

**Adoção das Normas de Contabilidade Oriundas do Processo de Convergência às IPSAS:
Respostas Estratégicas de Governos Estaduais**

Maiara Sasso

Universidade de São Paulo

Patrícia Siqueira Varela

Universidade de São Paulo

Resumo

O objetivo deste estudo consiste em compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos. As unidades de análise estudadas correspondem aos poderes executivos dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais e as evidências foram obtidas mediante entrevistas, tanto com respondentes que atuam em tais entes estaduais como entrevistados externos aos estados, e documentos. Verificou-se, por meio da triangulação dos dados, que os três estados apresentam a aquiescência como resposta estratégica às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Porém, constatou-se que, enquanto no estado de São Paulo cinco variáveis, entre as 10 utilizadas, indicaram a probabilidade de aquiescer, seis variáveis apontaram evidências referentes a tal resposta para o estado do Rio de Janeiro e sete para Minas Gerais. Concluiu-se, dessa maneira, que, apesar de os três entes estaduais apresentarem a mesma resposta estratégica, há maior probabilidade de resistência no estado de São Paulo, seguida pelo estado do Rio de Janeiro e, na sequência, por Minas Gerais, sendo que tais diferenças entre os entes estão atreladas às variáveis multiplicidade e consistência. Acredita-se que os apontamentos realizados na presente pesquisa sejam relevantes para compreensão dos fatores críticos que aumentam a probabilidade de conformidade ou de resistência às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Palavras chave: convergência às IPSAS, resposta estratégica, estados brasileiros.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente estudo consiste em compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.

No Brasil, mesmo que a partir de 2004 se tenham iniciado algumas ações com o intuito de abordar assuntos pertinentes ao processo de convergências às IPSAS, como a Portaria CFC n. 37, de março de 2004, e a criação do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin), somente a partir de 2008 observaram-se mudanças contábeis, ou seja, no que se refere à adoção das normas de contabilidade como resultado dos estudos para o processo de convergência, após a edição da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008.

Assim como a portaria supramencionada, a Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, que trouxe como anexo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), corresponde a um dispositivo legal de significativa relevância para o processo. A partir desse último normativo, estabeleceu-se a implantação gradual das mudanças contábeis e, mais especificamente, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Dessa forma, a condução do processo, a partir de 2008, pode ser observada como um período com estratégias distintas de adoção, uma vez que, a partir desse ano até o final de 2014, aproximadamente, várias portarias foram editadas estabelecendo prazos para implantação das mudanças. Porém, tais prazos eram continuamente prorrogados e, a partir da publicação do PIPCP, tais prorrogações extinguíram-se, uma vez que a implantação passou a caracterizar-se como um compromisso de longo prazo. Assim, apesar da conexão existente no processo de mudança contábil desde seu início até o período da realização deste estudo, destacam-se estratégias de adoção distintas. Em outras palavras, a partir dos estudos para a publicação do PIPCP, em 24 de setembro de 2015 (Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015), cessaram as prorrogações constantes de prazos para a adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sendo adotada a estratégia de estabelecer prazos graduais para à adoção das mudanças contábeis que devem ser implantadas pelos entes da federação. Esta pesquisa, assim sendo, aborda o padrão de resposta estratégica apresentado a partir dos estudos e/ou discussões para publicação do PIPCP.

Considera-se que os estados respondem estrategicamente ao processo, pois, independentemente das dificuldades e problemas enfrentados, o processo, no Brasil, é demandado coercitivamente pelo Conselho de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o que enseja que os entes da federação e, de forma específica, os estados brasileiros, devam responder ao processo de alguma maneira, seja adotando as mudanças institucionais ou resistindo a elas. Ademais, organismos internacionais, como a International Federation of Accountants (IFAC), e os bancos internacionais, como, por exemplo, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Fundo Monetário Internacional (FMI), que promovem a estabilidade do sistema monetário internacional, recomendam fortemente a adoção de padrões contábeis de qualidade. Assim, considerando o período de recessão e a crise financeira vivenciados no Brasil, a título de exemplo têm-se os decretos/lei de estado de calamidade pública financeira dos estados do Rio de Janeiro (RJ) (Lei n. 7.483, de 8 de novembro de 2016) e Minas Gerais (MG) (Decreto n. 47.101, de 5 de dezembro de 2016), o apoio de instituições financeiras torna-se importante fonte de financiamentos.

As mudanças contábeis instituídas em decorrência da adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS podem ser observadas como mudanças institucionais. Nesse contexto, a teoria institucional e a teoria da dependência de

recursos têm pressupostos que viabilizam o estudo de mudanças institucionais que ocorrem nas organizações como consequência das expectativas e pressões ambientais.

Nessa perspectiva, a discussão de organização e ambiente corresponde ao ponto central abordado na obra de Pfeffer e Salancik (2003). Nesse estudo, os autores abordam a delimitação entre os dois conceitos e afirmam que “a organização termina e o ambiente começa no ponto em que diminui o controle da organização sobre as atividades e inicia o controle exercido por outras organizações e indivíduos” (p. 113). Acrescentam, ainda, que é exatamente nesse ponto que se iniciam as trocas e que a organização se torna vulnerável.

Para o presente estudo, a organização corresponde às unidades de análise, ou seja, os estados abordados, a saber: São Paulo (SP), RJ e MG. Assim, tais entes federativos necessitam responder às pressões institucionais que, nesse caso, correspondem às normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, como supramencionado.

Algumas justificativas podem ser elencadas para utilização da teoria institucional e a teoria da dependência de recursos no presente estudo. No que tange à primeira, considerando-se o objetivo geral da pesquisa realizada, os pressupostos dessa a tornam adequada, haja vista que essa aborda as pressões ambientais sobre a organização e como tais organizações interagem para estar em conformidade com o processo de institucionalização e obter, por conseguinte, legitimidade, como um de seus benefícios.

Todavia, a teoria institucional não aborda a possibilidade de não conformidade às pressões externas. Nessa perspectiva, a teoria da dependência de recursos assume um ambiente dinâmico em que é possível a negociação entre o ambiente e a organização, ou seja, assume a possibilidade de comportamento ativo organizacional, sendo que a conformidade não corresponde, necessariamente, à resposta organizacional.

Apesar de pesquisadores como Hessels e Terjesen (2010), Mckay (2001), Oliver (1991), Rossetto e Rossetto (2005) e Sherer e Lee (2002) apontarem a complementariedade na utilização da teoria institucional e da teoria da dependência de recursos para o estudo das mudanças institucionais, verificou-se a ausência de estudos que abordaram ambas as teorias no contexto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp). Dessa forma, este estudo almeja contribuir a partir da verificação da operacionalização e aplicabilidade dessas na área pública por meio dos fatores preditivos do modelo de Oliver (1991).

Além disso, a temática convergência, no cenário brasileiro, tem sido abordada nas pesquisas desde 2008 (Cardoso, Aquino e Pigatto, 2014; Fragoso, Macêdo, Lopes, Ribeiro Filho e Pederneiras, 2012; Gama, Duque e Almeida, 2014; Herbest, 2010; Lima, Santana e Guedes, 2009; Santos e Almeida, 2012). Todavia, apesar da relevância dos entes estaduais e, de maneira específica, dos Poderes Executivos estaduais de SP, RJ e MG, não foram localizados estudos que pesquisaram tal objeto no contexto das mudanças institucionais a partir do PIPCP.

O processo de convergência no setor público, assim como apontado por Herbest (2010), apresenta dificuldades em sua implantação. Dessa forma, no que tange aos órgãos normatizadores, acredita-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir com o estudo de medidas que aumentem a probabilidade de conformidade às mudanças institucionais, uma vez que a partir da análise das variáveis abordadas, identificaram-se os fatores que condicionam e enfraquecem a conformidade às mudanças contábeis. Por conseguinte, a partir dessas, viabiliza-se o estudo de medidas, principalmente em relação às variáveis que aumentam a probabilidade de resistência.

2 SUSTENTAÇÃO TEÓRICA

Os pressupostos da perspectiva institucional podem contribuir, de maneira significativa, para o entendimento da relação entre organizações e ambiente, em que a ênfase recai sobre as mudanças institucionais que legitimam as organizações em um processo em que a racionalidade

é questionada, sendo a aderência às regras ou normas vinculada à aceitação social e não necessariamente à eficiência resultante no processo.

A teoria institucional e a da dependência dos recursos fornecem contribuições significativas para o estudo das mudanças institucionais atinentes às demandas e pressões externas. Oliver (1991) indica que um ponto não abordado na teoria institucional, e que deveria ser considerado, corresponde aos comportamentos estratégicos ativos adotados pelas organizações como forma de resposta direta aos processos institucionais que as afetam. Além disso, outro ponto são os próprios interesses organizacionais em tais respostas, sendo que a conformidade com as condições institucionais não ocorre em todas as circunstâncias (Oliver, 1991).

Com base nos pontos complementares entre ambas as teorias, quais sejam, a obtenção de estabilidade e legitimidade, e considerando como premissa o potencial de variação do comportamento organizacional, Oliver (1991) propõe cinco tipos de respostas estratégicas às pressões externas ao processo de institucionalização, variando de conformidade passiva à resistência ativa: aquiescência, negociação, esquiva, desafio e manipulação.

Assim sendo, a adesão às pressões institucionais, denominada de aquiescência, corresponde à total conformidade às mudanças institucionais demandadas pelos agentes externos, sendo que a negociação se inicia a partir da existência de conflitos ou inconsistências entre as expectativas institucionais e as finalidades organizacionais internas, representando o limite ou a fronteira entre a conformidade e a resistência organizacional às pressões institucionais. Pela esquiva das demandas institucionais, em contraste com a aquiescência e a negociação em que há conformidade total e parcial, respectivamente, a organização objetiva lograr-se das condições que determinam que a conformidade seja necessária (Oliver, 1991).

Desafiar as expectativas dos atores sociais corresponde a uma resposta estratégica que enseja maior resistência e comportamento ativo da organização em relação às pressões, em que se observa a rejeição das expectativas e normas institucionais, sendo que a organização acredita ser capaz de demonstrar a racionalidade de suas próprias convicções ou que os prejuízos do comportamento antagônico serão mínimos (Oliver, 1991). Segundo a autora, entre as cinco respostas estratégicas, a manipulação enseja maior grau de comportamento ativo, pois objetiva modificar ou exercer poder sobre as expectativas ambientais.

Dessa maneira, a conformidade ou a resistência organizacional às pressões institucionais dependem de fatores institucionais específicos que versam por que as pressões estão sendo exercidas, quem as exercem, quais as pressões ou expectativas, como ou por quais meios são demandadas e em qual contexto ocorrem. Essas questões são abordadas por Oliver (1991) mediante cinco fatores institucionais, quais sejam: causa, agente, conteúdo, controle e contexto, abordados na Tabela 1. Para cada fator institucional, são apresentadas dimensões preditivas que, por sua vez, são convertidas em hipóteses, com a finalidade de auxiliar na determinação da resposta estratégica organizacional.

Tabela 1 – Antecedentes institucionais, suas respectivas hipóteses e respostas estratégicas previstas

FATOR INSTITUCIONAL	QUESTÃO DE PESQUISA	DIMENSÕES PREDITIVAS	HIPÓTESE	FATOR PREDITIVO	RESPOSTAS ESTRATÉGICAS				
					AQUIESCER	NEGOCIAR	ESQUIVAR	DESAFIAR	MANIPULAR
Causa	Por que a organização está sendo pressionada a estar em conformidade com as regras ou expectativas institucionais?	Legitimidade ou aptidão social.	H1: quanto menor o grau de legitimidade social percebido para ser alcançado a partir da conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.	Legitimação	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
		Eficiência ou aptidão econômica.	H2: quanto menor o grau de ganho econômico percebido para ser alcançado a partir da conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.	Eficiência	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Agente	Quem está exercendo as pressões institucionais sobre a organização?	Multiplicidade de agentes demandantes.	H3: quanto maior o grau de multiplicidade de agentes, maior a probabilidade de resistência.	Multiplicidade	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto
		Dependência em relação aos agentes institucionais.	H4: quanto menor o grau de dependência externa em agentes que exercem as pressões por mudanças, maior a probabilidade de resistência.	Dependência	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Conteúdo	A quais normas ou requisitos a organização está sendo pressionada a se conformar?	Consistência com os objetivos organizacionais.	H5: quanto menor o grau de consistência das normas ou requisitos institucionais com as metas organizacionais, maior a probabilidade de resistência.	Consistência	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
		Restrições discricionárias impostas à organização.	H6: quanto maior o grau de restrições discricionárias impostas à organização por pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.	Restrição	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto
Controle	Como ou por que meios as pressões institucionais estão sendo exercidas?	Coerção legal ou obrigatoriedade.	H7: quanto menor o grau de coerção legal por trás das normas e requisitos institucionais, maior a probabilidade de resistência.	Coerção	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
		Difusão voluntária de normas.	H8: quanto menor o grau de difusão voluntária das normas, valores ou práticas institucionais, maior a probabilidade de resistência.	Difusão	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo

FATOR INSTITUCIONAL	QUESTÃO DE PESQUISA	DIMENSÕES PREDITIVAS	HIPÓTESE	FATOR PREDITIVO	RESPOSTAS ESTRATÉGICAS				
					AQUIESCER	NEGOCIAR	ESQUIVAR	DESAFIAR	MANIPULAR
Contexto	Qual é o contexto ambiental em que as pressões institucionais estão sendo exercidas?	Incerteza ambiental.	H9: quanto menor o nível de incerteza no ambiente organizacional, maior a probabilidade de resistência.	Incerteza	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo
		Interconectividade ambiental.	H10: quanto menor o grau de interligação ou interconectividade no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência.	Interconectividade	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo

Fonte: adaptada de Oliver (1991, pp. 160-170).

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

No que se refere aos agentes, sejam eles o Estado, grupos de interesses ou o público em geral, constituem outro fator institucional observado quando há necessidade de responder às demandas. Assim sendo, quando as pressões institucionais advêm de vários demandantes, a conformidade com determinadas expectativas faz com que a organização ignore ou resista a outras demandas, ou seja, quando se percebe multiplicidade de agentes solicitantes, a resposta estratégica com menor probabilidade de ocorrer torna-se a aquiescência (Oliver, 1991). Isso ocorre, pois, as demandas dos vários agentes podem ser conflitantes entre si e, conseqüentemente, o atendimento de uma determinada exigência pode resultar conflitante com a demanda de outro agente.

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

No que tange ao conteúdo das normas, Oliver (1991) indica duas dimensões preditivas que auxiliam a prever a resposta estratégica. A primeira refere-se à consistência das pressões com os propósitos da organização, que haverá maior propensão à aquiescência quando as expectativas são compatíveis com as metas organizacionais internas, e a probabilidade de ocorrer negociação ou esquiva como resposta torna-se maior quando a consistência das pressões com objetivos organizacionais é moderada.

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

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

Ademais, as pressões institucionais podem ocorrer mediante difusão voluntária. Nesse contexto, a aderência às práticas está condicionada à adesão dessas por outras organizações, sendo que quanto mais difundida a prática demandada, maior a probabilidade de conformidade, pois indica que é aceita e a aceitação social de tal requerimento não é questionada (Oliver, 1991). A autora indica que essa dimensão preditiva remete ao isomorfismo mimético, uma vez que as organizações atuam imitando as práticas das demais.

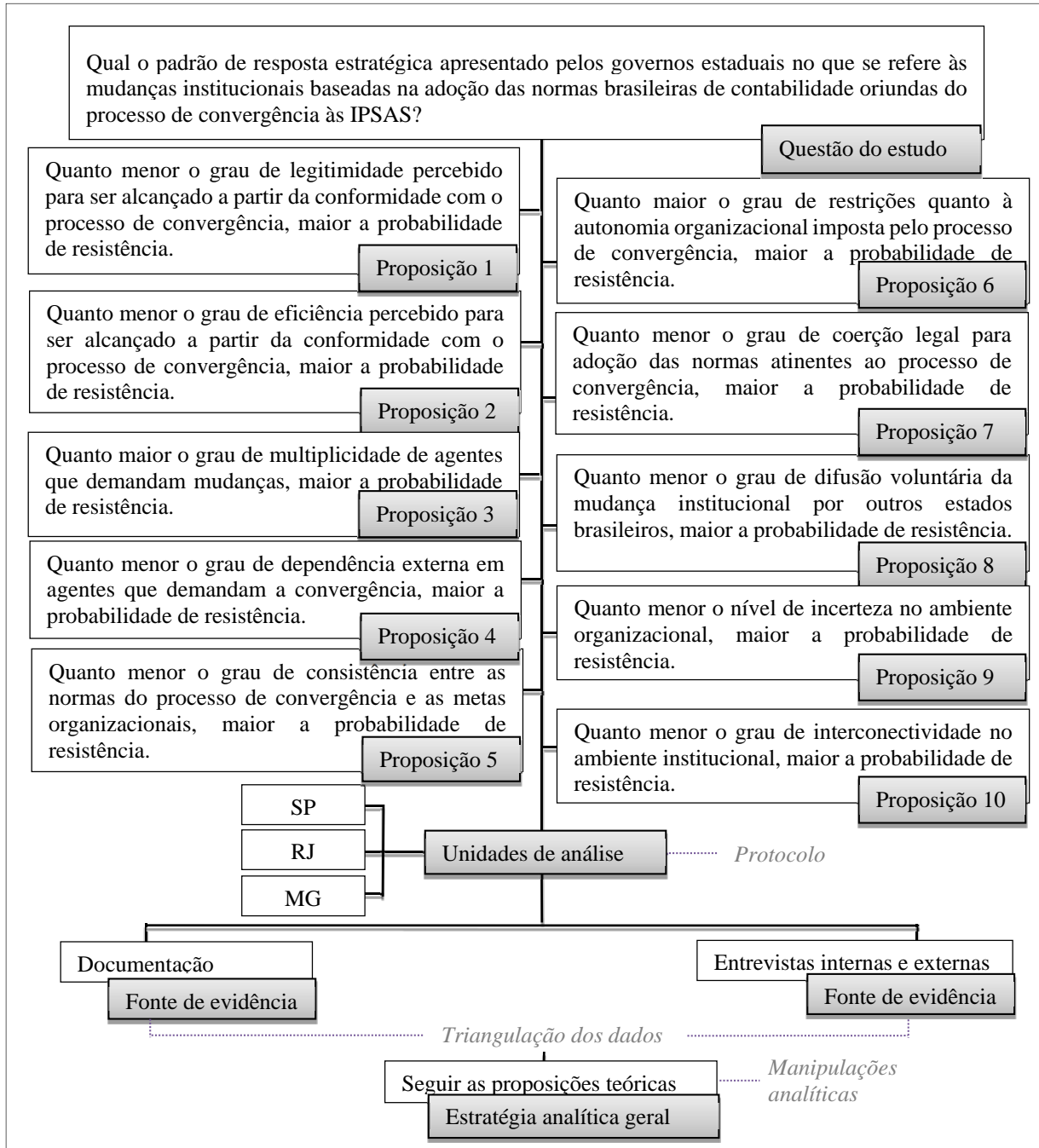
Por fim, o último fator institucional corresponde ao contexto ambiental em que as pressões estão sendo exercidas. Os pressupostos de ambas as teorias indicam que os tomadores de decisões preferem atuar em um ambiente organizacional de certeza, estabilidade e previsibilidade; quando as condições ambientais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

Outro fator preditivo relacionado ao ambiente em que são exercidas as pressões institucionais corresponde à interconectividade ambiental. Essa se refere à densidade da relação interorganizacional, visto que ambientes altamente interconectados facilitam a difusão das normas, valores e compartilhamento de informações e, conseqüentemente, facilitam a aquiescência como resposta às pressões (Oliver, 1991).

3 METODOLOGIA

Para compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, tornam-se indispensáveis a análise aprofundada dos fatos e evidências, sendo esses viabilizados mediante pesquisas qualitativas. No que se refere à maneira pela qual o estudo é conduzido e, conseqüentemente, à forma de obtenção dos dados, esta pesquisa classifica-se como estudo de caso múltiplo. Assim, a pesquisa desenvolvida baseia-se nos componentes propostos por Yin (2015) para um projeto de pesquisa de estudo de caso e estrutura-se conforme a Figura 1.

Figura 1 – Desenho de pesquisa



Fonte: elaboração própria (2018).

O primeiro componente apresentado na Figura 1 corresponde à questão do estudo, correlato com o objetivo da pesquisa, e auxilia na determinação do método apropriado a ser utilizado, sendo que nesta pesquisa aplica-se o estudo de caso múltiplo, como já mencionado.

A partir da questão de pesquisa, o segundo componente refere-se às proposições. Desse modo, as 10 proposições discriminadas na Figura 1, baseadas nas dimensões e fatores preditivos propostos por Oliver (1991), delimitam as informações que serão coletadas nos casos que correspondem às unidades federativas brasileiras.

Dessa forma, foram definidas, como unidades de análise, os três estados com maior participação ou influência na economia do país, indicados pelo produto interno bruto e pertencentes à Região Sudeste, quais sejam: SP, RJ e MG, sendo o Poder Executivo de tais

estados o sujeito, fenômeno ou objeto analisado. Assim sendo, para as teorias utilizadas neste estudo, tal sujeito refere-se à organização observada. Todavia, as evidências obtidas mediante as entrevistas com o intuito de determinar a resposta às mudanças foram obtidas nos órgãos responsáveis pela contabilidade de cada unidade de análise, denominada Contadoria Geral do Estado (CGE), para os estados de SP e RJ, e Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG), para o estado de MG.

A determinação da CGE ou SCCG como uma das fontes de evidências justifica-se por serem essas as responsáveis pela contabilidade do Poder Executivo do governo estadual de cada ente e, portanto, as mudanças contábeis resultantes do processo de convergência às IPSAS são coordenadas, organizadas, normatizadas e orientadas por esses órgãos em concordância com os dispositivos legais de cada unidade.

No que tange à coleta de dados, utilizaram-se duas fontes de evidências, a saber: (i) documentação e (ii) entrevistas em profundidade, tanto internas quanto externas. As entrevistas internas correspondem àquelas realizadas com pessoas vinculadas ao Poder Executivo estadual das unidades de análise, enquanto as entrevistas externas correspondem àquelas realizadas com pessoas não vinculadas a tais unidades, sendo esses: (i) um membro do Grupo de Trabalho (GT) de Contabilidade do Gefin e (ii) um membro da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) vinculada à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) da STN.

A partir dessas fontes de evidências, tornou-se possível a triangulação dos dados e, conseqüentemente, as descobertas foram extraídas a partir de tal triangulação realizada.

Atinente à delimitação temporal, o corte temporal compreende uma perspectiva longitudinal que abrange o período de 2008 a 2016. Todavia, assim como já apontado, é possível apontar estratégias distintas de adoção das mudanças institucionais no período supramencionado que, conseqüentemente, poderiam apresentar padrão de resposta divergente. Assim sendo, destaca-se que o processo de mudança contábil abordado nesta pesquisa é delimitado por um corte seccional que se inicia com as discussões para edição da Portaria STN n. 548 de 24, de setembro de 2015, que determinou a implantação gradual vigente atualmente, até o período de realização das entrevistas, qual seja, segundo semestre de 2016, conforme discrimina a Tabela 2.

Tabela 2 – Informações gerais sobre as entrevistas

UNIDADES DE ANÁLISE/ENTIDADES	ENTREVISTADO	DATA	HORA	
			INÍCIO	FIM
SP	E1SP	15/9/2016	1h36min	12h45min
		3/10/2016	16h10min	16h55min
	E2SP	30/9/2016	16h18min	18h06min
RJ	E1RJ	24/10/2016	09h56min	11h30min
MG	E1MG	13/12/2016	10h15min	16h30min
STN	E1STN	12/12/2016	14h15min	15h05min
Gefin	E1Gefin	7/12/2016	16h30min	17h10min

Fonte: elaboração própria (2018).

É importante apontar que para este estudo utilizou-se o protocolo de estudo de caso desenvolvido a partir das hipóteses de predição de respostas estratégicas propostas por Oliver (1991), sendo que o mesmo protocolo foi utilizado para os entrevistados internos, composto por 39 perguntas, e protocolos específicos foram construídos para cada um dos dois entrevistados externos em decorrência das diferenças na atuação de tais entrevistados, sendo um composto por 10 e o outro por oito perguntas.

Os documentos analisados correspondem àqueles divulgados ou publicados ou que evidenciavam as ações das unidades de análise no decorrer do tempo e que auxiliavam no

entendimento das estratégias adotadas no momento da coleta de dados, tais como: Balanço Geral do Estado; instrumentos legais que dispõem sobre as unidades de análise, entre eles aqueles que demandam a convergência; documentos internos obtidos com os entrevistados etc.

A análise dos dados ou evidências foi iniciada com o que Yin (2015) aponta como manipulações analíticas. Nessa fase, as informações coletadas mediante as entrevistas transcritas em sua totalidade foram ordenadas e categorizadas com o objetivo de atribuir uma ordem preliminar que auxiliasse na análise dos casos, tendo como foco principal as 10 proposições teóricas levantadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Tabela 3, construída a partir do estudo de Oliver (1991) e da análise de dados coletados referentes às variáveis de pesquisa, indica as constatações atinentes a cada variável, para cada unidade de análise deste estudo.

Tabela 3 – Respostas estratégicas das unidades de análise

VARIÁVEIS DE PESQUISA		RESPOSTAS ESTRATÉGICAS														
		SP					RJ					MG				
		AQUIESCER	NEGOCIAR	ESQUIVAR	DESAFIAR	MANIPULAR	AQUIESCER	NEGOCIAR	ESQUIVAR	DESAFIAR	MANIPULAR	AQUIESCER	NEGOCIAR	ESQUIVAR	DESAFIAR	MANIPULAR
Causa	Legitimação	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
	Eficiência	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Agente	Multiplicidade	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto
	Dependência	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Conteúdo	Consistência	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
	Restrição	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto
Controle	Coerção	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
	Difusão	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Contexto	Incerteza	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo
	Interconectividade	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Total	Fator institucional	5	4	4	3	3	5	4	3	2	2	5	3	2	2	2
	Variáveis	5	5	4	3	3	6	4	3	2	2	7	3	2	2	2

Fonte: dados da pesquisa (2018).

A partir da análise conjunta das 10 variáveis de pesquisa, conforme apresentada na Tabela 3, verifica-se que, em nenhum dos três estados, todas as variáveis apresentam evidências atreladas a uma única resposta estratégica.

Assim sendo, constata-se que, para os estados de SP, RJ e MG, a única resposta estratégica que tem evidências para os cinco fatores institucionais corresponde à aquiescência. Nota-se que cinco variáveis, alta legitimização (causa), alta dependência (agente), baixa restrição (conteúdo), alta coerção (controle) e alta interconectividade (contexto), apresentaram resultados idênticos para as três unidades de análise.

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

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

A dependência, por sua vez, corresponde a segunda variável com evidências idênticas para os três entes. Assim, constata-se que a dependência dos estados para com o Tesouro Nacional é considerada nas três unidades de análise. O aval dessa instituição é imprescindível para contratação de operações de créditos e a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto à suspensão das transferências voluntárias quando do não envio das contas por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (Sincofi) para fins de consolidação pela STN, aumenta a necessidade de atender às exigências em relação às mudanças institucionais. Além disso, torna-se oportuno ressaltar a fala do entrevistado E1RJ que, diferentemente dos respondentes dos outros dois estados, apontou a relevância das exigências do Tribunal de Contas do Estado do RJ (TCE/RJ), como sendo até mesmo mais significativa que as determinações da STN. Ambos os entrevistados externos, E1Gefin e E1STN, corroboraram os posicionamentos dos respondentes internos no que tange à dependência dos estados para com a STN.

Já em nível externo, verifica-se que as três unidades de análise recebem recursos de instituições internacionais, que também correspondem a agentes demandantes do processo. Para James e Manning (1996), a adoção do regime de competência em países desenvolvidos foi induzida por pressupostos da Nova Gestão Pública, porém, em países em desenvolvimento, é resultante da necessidade de atender às regras de autoridades financeiras internacionais, como as do Banco Mundial e do FMI.

Os entrevistados das três unidades de análise apontaram que as instituições internacionais influenciam para que os estados adotem as exigências do processo de convergência.

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

A terceira variável com evidências idênticas para os três entes corresponde à restrição, sendo que nessa, verificou-se que o processo de convergência, por meio da adoção das normas de contabilidade oriundas desse processo, não impõe novas restrições e tampouco altera as existentes no ente estadual em decorrência da mudança institucional. Dessa forma, os respondentes dos estados do RJ e MG afirmaram que a tomada de decisão está atrelada às normas e dispositivos distintos daqueles que regem a contabilidade. Já o entrevistado E1SP

indica que as mudanças contábeis em andamento aprimoram as informações e, conseqüentemente, proporcionam maior autonomia aos entes. Assim como os entrevistados internos, os externos não apontaram a inserção de restrições na atuação dos gestores a partir das mudanças contábeis. Para estes, a finalidade do processo consiste no aprimoramento contábil para que a contabilidade retrate a realidade dos entes.

Todavia, torna-se oportuno ressaltar que possíveis restrições e/ou alterações na autonomia podem surgir por meio da contabilidade a partir do momento em que os demonstrativos evidenciarem a realidade da gestão, ou seja, quando todos os fatos forem evidenciados pela contabilidade, retratando-os fidedignamente e com verificabilidade, determinadas decisões provavelmente serão tomadas com maior diligência e estudo, considerando-se a hipótese de maior transparência dessas. Ressalta-se, ainda, que tal apontamento ou atitude não foram verificados por meio das evidências obtidas neste estudo, porém, com o transcorrer do processo, mudanças na restrição e na autonomia talvez sejam verificadas como resultado da necessidade de reportar os fatos ocorridos na administração pública.

A quarta variável com evidências idênticas corresponde à coerção. O processo de normatização brasileiro apresenta as características do modelo e das práticas contábeis baseadas fortemente em atos normativos em decorrência do sistema jurídico adotado, qual seja, o sistema codificado (*code* ou *civil law*).

A fixação de prazos a serem observados pelos entes estaduais é importante para o andamento do processo, uma vez que, de acordo com o entrevistado E1SP, os prazos predefinidos reforçam a necessidade de conformidade que deve ser realizada pelas demais unidades do ente estadual e, portanto, promovem e/ou viabilizam a atuação do órgão responsável para coordenar o processo. Além disso, aponta também que as mudanças não aconteceriam da mesma forma na ausência dos prazos estabelecidos. Já os respondentes dos estados do RJ e MG afirmaram que, na carência de prazos fixados, tal como ocorre, o processo de convergência não seria realizado no cenário brasileiro, haja vista que as mudanças contábeis seriam postergadas e, por conseguinte, não seriam implantadas.

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

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

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

Dessa forma, as cinco variáveis supracitadas determinam a aquiescência como resposta estratégica com maior probabilidade de ocorrência no estado de SP, ou seja, considerando-se a causa, o agente, o conteúdo, o controle e o contexto entre as duas variáveis utilizadas para cada fator institucional, uma dessas apontou que a conformidade corresponde à resposta desse estado às mudanças institucionais.

Para o estado do RJ, além das variáveis apontadas para SP, que também foram observadas nesse ente estadual, percebe-se que, no que tange ao fator institucional agente, ambas as variáveis, dependência e multiplicidade, indicam que a aquiescência corresponde à resposta com maior probabilidade de ocorrência.

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

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

Sobre o assunto, o entrevistado externo, E1STN, aponta que existem divergências e conflitos entre os entendimentos da STN e dos tribunais de contas e que esses são gerados em decorrência da variável política que influencia a atuação dos órgãos de controle externo.

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

No estado de MG encontraram-se evidências para as mesmas variáveis observadas nos estados de SP e RJ, porém, nessa unidade de análise, as duas variáveis atinentes ao fator institucional conteúdo, restrição e consistência, indicam maior probabilidade de aquiescer às mudanças institucionais.

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

Dessa maneira, constata-se moderado grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas dos estados de SP e RJ, uma vez que a elaboração dos demonstrativos está, principalmente, atrelada ao cumprimento das determinações constitucionais, conforme apontado pelos entrevistados desses entes. Assim, apesar da ausência de conflitos entre as normas e as metas dos entes, não foi possível levantar evidências que indiquem alta consistência. Ao contrário, verifica-se alta consistência no estado de MG e a fala do entrevistado E1MG, evidenciada, a seguir, indica tal apontamento:

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

Desse modo, verifica-se que o respondente indica que o processo de convergência contribui para um objetivo já existente no estado e, portanto, aponta-se alta consistência. Contata-se, então, maior probabilidade de conformidade com as mudanças institucionais no estado de MG.

Em resumo, apesar de a aquiescência resultar na resposta com maior probabilidade de ocorrência nas três unidades de análise, há distinções na quantidade de variáveis que fornecem evidências para sua ocorrência. Assim sendo, enquanto no estado de SP cinco variáveis de pesquisa das 10 utilizadas indicam que haverá aquiescência, no estado do RJ foram seis variáveis e, em MG, sete. Esse fato indica que há evidências que indicam que o comportamento das três unidades de análise não é passivo em todas as circunstâncias da adoção das mudanças contábeis.

Constata-se, a partir da Tabela 3, que há variáveis que indicam resposta distinta de aquiescência, a saber: eficiência, difusão e incerteza. Essas três variáveis apresentaram evidências idênticas entre as unidades de análise, sendo que tais variáveis aumentam a probabilidade de resistência nos três entes analisados.

No que se refere à primeira, eficiência, percebe-se que, para os entrevistados, os benefícios e, de forma específica, a eficiência, são perceptíveis como resultado do processo de convergência. Todavia, para que benefícios e melhorias sejam inseridos na administração pública, torna-se necessária a utilização de tais informações no processo de tomada de decisão pelos gestores.

Assim, é unânime a indicação de que as informações geradas pela contabilidade são utilizadas muito timidamente no processo de tomada de decisão nos estados analisados. Além disso, assim como aponta o entrevistado externo E1STN, a variável política interfere no processo de tomada de decisão e, por conseguinte, a utilização da informação contábil ainda não é muito percebida no cenário brasileiro.

Os resultados obtidos no que tange a essa variável, eficiência, e também à variável legitimidade, exposta anteriormente, ambas vinculadas ao fator institucional causa, convergem com os pressupostos de Meyer e Rowan (1977) em relação à teoria institucional, uma vez que os estados que compõem as unidades de análise adotam as mudanças institucionais como mecanismo para obter legitimidade e não necessariamente motivados pela maior eficiência a ser obtida a partir das mudanças resultantes do processo de convergência às IPSAS, configurando-se, assim, a conformidade cerimonial.

Referente à segunda variável que aumenta a probabilidade de resistência nos três entes analisados, difusão, nota-se que, apesar da coerção para adoção das normas contábeis, há evidências que indicam que a difusão influencia a adoção das mudanças institucionais, tanto nos estados de SP e RJ quanto em MG.

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

Por fim, no que se refere a variável incerteza no processo de mudança institucional, observou-se que esta deve ser abordada em sentido mais amplo do que o proposto inicialmente, em decorrência das particularidades do caso observado. Nessa iniciativa, questionados sobre as incertezas que influenciam no processo de mudança institucional demandado, seja de maneira positiva ou negativa, o respondente E2SP indicou que a falta de pessoal, tanto em termos de quantidade quanto de qualificação, assim como a falta de mapeamento ou registros dos

processos realizados, geram incertezas quanto à adoção das mudanças no estado. Já os respondentes E1SP e E2RJ apontaram que uma das incertezas observadas no ambiente que influenciam negativamente a adoção das mudanças contábeis corresponde aos recursos financeiros.

Percebe-se, dessa forma, que a necessidade de recursos para execução do processo de convergência contábil e a insegurança quanto à obtenção desses geram incertezas ao processo. Todavia, tais incertezas não aumentam a probabilidade de conformidade, como sugere a proposição 9, haja vista que a falta de recursos inviabiliza determinadas mudanças contábeis, ou seja, a crise financeira, dificulta a conformidade com as regras.

Assim, percebe-se pertinente e oportuna a análise da variável incerteza, considerando-se, também, as dificuldades para a conformidade com as regras institucionais. O respondente E1MG não apontou incertezas, porém, mencionou que são as dificuldades, tal como o distanciamento entre teoria e prática, que influenciam ou determinam a conformidade ou resistência.

A relevância das dificuldades no processo de mudança contábil para a variável incerteza é perceptível, também, quando se observa que essas propiciam a interação entre os entes. Os entrevistados dos três estados apontaram que a adoção das normas por outros entes estaduais e a interação entre esses contribuem para a adoção a ser realizada no estado, pois se torna possível antecipar a observação de problemas que ocorreram com outros entes, reduzindo o custo e otimizando o processo, ou seja, minimizam-se as dificuldades do processo de mudança institucional.

Ambos os entrevistados externos e também os respondentes internos E1SP e E1MG, apontaram o estado de Santa Catarina como um dos entes estaduais mais avançados no processo, uma vez que tal estado é utilizado como *benchmarking* no processo.

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das evidências constatadas por variáveis, o modelo de Oliver (1991) permitiu identificar a resposta estratégica organizacional. Nesse contexto, verificou-se que aquiescer corresponde à estratégia adotada pelos estados de SP, RJ e MG.

Tal resposta apresenta, em comum nas três unidades de análise, evidências idênticas para cinco variáveis: alta legitimação, alta dependência, baixa restrição, alta coerção e alta interconectividade. Em outras palavras, essas variáveis aumentam a probabilidade de conformidade às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Já as variáveis eficiência, difusão e incerteza, nos três estados, além das variáveis consistência, no estado do RJ, e consistência e multiplicidade, em SP, indicam a existência de conflitos ou inconsistências entre as expectativas institucionais e as finalidades organizacionais internas e, conseqüentemente, apontam comportamento ativo e início de resistência quanto às mudanças institucionais demandadas.

Ademais, outro ponto observado por meio do estudo de caso múltiplo realizado indica que a probabilidade de resistência é maior no estado de SP, seguido pelos estados do RJ e MG, nessa ordem, sendo que tal resistência ocorre, principalmente, por meio da resposta estratégica de negociação.

Assim, por meio dos resultados obtidos neste estudo, é possível apontar que existem variáveis que aumentam a probabilidade de resistência à mudança institucional e, por

consequente, poderiam ser abordadas pelos atores envolvidos no processo, com a finalidade de aumentar a probabilidade de conformidade ou de resistência ao processo de mudança.

Desa forma, apesar das mudanças institucionais estarem inseridas no contexto da administração pública da Nova Gestão Pública, não é possível apontar que, no contexto da Casp no Brasil, tais mudanças estão sendo executadas nos entes da Federação para atingir, essencialmente, os mesmos objetivos do International Accounting Standards Board (IPSASB) de aprimorar a transparência, a *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis. Esse apontamento fundamenta-se na ausência de percepção generalizada dos benefícios a serem obtidos com a adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergências às IPSAS, tal como a eficiência, haja vista que esse benefício, por exemplo, se limita, ainda, ao entendimento e visão dos atuantes no órgão central de contabilidade, não sendo amplamente observado pelos gestores da administração pública quanto à utilização das informações contábeis para o processo de tomada de decisão. Assim, a mudança quanto à percepção da eficiência por parte dos representantes da administração pública brasileira e não somente com a finalidade de atender aos aspectos coercitivos, correspondem a uma medida que poderia ser cada vez mais fortemente apoiada em decorrência do potencial que tem para continuidade das mudanças institucionais.

Além disso, como a interconectividade resultou relevante como um dos fatores que contribui para o processo, aprimorar a difusão das mudanças institucionais, por meio de eventos e treinamentos direcionados a um público-alvo amplo, por exemplo, é outra medida importante em decorrência dos benefícios para o processo. Nessa iniciativa, os diversos atores sociais necessitam adquirir conhecimento das mudanças que estão sendo implantadas com a finalidade de demandar a conformidade a essas. Além disso, eventos e treinamentos direcionados ao pessoal atuante da área poderiam contribuir para a redução de incertezas que correspondem à outra variável que aumenta a probabilidade de resistência às mudanças institucionais.

Por último, maior alinhamento entre os entendimentos e a interpretação das normas contábeis entre a STN e determinados tribunais de contas, como, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de SP, também aumentaria a probabilidade de conformidade às mudanças contábeis em decorrência da redução da necessidade de retrabalho e ajustes para atender às determinações distintas entre tais agentes demandantes.

Nesse contexto, verificou-se que a operacionalização dos fatores preditivos do modelo de Oliver (1991) para identificação da resposta estratégica no que tange às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS é viável no setor público. Assim, sugere-se a realização de estudos de casos múltiplos em entes municipais, com a finalidade de analisar as variáveis de acordo com as particularidades de tais entes, para verificar se as medidas apontadas neste estudo como prováveis medidas que aumentariam a probabilidade de conformidade às mudanças institucionais também poderiam ser apontadas aos municípios.

No que se refere às limitações deste estudo, é importante observar que as proposições teóricas foram desenvolvidas a partir dos 10 fatores preditivos propostos no modelo de Oliver (1991), abordados na presente pesquisa como variáveis. Desse modo, a resposta estratégica identificada resultou da análise das variáveis discriminadas a partir do estudo da autora supracitada e, portanto, tal resposta se limita a essas variáveis; na hipótese de se utilizar variáveis distintas, o resultado poderia divergir daquele apontado neste estudo.

Além disso, tem-se a limitação temporal. As respostas estratégicas correspondentes podem variar com o decorrer do tempo como consequência da alteração das características ou evidências das variáveis utilizadas na presente pesquisa. Esse fato corresponde a uma característica de estudo de casos, uma vez que são abordados eventos contemporâneos, realizados no contexto da vida real, ou seja, os fatos abordados são evidenciados no momento da realização do estudo.

REFERÊNCIAS

- Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. (2015). Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU_Portaria+STN+548-2015+-+Anexo+PIPCP.pdf/094bd48c-80cb-46e0-9d6d-711ee9bb4742.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Pigatto, J. A. M. (2014, 2 de setembro). *Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption*. Trabalho apresentado no 8th International EIASM Public Sector Conference, 2014. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2466484.
- Decreto n. 47.101 (2016, 5 de dezembro). Recuperado de <http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/174013>.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/2095101>.
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. de G., Filho, J. F. R., & Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: uma análise comparativa — IPSAS NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(4), 434-447. <http://doi.org/ISSN1981-8610>.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & de Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias *top-down* e *bottom-up*. (Portuguese). *RAP: Revista Brasileira de Administração Pública*, 48(1), 183-206. doi: 10.1590/S0034-76122014000100008.
- Herbest, F. G. (2010). *Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países* (Dissertação de Mestrado). Fundação Instituto de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória. Recuperado de [http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertacao Fabricio Herbest.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertacao%20Fabricio%20Herbest.pdf).
- Hessels, J., & Terjesen, S. (2010). Resource dependency and Institutional Theory perspectives on direct and indirect export choices. *Small Business Economics*, 34(2), 203-220. doi: 10.1007/s11187-008-9156-4.
- James, O., & Manning, N. (1996). Public management reform: a global perspective. *Politics*, 16(3), 143-149. doi: 10.1111/j.1467-9256.1996.tb00033.x.
- Lei n. 7.483, de 08 de novembro de 2016. (2016, 8 de novembro). Recuperado de <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/PageLeisOrdinarias?OpenPage>.
- Lima, D. V. de, Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e à legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15-23. Recuperado de http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1.
- Mckay, R. B. (2001). Organizational responses to an environmental bill of rights. *Organization Studies*, 22(4), 625-658.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. doi: 10.1086/226550.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179. doi: 10.5465/AMR.1991.4279002.

- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (2003). *The external control of organizations: a resource dependence perspective*. Redwood, CA: Stanford University Press.
- Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008. (2008, 25 de agosto). Recuperado de <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>.
- Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. (2015, 24 de setembro). Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU_Portaria+STN+548-2015+-+PIPCP.pdf/477a70ed-690b-446c-92bc-cc954501d4f2.
- Revoredo, M. M. O. (2008). *Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder*(Dissertação de Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. Recuperado de [faj-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=6&Itemid=](http://faj.uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=6&Itemid=).
- Rossetto, C. R., & Rossetto, A. M. (2005). Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE Eletrônica*, 4(1). doi: 10.1590/S1676-56482005000100010.
- Santos, C. B., & Almeida, K. K. N. (2012). Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor. *REUNIR–Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 21-38. Recuperado de <http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/40/pdf>.
- Sherer, P. D., & Lee, K. (2002). Institutional change in large law firms: a resource dependence theory and institutional perspective. *Academy of Management Journal*, 45(1), 102- 119. doi: 10.2307/3069287.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*(5a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.