



Divisionalização na Administração Pública e seus Reflexos na Institucionalização de um Sistema de Informação Gerencial

DUANNE EMANUEL LEAL GUIMARÃES

Universidade Federal de Santa Maria-RS

RAIMUNDA MACILENA DA SILVA DE OLIVEIRA

Universidade Federal de Santa Maria-RS

LUIZ HENRIQUE FIGUEIRA MARQUEZAN

Universidade Federal de Santa Maria-RS

ROSIMEIRE PIMENTEL GONZAGA

Universidade Federal de Santa Maria-RS

Resumo

O objetivo do estudo é analisar como uma estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal inibe ou estimula a institucionalização de um Sistema de Informação Gerencial Financeira (SIGF). A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa, e foi realizada por meio de estudo de caso, utilizando como fontes de dados documentos, entrevistas e observação participante. No geral, os resultados indicaram que a estrutura divisionalizada da autarquia atuou mais como um fator motivador em detrimento ao inibidor. Na fase da habitualização, a necessidade de padronização dos processos entre as unidades divisionais foi a principal contribuição dessas estruturas para a institucionalização do SIGF. Na fase da objetificação, a autonomia dos gestores divisionais foi o principal fator analisado no processo de institucionalização. Constatou-se que a opção pela centralização da operacionalização do SIGF, realizada pelo gestor, favorece a sua implementação, como ação imediata a superar a resistência dos servidores públicos. Embora tenha sido uma solução para implementação do SIGF, a centralização em um único setor pode comprometer o processo de institucionalização do sistema em razão da falta de consciência intrínseca do indivíduo em relação à importância do SIGF. No estágio da sedimentação, verificou-se que depende majoritariamente dos agentes centrais, externos e do transcurso do tempo. Acerca das características da estrutura divisionalizada do ente público em análise, não se percebe tanta influência, senão aquela indireta e derivada das fases da habitualização e objetificação. Para mais, a total institucionalização do SIGF depende precipuamente da atuação da Sede da autarquia, dos órgãos de controle, das políticas de governo, e da mudança na gestão central do ente público. Os resultados podem contribuir com a literatura no sentido de compreender os reflexos da divisionalização na institucionalização de SIG na Administração Pública, e de forma prática ao elencar fatores que afetam esse processo.

Palavras-chave: Institucionalização, Divisionalização, Administração Pública, Fatores Motivadores e Inibidores.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1 Introdução

A Administração Pública, a partir de reformas do Estado assentes na *New Public Management* (NPM), vem adotando práticas gerenciais, similares àquelas praticadas no setor privado, com vistas a obter a utilização racional dos recursos públicos (Hijal-Moghrabi, Sabharwal & Ramanathan, 2020). Tais práticas buscam a eficiência e eficácia das ações públicas e incluem dentre outras a adoção da divisionalização e a implementação de Sistemas de Informação Gerencial (SIG), (Hijal-Moghrabi *et al.*, 2020; Tetteh, Agyenim-Boateng, Simpson & Susuawu, 2021).

Vinculada à distribuição do poder de decisão e à contabilidade por responsabilidade, a divisionalização configura-se como um fenômeno dinâmico, semelhante ao processo de descentralização, apresentando como um diferencial em relação a esta última o fato de estar associada a mecanismos de aferição de desempenho (Souza, Cardoso & Machado, 2011). Analisada de forma concatenada ao processo de institucionalização dos SIG, a divisionalização tem potencial para ser um fator determinante, uma vez que esse tipo de estrutura pode implicar em fatores inibidores e motivadores para a institucionalização de SIG (Junqueira, Louro, Bubach & Gonzaga, 2017; Junqueira, Caliman, Frezatti & Gonzaga, 2018).

A institucionalização está associada à aceitação e utilização de práticas reiteradas pelos indivíduos transmitidas ao logo do tempo (Tolbert & Zucker (1983). Possui uma abordagem composta por diferentes vertentes: Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS), (New Institutional Economics – NIE), e a Velha Economia Institucional (Old Institutional Economics – OIE) (Guerreiro; Frezatti, Lopes & Pereira, 2005). Pesquisas vêm explorando a institucionalização de SIG, entretanto não consideraram à análise direta da divisionalização neste processo (Junqueira *et al.*, 2018; Li, Jiang & Shen, 2016; Scapens & Roberts, 1993).

Junqueira *et al.* (2018) analisaram os fatores inibidores da institucionalização do orçamento, utilizado como prática gerencial em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES). Os autores apontam para a necessidade de descentralizar as decisões da Reitoria, uma vez que a centralização tem limitado a capacidade de gestão dos diretores dos centros de ensino, e dificultado a institucionalização do sistema (Junqueira *et al.*, 2018). Li *et al.* (2016) apoiaram-se na Teoria Institucional para examinar os efeitos das distâncias institucionais formais e informais sobre a qualidade da relação matriz-subsidiária. Seus resultados indicaram que relações positivas e mais intensas surgem entre matriz-subsidiária quando as subsidiárias institucionalizam práticas da matriz. Essa promoção do fortalecimento das relações entre as unidades divisionais e a matriz tem um efeito de mão dupla ao favorecer o processo de institucionalização de SIG em toda a organização (Li *et al.*, 2016).

Scapens e Roberts (1993) ao estudarem os antecedentes e os consequentes da resistência à mudança contábil na unidade divisional de uma grande empresa multidivisional, apresentam a estrutura divisionalizada como um aspecto que pode impor dificuldades à institucionalização de SIG. Os autores observaram que a implantação do novo sistema gerencial representou uma ameaça para os gestores das unidades, pois tornam estes mais visíveis para a gestão, facilitando a aferição do seu desempenho, podendo comprometer a autonomia dessas unidades (Scapens & Roberts, 1993).

Esses achados permitem inferir que a divisionalização pode ser um fator inibidor ou fomentador da institucionalização na implantação de um novo SIG (Junqueira *et al.*, 2018; Li *et al.*, 2016; Scapens & Roberts, 1993). As divergências encontradas no setor privado (Li *et al.*, 2016; Scapens & Roberts, 1993), sugerem a necessidade de uma análise mais profunda dessa relação. Na área pública, compreender como as unidades divisionais da Administração Pública podem interferir no processo de institucionalização de SIG é importante (Junqueira *et*



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

al., 2018) e consiste em uma lacuna de pesquisa (Karim, Ghozali, Achmad & Harto, 2020) **Assim, o estudo tem como objetivo analisar como uma estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal inibe ou estimula a institucionalização de um SIG.**

O estudo justifica-se pelo fato de pesquisas anteriores apresentarem uma abordagem predominante na área privada (Karim *et al.*, 2020). Portanto, a literatura carece de pesquisas na área pública que reúnam a análise e interlocução da divisionalização e institucionalização de SIG (Junqueira *et al.*, 2017; Karim *et al.*, 2020). Como contribuições teóricas e práticas, o enfoque na institucionalização de SIG associado ao papel das unidades divisionalizadas, contribui para a literatura de contabilidade gerencial ao relacionar a divisionalização com a Teoria Institucional sob o enfoque da NIS. Pesquisas anteriores sobre o processo de institucionalização de SIG tem o foco em abordagens voltadas à NIE e a OIE (Karim *et al.*, 2020). Na alçada da aplicabilidade prática, o estudo possibilita conhecer fatores que inibem e estimulam a institucionalização de SIG na Administração Pública, a fim de promover a otimização dos benefícios da implementação de tais sistemas e racionalização dos recursos públicos (Karim *et al.*, 2020).

2 Referencial teórico

2.1 Teoria institucional

Consoante Burns e Scapens (2000) a amplitude da teoria institucional está materializada nas suas diferentes vertentes: a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) concentra-se na organização e enfatiza que seu comportamento é moldado tanto por pressões do mercado, quanto institucional (Guerreiro *et al.*, 2005); a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* – NIE) entende o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, jurídicas e políticas (Guerreiro *et al.*, 2005); e a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) estabelece as instituições como elementos básicos de análise, ao lado de hábitos e rotinas, por meio das relações entre os indivíduos no interior das organizações (Guerreiro *et al.*, 2005). Neste estudo é adotada a abordagem da NIS. Sob essa vertente, os componentes de uma estrutura formal são amplamente aceitos, inquestionáveis e legítimos dentro da organização, assim, a institucionalização consiste no processo vinculado à repetição de práticas nas quais os indivíduos transmitem aquilo que é considerado socialmente real e aceitável (Tolbert & Zucker (1983).

Na Administração Pública, a institucionalização de SIG não consiste em um processo independente (Karim *et al.*, 2020). Falta de autonomia que se caracteriza, sob a perspectiva da NIS, pela interação entre os conceitos de legitimidade e isomorfismo (Kelly, Doyle & O’Donohoe, 2015). A legitimidade está associada a organizações e atores organizacionais em busca de aceitação em seu ambiente, com a finalidade de garantir a sustentabilidade de suas ações a longo prazo (Theiss, Krespi & Lavarda, 2013; Karim *et al.*, 2020). Quanto ao isomorfismo, a literatura apresenta três mecanismos associados ao processo de mudança: isomorfismo coercitivo, como resultado de pressões de outras organizações, expectativas culturais e influência política; mimético, resultado da incerteza e busca pela legitimidade moldada em experiências semelhantes de outras organizações; e normativo, vinculado a profissionalização e pressões formais e informais exercida sobre a entidade por outros agentes (Kelly *et al.*, 2015).

Fundamentado em uma das correntes da NIS, que trata a institucionalização como um processo de criação de realidade, Tolbert e Zucker (2006) sugerem que a institucionalização pode ser apresentada em três etapas: habitualização (pré-institucionalização), em que os



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

estímulos são percebidos por diversos atores organizacionais, que propõem soluções ao processo de mudança, ou por outra, consiste na fase de desenvolvimento de novos arranjos estruturais, com a proposição de uma padronização e a formalização desses arranjos em políticas e procedimentos; a objetificação (semi-institucionalização), na qual os novos elementos institucionais tornam-se mais dispersos e permanentes dentro da organização passando a existir um grau de consenso social, por assim dizer, a organização vem sendo propagada na sociedade; e a sedimentação (total institucionalização), ocorre quando as estruturas estão valorizadas e reconhecidas na sociedade, ou seja, representa a continuidade da estrutura quanto ao seu uso e manutenção por um período de tempo relativamente longo, indicando que a norma está totalmente institucionalizada (Tolbert & Zucker, 2006).

O modelo de Tolbert e Zucker (2006), propõe a análise do processo de institucionalização sob a perspectiva das forças causais críticas que o afetam. Nesse modelo, a necessidade de institucionalização decorre da inovação ou processo de mudança (Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso & Frezatti, 2008; Reis, Oliveira, Silveira & Cunha, 2017). Nessa seara, existem fatores que inibem ou estimulam a institucionalização de SIG (Silva & Mário, 2015; Reis *et al.*, 2017; Tolbert & Zucker, 2006; González, Montaña & Hassall, 2014; García-Fénix & González-González, 2020).

2.2 Estudos anteriores sobre o processo de institucionalização de SIG

Silva e Mário (2015) apontaram algumas barreiras a serem superadas para implementação efetiva do sistema de planejamento e monitoramento nos Tribunais de Contas brasileiros. Sob a égide da NIS, identificaram barreiras como: instituir e efetuar a medição tempestiva de indicadores de desempenho que realmente reflitam o resultado organizacional; conseguir obter total apoio da alta administração, mitigando riscos de descontinuidade na execução do planejamento estratégico toda vez em que houver mudança na gestão; envolver os servidores para que se sintam parte do processo e se esforcem para alcançar as metas (Silva & Mário, 2015).

Reis *et al.* (2017) utilizaram o modelo de Tolbert & Zucker (2006) para estudarem os fatores motivadores ou inibidores da institucionalização do modelo orçamentário em universidades federais. Os autores identificaram dentre os principais motivadores as ferramentas de gestão alinhadas aos princípios da Administração Pública; o atendimento às demandas da sociedade; o esforço para melhorar os índices da matriz; reitores e pró-reitores como líderes do processo (*champions*); socialização e divulgação, bem como a capacitação dos demais dirigentes sobre gestão universitária; a gestão compartilhada; continuidade histórica; ferramenta respeitada (legitimidade); e acompanhamento sistemático. Como inibidores, o fato de as universidades agirem conforme seu tamanho e plano; a inexistência de monitoramento do desempenho; constantes mudanças de líderes universitários; pouca divulgação da metodologia de rateio orçamentário e participação dos gerentes da comunidade acadêmica; e dificuldade da constituição de uma equipe técnica qualificada (Reis *et al.*, 2017).

González *et al.* (2014) elencaram os fatores que dificultam a adoção e implementação de uma metodologia de ensino centrada na aquisição de competências, pelos alunos de ensino superior espanhol. Apontaram como entraves, a falta de acordo quanto às expectativas sobre o sistema baseado em competências; as desvantagens funcionais e estruturais; a fraca coordenação interna; a ausência de supervisão e ambiguidade de critérios. Os autores concluíram que as pressões regulatórias para a mudança não estão sendo efetivas, uma vez que o sistema baseado em competências foi implementado, e o corpo docente não internalizou os princípios e normas desta metodologia de ensino, assim, a adoção não foi real ou efetiva, mas cerimonial (González, Montaña & Hassall, 2014).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Barreiras à implementação do custo efetivo foram pesquisadas por García-Fénix e González-González (2020) nos governos locais espanhóis. Os autores elencaram barreiras políticas, técnicas e culturais, as quais evidenciam-se: o modelo orgânico consolidado de estrutura organizacional; a gestão burocrática e realizada de forma isolada; a diversidade de sistemas e procedimentos; a falta de medidas corretivas; a não especificação dos procedimentos e pessoas responsáveis; a não validação das informações produzidas e indisponibilidade daquelas necessárias; e a pressão das Câmaras Municipais e falta de colaboração institucional.

2.3 Divisionalização e institucionalização de SIG

Assim como na área privada, surgiu a necessidade de a Administração Pública delegar responsabilidades aos gestores divisionais (Dockner & Fruchter, 2014). Para a mensuração do desempenho dos gestores de cada unidade organizacional, dois conceitos se confundem, os de divisionalização e descentralização (Souza *et al.*, 2011). Entretanto, Solomons (1965) distingue os termos descentralização e divisionalização, indicando que a descentralização tem um significado genérico, enquanto a divisionalização inclui a noção de delegar aos gestores o poder de tomar decisões nos níveis das respectivas divisões (Souza *et al.*, 2011).

Uma divisão é definida como um segmento dentro da organização onde o gestor divisional é responsável pela maior parte das atividades e por uma medida de resultado (Drury & EL-Shishini, 2005). Mintzberg (2003) introduziu cinco configurações de estrutura organizacional. Ao deter-se na forma divisionalizada, esclarece que as divisões são coordenadas pela administração central (sede), e cada uma tem a sua própria estrutura somada e sobreposta às demais estruturas, onde as relações se concentram entre os vértices estratégico e o hierárquico, e entre a sede e as divisões (Fernandes, 2016; Mintzberg, 2003). Alguns indicadores devem estar presentes para caracterizar-se uma estrutura divisionalizada: padronização de resultados; descentralização; sistema de controle de desempenho; necessidade de poder dos quadros intermediários; e organização de considerável amplitude (Fernandes, 2016; Mintzberg, 2003).

A literatura aponta algumas vantagens da divisionalização, dentre as quais se destacam: a tomada de decisão mais rápida, eficiente e com maior liberdade (Drury & EL-Shishini, 2005; Hansen & Mowen, 2010; Solomons, 1965); a maior compreensão das necessidades organizacionais; auxiliar na avaliação dos resultados; promover um maior empenho dos gestores divisionais em prol de melhores resultados; e a possibilidade da utilização de indicadores não financeiros para avaliar os resultados da estrutura organizacional (Sbors, Schafer & Gasparetto, 2017).

Todavia, a estrutura divisional pode provocar o excesso de competitividade entre as divisões e favorecer a perda de controle, bem como conflitos gerenciais (Drury & EL-Shishini, 2005; Solomons, 1965). Esses contrapontos negativos do processo de divisionalização podem representar barreiras ao processo de institucionalização de SIG (Scapens & Roberts, 1993). Aspectos referentes à estrutura organizacional, como a divisionalização e descentralização, são apontados por Roberts e Silvester (1996), bem como por Kasurinen (2002), como barreiras que podem impedir a institucionalização de um SIG, visto que existe uma interdependência e multifuncionalidade das atividades entre as divisões (Kasurinen, 2002; Roberts & Silvester, 1996).

3 Metodologia



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, por buscar analisar a institucionalização de um SIG, distinguindo os fatores que o inibem ou estimulam, e o papel da estrutura divisionalizada de uma autarquia pública federal nesse processo. Quanto a abordagem do problema caracteriza-se como qualitativa (Merriam, 2002), realizada por meio de um estudo de caso, utilizando-se de três diferentes fontes de dados: documental, entrevista e observação direta participante (Martins, 2008).

A organização objeto do estudo é composta por 26 unidades regionais distribuídas em todos os Estados da federação, além da sede localizada em Brasília, Distrito Federal. O campo de pesquisa consistiu em 10 Unidades Divisionais, denominadas Superintendências Regionais (SRs) e a Sede. As SRs possuem autonomia administrativa no que concerne a utilização dos seus recursos de pessoal, patrimonial e financeiro-orçamentário. O desempenho dos gestores administrativo-financeiros das SRs é demonstrado pela Sede no relatório de gestão anual.

Com o objetivo de automatizar e modernizar o processo financeiro da organização, tornando-o transparente, de fácil fiscalização, ágil e seguro, foi implementado, nas unidades divisionais, no mês de outubro de 2020, o Sistema de Informação Gerencial Financeira (SIGF) (Brasil, 2020). O SIGF conta com os seguintes módulos: 1. Administração (Submódulos: Exercício financeiro, Tributo, Edital, Empreendimento, Programa de trabalho e Nota de empenho/Crédito); 2. Financeiro (Submódulos: IPG, Despacho DAF, CPR, Bloqueio de pagamento, Relatórios e consulta); 3. Cronologia (Submódulos: Cronologia e Relatórios); 4. Programação orçamentária (Submódulos: Programação orçamentária, Solicitações de empenho e Controle de quadros); e 5. Multas (Submódulos: Ressarcimentos e Relatórios) (Brasil, 2020).

A Coordenação de Finanças, juntamente com a Coordenação-Geral, foram as unidades responsáveis pelos trâmites iniciais referentes ao projeto do sistema, por meio da identificação das necessidades de evolução do macroprocesso de pagamento na entidade pública em estudo. Apesar do sistema estar implementado, não se pode afirmar que concluiu seu processo de institucionalização, pois esta ocorre por completo somente quando os hábitos e rotinas tornarem-se práticas intrínsecas das ações do dia a dia dos indivíduos dentro da organização (Burns & Scapens, 2000). Ainda, no interior desse processo podem existir fatores que inibem e estimulam a institucionalização.

Como parte do processo de coleta de dados utilizou-se da pesquisa documental, realizada no mês de agosto de 2021, por meio da qual foram obtidas informações para melhor entendimento da estrutura divisionalizada e do processo de implementação SIGF na organização. Foram analisados os seguintes documentos: manual do SIGF, instrução de serviço, relatório de gestão e documentos contidos em processos públicos presentes no Sistema Eletrônico de Informações (SEI) sobre o sistema.

Posteriormente, realizou-se as entrevistas semi-estruturadas, durante o mês de setembro de 2021, por meio de videoconferência e com gravação de áudio, para posterior transcrição. O roteiro de entrevista foi elaborado a partir dos estudos de Mintzberg (2003), para a estrutura divisionalizada, e Tolbert e Zucker (2006), Reis *et al.* (2017), Russo *et al.* (2012) e Karim *et al.* (2020) para o processo de institucionalização. Um pré-teste com dois professores pesquisadores da área pública, um gestor e um operador do SIGF dentre as unidades divisionais da Autarquia Federal, escolhida aleatoriamente por sorteio, foi utilizado para validação do instrumento.

Foram entrevistados três gestores de unidades divisionais (coordenadores de administração e finanças), um gestor da unidade central (idealizador da implantação do sistema) e sete operadores do SIGF (chefes dos serviços de contabilidade e finanças), escolhidos por serem responsáveis pelos centros de custos, planejamento tático e execução

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

operacional, respectivamente. No quadro 2 são descritas as informações sobre as entrevistas realizadas:

Tabela 1 Detalhamento das entrevistas realizadas na entidade pública no mês de setembro de 2021

Função	Código	Tempo na função	Tempo de duração da entrevista
Coordenador Financeiro Titular- Sede	CORFIN-Sede	3 anos	45 min
Coordenador Regional de Administração e Finanças – CAF	CAF 01	1,5 anos	30 min
	CAF 02	2 anos	40 min
	CAF 03	2,5 anos	30 min
Chefe Regional de Contabilidade e Finanças – SECONF	SECONF 01	8 anos	45 min
	SECONF 02	2 anos	45 min
	SECONF 03	1,5 anos	35 min
	SECONF 04	2,5 anos	40 min
	SECONF 05	4 anos	30 min
	SECONF 06	3 anos	30 min
	SECONF 07	2,5 anos	30 min

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Ainda como parte da coleta de dados, foi utilizada a observação direta participante, sendo verificados a operacionalização do SIGF nas SRs, e o processo de interação entre Unidades Divisionais e Sede da Autarquia na produção de informações para tomada de decisão, controle e a avaliação de desempenho dos gestores. A citada triangulação de dados permitiu confirmar eventos relevantes, no que concerne à divisionalização associada ao processo de institucionalização do SIGF.

Os dados coletados por meio da entrevista foram digitalizados, a fim de extrair as palavras-chave referente às etapas de institucionalização e sua relação com a divisionalização da entidade pública. A análise dos dados foi desenvolvida por meio do método de análise de conteúdo, que visa obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência do conteúdo informacional na percepção dos entrevistados (Bardin, 2008). No quadro 1 são apresentadas as categorias de análise utilizadas.

Tabela 2 Categorias de análise do estudo

Categorias	Subcategorias	Variáveis	Referências
------------	---------------	-----------	-------------

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Pré-institucional (Habitualização)	Forças Externas; Inovação; e Habitualização.	Governo; Sociedade; Avaliação de desempenho e padronização de processos; Isomorfismo; Legitimidade; Reorientação técnica ou tecnológica;	Russo <i>et al.</i> (2012); Mintzberg (2003); Tolbert e Zucker (2006); Reis <i>et al.</i> (2017); Theiss <i>et al.</i> (2013); e Karim <i>et al.</i> (2020).
Semi-institucional (objetificação)	Monitoramento interorganizacional; Teorização; e Objetificação.	<i>News letters</i> ; Definição de processos padrões, implantação de ferramentas de TI; Reuniões de acompanhamento e monitoramento das unidades divisionalizadas; Treinamentos; Consenso do significado e valor, difusão na estrutura divisionalizada; Líderes/champions; Solução dos problemas apresentados pelas unidades divisionalizadas; Tempo e tamanho.	Russo <i>et al.</i> (2012); Mintzberg (2003); Tolbert e Zucker (2006); Reis <i>et al.</i> (2017); Theiss <i>et al.</i> (2013); e Karim <i>et al.</i> (2020).
Total institucionalização (sedimentação)	Impactos positivos; Resistência de grupo; Defesa de grupos de interesse; e Sedimentação.	Comportamento dos atores e unidades divisionais; Comprometimento das pessoas; Adequação do SGF à cultura organizacional e objetivos estratégicos; Constituição de equipe técnica.	Russo <i>et al.</i> (2012); Mintzberg (2003); Tolbert e Zucker (2006); Reis <i>et al.</i> (2017); Theiss <i>et al.</i> (2013); e Karim <i>et al.</i> (2020).

Fonte: Elaborada pelos autores (2021).

A definição das categorias de análise teve por base os estágios de institucionalização definidos por Tolbert e Zucker (2006). Buscou-se em todas as etapas identificar, na percepção dos entrevistados, os fatores motivadores e inibidores que conduzem a institucionalização do SIGF na sua unidade e como a estrutura divisionalizada da autarquia influenciou nesse processo.

4 Análise e discussão dos resultados

As informações foram analisadas considerando a triangulação entre os relatos das entrevistas, conteúdo dos documentos e anotações oriundas da observação participante, que incluíam a percepção quanto às práticas e impactos do SIGF nas rotinas organizacionais. Nesta seção, apresentam-se os resultados sedimentados por estágio de institucionalização.

4.1 Estágio pré-institucional

Nessa fase foram analisadas as subcategorias forças externas, inovação e habitualização. Conforme identificado nas entrevistas, assim como na análise documental e observação participante, o ambiente externo e interno foram determinantes para implementação do SIGF. Externamente prevaleceu a determinação dos órgãos de controle quanto à necessidade de utilização do sistema como uma ferramenta de controle de pagamentos, por meio da definição de uma cronologia de dispêndios financeiros nas unidades divisionais.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Um ofício-circular determinou que as SRs adotassem obrigatoriamente o uso do SIGF como única forma aceita para solicitação de recursos financeiros à setorial financeira (Sede). Outrossim, definiu que as despesas das unidades regionais deveriam constar na cronologia de pagamentos da autarquia, alocadas em filas específicas, conforme a classificação do gasto, uma vez que os órgãos de controle vinham exigindo providências quanto à padronização e unificação da cronologia dos pagamentos em atendimento ao artigo 5º da Lei nº 8.666/93. Tais fatos e exigências coadunam no sentido de uma Administração Pública transparente e isonômica, como verificado na fala abaixo:

“[...] foi uma solicitação da Controladoria Geral da União (CGU), de uma fila única na cronologia para dar mais transparência e publicidade aos processos de pagamento da autarquia” (CORFIN-Sede).

Foi caracterizado pela CORFIN-Sede, na perspectiva da NIS, a figura do isomorfismo coercitivo, como base da mudança institucional, resultado de pressões de órgãos de controle, expectativas culturais de transparência e isonomia (Kelly *et al.*, 2015). Os demais entrevistados também indicaram a solicitação da CGU como determinante na implementação do SIGF. Nesse sentido, a colocação elencada está alinhada com um dos principais preceitos da teoria institucional: a interação de uma organização com seu ambiente institucional é fundamental para o processo de institucionalização (Kelly *et al.*, 2015; Karim *et al.*, 2020).

A partir das respostas dos participantes, documentos como Ofício-circular e despacho da CORFIN, percebe-se na fase da habitualização que, no geral, a estrutura divisionalizada é considerada um fator motivador, associado à necessidade de padronização, com o intuito de tornar a sistemática das SRs mais semelhante possível à da Sede. Observou-se que haviam diversas formas de solução para um mesmo processo de pagamento, entre as unidades divisionais e até certo ponto dentro da própria estrutura da superintendência:

“[...] temos muitos problemas de padronização entre as superintendências, cada uma faz de um jeito o mesmo serviço” (SECONF 01).

“[...] as planilhas de pedido financeiro não eram uma forma confiável, formalmente institucionalizada para um controle melhor e acompanhamento mais detalhado. O SIGF veio para padronizar as necessidades financeiras. Antes era uma confusão de controle e consumo de saldo e isso atrapalhava a supervisão da Sede para com as Regionais” (SECONF 04).

“[...] o monitoramento, controle e padronização foram fatores que desencadearam a implementação do SIGF voltado para os pagamentos nas superintendências” (SECONF 07).

Os resultados desta etapa estão alinhados com González *et al.* (2014) e Garcia-Fénix e González-González (2020), no sentido de que a ambiguidade de critérios e a não especificação dos procedimentos e pessoas responsáveis (padronização), assim como a necessidade de validação e maior confiabilidade das informações produzidas constituem-se em barreiras à implementação de sistemas, que, no âmbito da presente pesquisa, representaram gatilhos ou estímulos percebidos pelos atores organizacionais internos (Sede) e externos (Órgãos de controle) para mudança organizacional, e conseqüente proposição do SIGF como solução à padronização e formalização desses arranjos financeiros, nas unidades



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

divisionais. Para os entrevistados, a divisionalização contou como um fator de incentivo na fase de habitualização.

A maioria dos entrevistados do SECONF perceberam o SIGF como um sistema que pode ser útil na avaliação de desempenho, sublinhado esse fator como um dos fomentadores para a implementação do sistema. As declarações dos SECONF alinham-se ao disposto no Despacho CORFIN, tal qual à entrevista da CORFIN (Sede):

“[...] em relação a melhoria da avaliação da unidade e gestor, acredito que sim. O SIGF é mais um critério para avaliar a qualidade e a produtividade” (SECON 02).

“[...] o SIGF veio também com o intuito de avaliar o desempenho das unidades até mesmo porque fizemos reuniões com o CAF e a Sede para avaliar o excesso de restos a pagar, projeções de investimento, avaliação do que é consumido por cada unidade” (SECONF 04).

“[...] o SIGF se comunica com um sistema de avaliação de desempenho que gerencia todo o orçamento e execução financeira da Sede e unidades divisionais, apresentando painéis dinâmicos. Porém, a maioria dos dados que alimentam a gestão de desempenho são originários do tesouro gerencial” (CORFIN-Sede).

Contudo, os CAFs não têm essa percepção de utilização do sistema como ferramenta de avaliação de desempenho, conforme afirmado pelos gestores divisionais entrevistados:

“[...] não consigo avaliar o monitoramento da Sede após a implantação do SIGF” (CAF 02).

“[...] a percepção do uso do SIGF como monitoramento e gestão de desempenho ainda não foi percebido, talvez por ser uma implantação ainda recente” (CAF 03).

Scapens e Roberts (1993) apresentam a estrutura divisionalizada como inibidor à institucionalização de SIG, à medida que um novo sistema gerencial pode configurar uma ameaça para os gestores das unidades, pois tornam estes mais visíveis para a gestão. Entretanto, no caso em estudo, a falta dessa percepção por parte dos gestores divisionais, quanto à utilização do SIGF como ferramenta de avaliação de desempenho pode ter se configurado como um fator favorável a institucionalização do sistema neste estágio.

Nota-se que essa fase inicial se caracteriza pelos fatores motivadores suplantarem os inibidores, corroborando Reis *et al.*, (2017). No entanto, apesar da Sede ter buscado incentivos internos e externos ao processo de implementação do SIGF, como verificado neste estágio, foram percebidos fatores inibidores nas próximas etapas investigadas no processo de institucionalização.

4.2 Estágio semi-institucional

Na fase da objetivação foram analisados o processo de difusão, monitoramento, valorização e teorização da implantação do SIGF. No início desse estágio, a maioria dos entrevistados apontaram a falta de diálogo com as superintendências no processo de planejamento e sua difusão turbulenta como principais inibidores da institucionalização daquele sistema:



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

“[...] passou a ser obrigatório a partir de janeiro de 2021 [...] não teve participação das superintendências em nenhum processo anterior, apenas na execução em si. Foram identificadas inconsistências durante a execução, acredito que pela não consulta as unidades divisionais e falta de uma unidade piloto para teste. Depois foram propostas melhorias pelas superintendências. Essa não participação inicial no planejamento diminuiu a legitimidade” (SECONF 03).

“[...] o planejamento não foi algo em que abriram para as superintendências. Fizeram tudo na sede e passaram o sistema para operarmos.” (SECONF 01).

“[...] ocorreu tudo dentro de uma celeridade, que foi exigida pelos órgãos de controle, acontecendo em um ritmo muito frenético, causando uma tensão em um primeiro momento” (CAF 01).

“[...]Essa transição abrupta foi um limitador” (SECONF 04).

Consoante Roberts e Silvester (1996) e Kasurinen (2002), a implementação de um SIG está subordinado a fatores referentes à estrutura organizacional. Esses autores trazem que a divisionalização pode dificultar o sucesso quanto a institucionalização de um sistema, visto que propiciam dificuldades relacionadas com a interdependência e a multifuncionalidade das atividades. No caso particular, pôde-se observar pela fala do SECONF 03 que as inconsistências identificadas durante a execução do SIGF foram derivadas especificamente pela falta em considerar a interdependência existente entre a sede e superintendências. Assim, essa fala em particular corrobora os apontamentos de Roberts e Silvester (1996) e Kasurinen (2002).

Os resultados indicaram ainda que a estrutura organizacional, quantidade de servidores, habilidades dos atores organizacionais são características que sistematizaram o uso do SIGF de forma diferente, incentivadora ou inibidora a depender da unidade divisional da autarquia em análise, como observado nas seguintes falas:

“[...] a implementação do SIGF depende da estrutura que se encontra hoje em cada superintendência, com relação a terceirizados e a servidores. Se você tem um quadro essencialmente adequado para atender a nova demanda do SIGF, talvez não tenha causado prejuízo para a unidade” (SECONF 05).

“[...] do ponto de vista de operacionalização do sistema, a divisionalização pode ter dificultado devido às diferenças (expertise) de cada unidade” (SECONF 02).

Em relação à autonomia gerencial de cada gestor divisional, esta promoveu particularidades no planejamento da implementação do SIGF em cada superintendência, afetando o seu processo de difusão. A valorização e a receptividade do SIGF foram aspectos institucionais que impactaram na escolha da forma de implementação da ferramenta pelo gestor, pois em decorrência deles, algumas unidades optaram pela centralização das ações (atribuições de sua operacionalidade), enquanto outras não o fizeram, como verificado nas entrevistas e observação participante:

“[...] a CAF assumiu o trabalho com a operacionalização do SGF e não tivemos problema de resistência” (SECONF 01).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

“[...] a centralização do sistema na coordenação favoreceu a utilização e a aceitabilidade, visto que os fiscais já têm muitas atribuições, e a regional tem um quadro reduzido no administrativo” (CAF 02).

“[...] o SIGF facilitou, pois divide a responsabilidade entre setores e servidores, mas eu vejo que em outras superintendências tivemos problemas e resistência com essa nova dinâmica de segregação de funções” (SECONF 07).

Tolbert e Zucker (2006) esclarecem que na fase da semi-institucionalização os novos elementos institucionais tornam-se mais dispersos e permanentes dentro da organização, passando a existir um grau de consenso social. Entretanto, apreende-se dos achados que em algumas unidades divisionais a solução encontrada pelo gestor foi centralizar as ações em seu setor, com vistas a superar fatores inibidores relacionados à falta de valorização e a receptividade do SIGF pelos fiscais e gestores de contratos, configurando um fator fomentador. Estes resultados vão de encontro ao trabalho de Junqueira *et al.* (2018), que definiram a centralização como um limitador da institucionalização do sistema orçamentário nas unidades e centros de ensino. A partir dessa divergência, infere-se que as especificidades de cada órgão da administração pública e do SIG implementado podem ter um impacto relevante no processo de institucionalização de ferramentas gerenciais.

Como observado, não houve um padrão de definição das competências assumidas. Os gestores divisionais fizeram a opção pela alternativa na qual encontraram menos resistência. Embora tenha sido uma solução para implementação do SIGF, a centralização em um único setor da superintendência pode comprometer o processo de institucionalização do sistema (Tolbert & Zucker, 2006; Junqueira *et al.*, 2018), em razão da falta de consciência intrínseca do indivíduo em relação à importância do SIG. O participante SECONF 07 comenta sobre a relevância de se definir e delimitar competências:

“[...] tem que definir de forma clara a competência de cada unidade dentro da superintendência, para não gerar dúvidas nas pessoas e comprometer a continuidade do sistema” (SECONF 07).

Ademais, os participantes vinculados às unidades que relataram a descentralização do uso do SIGF entre setores, gestores e fiscais de contratos, associaram tal decisão ao incentivo à responsabilização e capacitação, por meio da compreensão das dinâmicas dos fluxos de processo, conforme destacado a seguir:

“[...] a estrutura divisionalizada e a descentralização dentro da superintendência incentiva o uso do SIGF, por dar mais liberdade às unidades regionais, assim, a gestão das unidades tende a apresentar resultados mais palpáveis” (CAF 02).

“[...] descentralização como fomentador da implementação do SIGF, pois estimulou a capacitação e a atribuição de responsabilidade ao servidor, motivando esses servidores” (CAF 03).

Essas características habilitadoras relacionadas à estrutura divisional, podem indicar e proporcionar uma maior aceitabilidade e valorização do SIGF nessas unidades, ao mover a utilização do sistema em direção à cultura organizacional da autarquia, ou seja, representa um dos fatores que fomentam o processo de institucionalização do SIGF e sugere uma sustentabilidade no uso do sistema. Segundo Silva e Mário (2015), envolver os servidores



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

para que se sintam parte do processo e se esforcem para alcançar as metas é uma sistemática favorecedora do processo de institucionalização. Desta forma, as evidências sugerem que a divisionalização, pode contribuir para maior compreensão das necessidades organizacionais, responsabilização e maior engajamento dos servidores públicos em prol de melhores resultados (Sbors *et al.*, 2017).

Quando questionados sobre quais veículos são responsáveis pelo processo de difusão do uso do SIGF nas unidades divisionalizadas, os entrevistados avaliaram que não houve uma capacitação no processo de difusão do sistema. Contudo não foi um fator limitante para sua implementação, pois segundo os participantes a disponibilização do Manual do SIGF, canal de atendimento via aplicativo de mensagem instantânea com a Sede e demais unidades divisionais, e a presença de *champions* (líderes) suprimiu essa demanda, representando fatores motivadores para o processo de institucionalização da ferramenta, conforme descrito a seguir:

“[...] montamos um grupo em um aplicativo de mensagem instantânea entre a CORFIN-Sede e todas as superintendências, que facilitou a comunicação entre superintendências e Sede” (SECONF 01).

“[...] foi importante essa questão da liderança da CORFIN-Sede junto às superintendências” (SECONF 07).

Os relatos foram de suporte e liderança da unidade central. A proximidade da Sede no acompanhamento do processo e o compartilhamento de experiências entre as superintendências corroborou para a implantação do sistema. Esse resultado está alinhado com Li *et al.* (2016) que identificaram que a institucionalização de práticas da matriz pela subsidiária promove o fortalecimento das relações entre essas unidades divisionais e a matriz.

4.3 Total institucionalização

Nesta fase foram analisadas as subcategorias relacionadas à sedimentação, referentes aos aspectos quanto ao comportamento dos agentes envolvidos, à valorização e reconhecimento do SIGF ao ponto que se possa considerar a sua total institucionalização.

Quanto ao comportamento dos agentes, observou-se a participação ativa da maioria dos gestores divisionais e da Sede, demonstrando-se comprometidos. Os gestores e fiscais de contrato representaram um grupo de resistência, atuando em sua maioria de forma passiva, que levou alguns gestores divisionais a optarem pela centralização das operações do sistema em sua coordenação, conforme destacado a seguir:

“[...] O grande fomentador foi a CORFIN-Sede, que junto com a CAF (Regionais) atuaram de forma ativa. Outros operadores de forma passiva. De maneira geral houve uma demanda ativa dos gestores e passiva do operacional” (SECONF 02).

Quanto ao grau de percepção a respeito da importância, valorização para consolidação do sistema, e de se manter a sintonia do SIGF com as crenças e valores aceitos no âmbito da organização, observa-se que a maioria dos entrevistados considerou a importância do sistema para as atividades de cronologia de pagamento da autarquia. Como visto nas etapas anteriores, a dinamicidade (informatização), o cumprimento dos princípios administrativos, compartilhamento de experiências e maior proximidade entre as estruturas divisionais da autarquia, associada à participação efetiva da Sede na fase de objetificação garantiram maior legitimidade, que permitiu ao SIGF avançar na fase de sedimentação. Essas percepções



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

corroboram os resultados de Reis *et al.* (2017) em relação aos fatores motivadores como: gestão compartilhada e acompanhamento sistemático.

Observa-se ainda a existência de determinada falta de reconhecimento da relevância, como observado na fala do SECONF 05:

“[...] no meu ponto de vista não tem importância. Se retirar o sistema hoje ele não vai fazer falta nenhuma. O SIGF só informatizou o que era feito manualmente. Mas eu acreditava que ele ia mostrar a fidedignidade das informações financeiras, mas ele não realiza essa tarefa” (SECONF 05).

Porém, com o passar do tempo, percebeu-se um menor grau de resistência, que cedeu espaço à percepção da importância do SIGF, conforme exposto pelo SECONF 04:

“[...] no começo gerou uma resistência. Mas está mais comum e todo mundo se habituando a utilizar o SIGF [...] quando perceberam a importância do SIGF a atuação começou a ficar mais efetiva. Foi uma responsabilidade compartilhada depois da implantação do sistema” (SECONF 04).

Para que ocorra a institucionalização total, é fundamental que os atores organizacionais percebam o sistema como relevante, para que sua utilização não seja apenas uma formalidade (Junqueira *et al.*, 2018). Outro ponto importante para consolidação desta fase, consiste na continuidade histórica do sistema (Tolbert & Zucker, 2006). Nesse sentido, foi questionado sobre a percepção dos entrevistados quanto a continuidade do SIGF. De acordo com o disposto nas entrevistas e observação participante, a maioria se posicionou de forma apreensiva, demonstrando incerteza quanto a continuidade do sistema, uma vez que sofre influência de questões relacionadas à gestão política:

“[...] Acredito que a curto prazo não tem possibilidade de descontinuidade” (CAF 03).

“[...] A longo prazo o SIGF vai ser absorvido pelo próprio Comprasnet contratos que é uma ferramenta de gestão bastante eficiente. [...] a tendência deve ser a absorção por uma ferramenta mais eficaz e de abrangência em toda Administração Pública Federal” (CAF 01).

“[...] A mudança de gestão central e de governo dificulta a institucionalização do sistema. Temos inúmeros sistemas que são utilizados e outros não, resquícios de outras gestões. [...] o SIGF pode sofrer com essas alterações de gestão” (SECONF 01).

Corroborando com a incerteza de continuidade por parte dos SECONFs e CAFs, a CORFIN-Sede evidencia alguns indícios de que o SIGF possa ser absorvido por outro sistema que possibilite a integração e com menores custos:

“[...] Tudo no SIGF é muito complicado de fazer, porque é um desenvolvimento do SERPRO e tudo demora muito. [...] Tudo que puder estar aproveitando de sistemas disponibilizados pelo governo, sem custo para autarquia, como Comprasnet Contratos e Siafi, é melhor” (CORFIN-Sede).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Tendo em vista a implementação recente do sistema, a existência ativa de alguns fatores inibidores, bem como o fato de alguns gestores e operadores do SIGF ainda não perceberem sua relevância, não se pode afirmar que ocorreu a sua total institucionalização na autarquia (Tolbert & Zucker, 2006; Junqueira *et al.*, 2018). Acerca das características da estrutura divisionalizada do ente público em análise, neste estágio, não se percebe tanta influência, senão aquela indireta e derivada das fases da habitualização e objetificação. Para mais, a total institucionalização do SIGF depende precipuamente da atuação da Sede da autarquia, da atuação dos órgãos de controle, associada às políticas de governo, e da mudança na gestão central do ente público. Tais discussões corroboram os achados de García-Fénix e González-González (2020) no sentido de elencarem barreiras políticas na institucionalização de métodos de custeio em municípios espanhóis.

Assim, percebeu-se que a estrutura divisionalizada da autarquia atuou mais como um fator motivador em detrimento a inibidor e que a sedimentação depende majoritariamente dos agentes centrais, externos e do transcurso do tempo. Esses resultados contribuem para a compreensão de problemas práticos envolvidos na institucionalização de sistema de informação gerencial no âmbito de entidades públicas que possuem estrutura divisionalizada, considerando a mitigação dos fatores inibidores.

5 Considerações finais

Este estudo buscou analisar como uma estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal inibe ou estimula a institucionalização de um SIGF, sob a perspectiva da Teoria Institucional de Tolbert e Zucker (2006), que consideram o processo de institucionalização divididos em três estágios: Pré-institucionalização, Semi-institucionalização e Institucionalização Total.

No Estágio da Pré-institucionalização, como abordado pela literatura e com base no planejamento do SIGF pela Sede da autarquia, percebeu-se que a implementação desse sistema, na estrutura divisionalizada analisada, teve como incentivo a busca por informações padronizadas e sistemáticas para tomada de decisão, monitoramento e aspectos concatenados à princípios da Administração Pública como a transparência e isonomia. Assim, a estrutura divisional foi um dos aspectos que motivou a fase habitualização do SIGF.

No Estágio da Semi-institucionalização, os resultados indicaram que as características das unidades e gestores divisionais atuaram ora como incentivadora e ora inibidora da institucionalização. Sublinha-se que os gestores divisionais tomaram decisões contrárias (centralização e descentralização do uso do sistema) à medida que características como valorização e receptividade do SIGF estavam presentes em maior ou menor grau nas superintendências. Esse achado pode representar uma interpretação ambígua, podendo afetar de forma positiva ou negativa o processo de institucionalização, a depender do estágio analisado. Para algumas unidades divisionais a solução encontrada pelo gestor, de centralizar as ações em seu setor, superou, em um primeiro momento, fatores inibidores relacionados à falta de valorização e a receptividade do SGF pelos fiscais e gestores de contratos. Porém, ao realizarem a opção pela alternativa na qual encontraram menor resistência, não trabalham a consciência intrínseca do indivíduo em relação à importância do SIG, que pode comprometer o processo futuramente.

No Estágio da Total institucionalização, não se percebeu tanta influência das características da estrutura divisionalizada, senão aquela indireta e derivada das fases da habitualização e objetificação, que permitiu ao SIGF avançar na fase de sedimentação. Ademais, a total institucionalização depende de uma verificabilidade de utilização do sistema a longo prazo, assim como das atuações da Sede da autarquia, Órgãos de controle, políticas de



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

governo, e da mudança na gestão central do ente público. No geral, percebe-se a estrutura divisionalizada da autarquia mais como um fator motivador que inibidor, principalmente nas duas primeiras fases da institucionalização. A sedimentação vai depender mais dos agentes centrais, externos e do transcurso do tempo, que especificamente da divisionalização.

Espera-se que os resultados possam contribuir com a literatura no sentido de compreender os reflexos da divisionalização na institucionalização de SIG no âmbito da Administração Pública. No campo prático, entender os fatores inibidores e motivadores da institucionalização de SIG proporcionam aos entes públicos promover um melhor planejamento em busca da eficiência e eficácia em suas práticas organizacionais. A principal limitação do estudo diz respeito à investigação realizar-se em apenas uma Autarquia Pública Federal, que indica parcimônia na generalização dos achados. Recomenda-se para pesquisas futuras a replicação do presente estudo em outras entidades da Administração Pública que apresentem uma estrutura divisionalizada, a fim de confirmar ou apresentar novos fatores motivadores e inibidores vinculados à divisionalização.

Referências

- Bardin, L. (2008). *Análise de conteúdo*. Lisboa Edições.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Coordinating production and marketing with dynamic transfer prices. *Production and Operations Management*, 23(3), 431-445.
- Drury, C., & El-Shishini, H., (2005). Applying the controllability principle and measuring divisional performance in UK companies. *CIMA Research Report*.
- Fernandes, F. (2016). O apelo divisional da estruturação híbrida e multicampi dos Institutos Federais. *Holos*, 32(4), 258-268.
- García-Fénix, M. J., & González-González, J. M. (2020). Barriers to the implementation of cost-effective in Spanish local authorities. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 1-38.
- Gonzaga, R. P., Frezatti, F., Ckagnazaroff, I. B., & Suzart, J. A. D. S. (2017). Avaliação de desempenho no governo mineiro: alterações dos indicadores e metas. *Revista de Administração Contemporânea*, 21, 1-21.
- González, J. M. G., Montañó, J. L. A., & Hassall, T. (2014). The change towards a teaching methodology based on competences: a case study in a Spanish university. *Research Papers in Education*, 29(1), 111-130.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2010). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Cengage Learning. Tradução de: Robert Brian Taylor.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Hijal-Moghrabi, I., Sabharwal, M., & Ramanathan, K. (2020). Innovation in public organizations: do government reforms matter? *International Journal of Public Sector Management*, 33 (6-7), 731-749.
- Junqueira, E., Caliman, D. R., Frezatti, F., & Gonzaga, R. P. (2018). Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 15(3), 178-192.
- Junqueira, E., Louro, A. C., Bubach, C., & Gonzaga, R. P. (2017). Resistência à Mudança no Sistema de Informação Gerencial: uma análise da institucionalização de estruturas e processos de TI em uma organização do Poder Judiciário Brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 77-93.
- Karim, F., Ghozali, I., Achmad, T., & Harto, P. (2020). The interaction of institutionalization of information technology & institutional entrepreneurship: an idea of a framework for the application of information technology in public sector financial management. *International Journal of Man*, 11(12), 858-883.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management accounting research*, 13(3), 323-343.
- Kelly, R., Doyle, G., & O'Donohoe, S. (2015). Framing performance management of acute-care hospitals by interlacing NPM and institutional perspectives: A new theoretical framework. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 69-91.
- Li, J., Jiang, F., & Shen, J. (2016). Institutional distance and the quality of the headquarters–subsidiary relationship: The moderating role of the institutionalization of headquarters’ practices in subsidiaries. *International Business Review*, 25(2), 589-603.
- Martins, G. A. (2008). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. Atlas.
- Merriam, S. B. (2002). Introduction to qualitative research. *Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis*, 1(1), 1-17.
- Mintzberg, H.. (2003). *Criando organizações eficazes*. Atlas.
- Oyadomari, J. C. T., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, 4(2), 6-21.
- Reis, C. Z. T., de Oliveira, A. R., Silveira, S. D. F. R., & Cunha, N. R. da Silveira. (2017). Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 10(6), 1081-1100.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Roberts, M. W. & Silvester, K. J. (1996). Why ABC failed and how it may yet succeed, *Journal of Cost Management*, 9, 23–35.
- Russo, P. T., Parisi, C., Megliorini, E., & Almeida, C. B. D. (2012). Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra " A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23, 7-18.
- Sbors, R., Schafer, J. D., & Gasparetto, V. (2017). Divisionalização e Contabilidade por Responsabilidade em Operações Comerciais e de Serviços. *Revista Gestão & Tecnologia*, 17(1), 232-257.
- Scapens, R. W., & Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management accounting research*, 4(1), 1-32.
- Silva, F. D. A., & Mário, P. D. C. (2015). O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. *Revista de administração pública*, 49, 1401-1427.
- Solomons, D. (1965). *Divisional Performance: Measurement and Control*. Homewood, IL: Irwin.
- Souza, M. A., Cardoso, M. F., & Machado, R. (2011). Preço de transferência interna como instrumento gerencial: Um estudo da utilização por indústrias localizadas no estado Rio Grande do Sul. *Gestão & Regionalidade*, 27(79), 77-95.
- Tetteh, L. A., Agyenim-Boateng, C., Simpson, S. N. Y., & Susuawu, D. (2021). Public sector financial management reforms in Ghana: insights from institutional theory. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Theiss, V., Krespi, N. T., & Lavarda, C. E. F. (2013). Legitimation implications in the process of implementing an erp system in a holding company. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 10, 287-302.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative science quarterly*, 22-39.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2006). Institutionalization of institutional theory. In: Clegg, Stewart R., Hardy, C., & Nord, W. R. (Org.)/Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T.. (Org. bras.). *Organizational Studies Handbook: Analysis Models and New Questions in Organizational Studies*. Atlas.