http://doi.org/10.1093/jpo/jov007>.
- Blöndal, J. R., Kristensen, J. K., & Goretti, C. (2003). Budgeting in Brazil. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 97–131. Doi: <http://doi.org/10.1787/budget-v3-art6-en>.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of harmonization*. London: Palgrave Macmillan UK.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554.
- Cruz, W. G., Maciel, C., Castilho, F. B. M. de, & Girata, N. N. H. (2016). Um método quantitativo para avaliar a adoção de dados abertos nos Tribunais de Contas do Brasil.

*Revista Brasileira de Sistemas de Informação*, 9(1), 33–57.

- Finch, J. (1987). The Vignette Technique in Survey Research. *Sociology*, 21(1), 105–114.
- Gondo, M. B., & Amis, J. M. (2013). Variations in Practice Adoptions: The Roles of Conscious Reflection and Discourse. *Academy of Management Review*, 38(2), 229–247. Doi: <http://doi.org/10.5465/amr.2010.0312>.
- Gourfinkel, D. (2018). Building alliances, gaining public trust: Chile's financial management reforms. Disponível em <<http://blogs.worldbank.org/governance/category/tags/chile>>. Acesso em fev/2019.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), 1022–1054. Doi: <http://doi.org/10.2307/259163>.
- Greenwood, R., Oliver, C., Meyer, J., Lawrence, T. B., & Meyer, R. E. (2017). Introduction: Into the Fourth Decade. In R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence, & R. E. Meyer (Orgs.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. London/UK: SAGE Publications.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional Complexity and Organizational Responses. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 317–371. Doi: <http://doi.org/10.5465/19416520.2011.590299>
- Grossi, G., Mauro, S. G., & Vakkuri, J. (2018). Converging and diverging pressures in PBB development: the experiences of Finland and Sweden. *Public Management Review*, 20(12), 1836–1857. Doi: <http://doi.org/10.1080/14719037.2018.1438500>
- IBGE. (2015). *Perfil dos Municípios Brasileiros*. Brasília: Imprensa Nacional.
- Jacob, A. de M., & Santos, M. E. dos. (2015). Plano de contas aplicado ao setor público: desafios e benefícios. *Revista Técnica CNM*. Brasília: Confederação Nacional dos Municípios.
- Johnson, C., Dowd, T. J., & Ridgeway, C. L. (2006). Legitimacy as a Social Process. *Annual Review of Sociology*, 32(1), 53–78. <http://doi.org/10.1146/annurev.soc.32.061604.123101>.
- King, G., Murray, C. J. L., Salomon, J. A., & Tandon, A. (2004). Enhancing the Validity and Cross-Cultural Comparability of Measurement in Survey Research. *American Political Science Review*, 98(1), 191–207. Doi: <http://doi.org/10.1017/S0003055403000881>
- Kraatz, M. S., & Block, E. S. (2017). Institutional Pluralism Revisited. In R. Greenwood, C. Oliver, T. Lawrence, & R. Meyer (Orgs.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (p. 532–557). City Road, London. Doi: <http://doi.org/10.4135/9781446280669.n21>.
- Lawrence, T. B. (2008). Power, Institutions and Organizations. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin, & R. Suddaby (Orgs.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (p. 170–198). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.



- Lino, A. F. (2015). Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas. Ribeirão Preto. Dissertação de mestrado: Universidade de São Paulo.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26–40. Doi: <http://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>.
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2018). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública, early view*.
- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., & Pacheco, R. S. (2010). *Burocracia e política no Brasil*. Rio de Janeiro: Ed. FGV.
- Louzano, J. P. de O., Tavares, B., Costa, T. de M. T. da, & Faria, E. R. de. (2018). *Accountability* dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos Municipais em Minas Gerais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 109–122. Doi: [http://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v13i2.14118](http://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.14118).
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. G., Silva, L. M. da, Filho, J. F. R., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69–91.
- Mcleod, R. H., & Harun, H. (2014). Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 30(May), 238–258. Doi: <http://doi.org/10.1111/faam.12035>.
- Medeiros, K. R. De, Tadeu, G., Diniz, N., Antônio, R., & Tavares, W. (2014). Bases de dados orçamentários e qualidade da informação: uma avaliação do Finanças do Brasil (Finbra) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops). *Revista de Administração Pública*, 48(5), 1113–1133. Doi: <http://doi.org/10.1590/0034-76121483>.
- Melo, M. A., Pereira, C., & Souza, S. (2014). Why do some governments resort to “creative accounting” but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation. *International Political Science Review*, 35(5), 595–612. Doi: <http://doi.org/10.1177/0192512114543160>.
- Mena, S., & Suddaby, R. (2016). Theorization as institutional work: The dynamics of roles and practices. *Human Relations*, 69(8), 1669–1708. Doi: <http://doi.org/10.1177/0018726715622556>.
- Michener, G. (2018). Gauging the Impact of Transparency Policies. *Public Administration Review*. Doi: <http://doi.org/10.1111/puar.13011>.
- Mouritzen, P. E., & Svara, J. H. (2002). *Leadership at the Apex: Politicians and Administrators in Western Local Governments*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses To Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179. Doi: <http://doi.org/10.2307/258610>.

- Pache, A.-C., & Santos, F. (2013). Inside the Hybrid Organization: Selective Coupling as a Response to Competing Institutional Logics. *Academy of Management Journal*, 56(4), 972–1001. Doi: <http://doi.org/10.1016/j.disc.2006.05.040>.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The External Control of Organizations*. New York: Harper & Row.
- PricewaterhouseCoopers. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*.
- Raaijmakers, A. G. M., Vermeulen, P. A. M., Meeus, M. T. H., & Zietsma, C. (2015). I need time! Exploring pathways to compliance under institutional complexity. *Academy of Management Journal*, 58(1), 85–110. Doi: <http://doi.org/10.5465/amj.2011.0276>.
- Silva, A. S., Campos-Silva, W. L., Gouvea, M. A., & Farina, M. C. (2018). Vignettes: uma técnica de coleta de dados para lidar com o funcionamento diferencial dos itens em levantamentos. *Brazilian Business Review*. Doi: <http://doi.org/10.15728/bbr.2019.16.1.2>
- Strang, D., & Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22(4), 487–511. Doi: <http://doi.org/10.1007/BF00993595>.
- Tanjeh, M. S. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 71–83. Doi: <http://doi.org/10.5430/afr.v5n2p71>.
- Ter-Minassian, T. (2010). *A Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil sob uma perspectiva internacional*. Rio de Janeiro: Cadernos FGV Projetos.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure and process*. Oxford, U.K.: Oxford University Press.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nord (Orgs.), *Handbook of organization studies*, (p. 175–190). London: Sage.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the Process of Sensemaking. *Organization Science*, 16(4), 409–421. Doi: <http://doi.org/10.1287/orsc.1050.0133>.

---

<sup>i</sup> Site para acompanhamento do CAUC: <https://sti.tesouro.gov.br>

<sup>ii</sup> Analisando-se os dados de transmissões relativas ao 5º bimestre de 2018, a cobertura dos dados do SICONFI abrangia 92,86%, e do SIOPS 62,82 %. Posição em fevereiro/2019.

<sup>iii</sup> A Secretaria do Tesouro Nacional e os Tribunais de Contas tem realizado ações para redução das divergências, com a assinatura do Acordo de Cooperação Técnica da STN/ME com os Tribunais de Contas (<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=18903>)