

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

MAIARA SASSO

**Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS:
respostas estratégicas de governos estaduais**

**São Paulo
2017**

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

MAIARA SASSO

**Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS:
respostas estratégicas de governos estaduais**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Patrícia Siqueira Varela

Versão corrigida
(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

**São Paulo
2017**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Sasso, Maiara

Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais / Maiara Sasso. – São Paulo, 2017.

278 p.

Dissertação(Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2017.

Orientador: Patrícia Siqueira Varela.

1. Contabilidade pública 2. Convergências às IPSAS 3. Institucionalização 4. Resposta estratégica 5. Estados brasileiros I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.61

Aos meus pais, Ocidio e Ivete, pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida. À minha irmã, Sandramara, por todo o incentivo. Tudo o que sou hoje, devo a vocês.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo presente maravilhoso que é a vida e pelas pessoas que Ele tem colocado em meu caminho, pois elas têm, em termos contábeis, agregado valor e diminuído vários tipos de custos, entre eles, e o principal, o de morar longe da família.

À minha orientadora, Patrícia Siqueira Varela, sou imensamente grata pelas contribuições e oportunidades. Acredito que orientar o/a discente torna-se uma obrigação a partir do momento que se aceita o desafio, porém, orientar com dedicação, disposição e paciência, como você o fez, é admirável. Agradeço por me inspirar, ajudar, desafiar e encorajar nesta importante etapa da minha vida.

Aos professores doutores, que contribuíram com seus conhecimentos na banca de qualificação, André Carlos de Aquino, Janilson Suzart e, principalmente, à Professora Mayla Cristina Costa, pelas valiosas contribuições em diversos momentos do desenvolvimento da pesquisa.

Aos professores do Departamento de Contabilidade da FEA/USP, em especial aos professores Ariovaldo dos Santos, Fernando Murcia, Gerlando Lima, Lucas Ayres, Luís Eduardo Afonso e Nelson de Carvalho, pelo ensinamento, competência e dedicação nas aulas ministradas.

Aos membros do Observatório de Gestão Pública, pela dedicação e entusiasmo como parte de um grupo, em especial, às valiosas contribuições do professor Gilberto Martins e do colega Valter Macena da Silva Junior.

Também sou muito grata aos seis entrevistados, por terem disposto de seu valioso tempo e aceitado contribuir com minha pesquisa. Vocês certamente fizeram toda a diferença.

À equipe da Melhores e Maiores e, de maneira muito especial, ao Nivaldo, Eliene e Raquel Sarquis. Vocês são sensacionais. Muito obrigada por tudo.

Aos meus pais e à minha irmã, certamente não tenho palavras para expressar minha gratidão.

A toda minha família, em especial às tias e primas. Não sei o que seria da minha vida sem vocês e peço a Deus nunca ter de descobrir.

Agradeço também aos meus amores, que me dão a certeza de que estar perto não é o mais essencial para a amizade. As Luluzinhas Giseli, Taisa, Lilian, Liane, Cristiane e Sandramara. As amigas Cristiane Weber, Karen, Gabriela e Patrícia e ao amigo Raffael.

À família Cotrim Pelegrini, por ter me acolhido quando cheguei a São Paulo. Agradeço também, em especial, pela amizade e afeto, a Amanda, Mayara e a minha avó de coração, Shirley.

Aos colegas de mestrado e doutorado do PPGCC FEA/USP e de maneira especial aos amigos Alan, Camilla, Caio, Daiana, Luciano, Raquel (*again*) e Vitor. Vocês são sensacionais.

À Bárbara Barbosa, por nunca ter desistido da pessoa “gasparzinha” que precisei ser para concluir esta etapa. À Ana Clara e ao Vinicius, por me aturarem, literalmente.

Aos funcionários do Departamento de Contabilidade da FEA/USP e da biblioteca, em especial à Giseli, por todo apoio.

Ao CNPq, pelo apoio financeiro para realização do mestrado.

*“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito.
Não sou o que deveria ser, mas graças a Deus, não sou o que era antes”.*
(Martin Luther King)

RESUMO

Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

As mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, a partir da edição da Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008, têm ocupado grande espaço nas discussões, tanto no meio acadêmico quanto nas atividades dos órgãos e entidades responsáveis pela contabilidade. Tais mudanças, pela perspectiva das entidades a que se aplicam e observadas por meio dos pressupostos da teoria institucional e da teoria da dependência de recursos, podem ser abordadas como mudanças institucionais demandadas pelo ambiente externo organizacional. Oliver (1991) propõe um modelo com base em ambas as teorias supramencionadas para identificação da resposta estratégica de uma organização em decorrência das pressões ou regras institucionais que variam de conformidade à alta resistência, a saber: (i) aquiescer, (ii) negociar, (iii) esquivar, (iv) desafiar e (v) manipular. Nessa perspectiva, a presente pesquisa teve como objetivo geral 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. Utilizou-se a estratégia de pesquisa de estudo de casos múltiplos para identificar a resposta estratégica dos entes analisados em relação às mudanças institucionais, abordadas por meio dos 10 fatores preditivos de Oliver (1991) agrupados em cinco fatores institucionais, quais sejam: (i) causa: legitimação e eficiência; (ii) agente: multiplicidade e dependência; (iii) conteúdo: consistência e restrição; (iv) controle: coerção e difusão; e (v) contexto: incerteza e interconectividade. Assim sendo, 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: Contabilidade Pública. Convergência às IPSAS. Institucionalização. Resposta estratégica. Estados brasileiros.

ABSTRACT

Sasso, M. (2017). *Adoption of the accounting standards from the convergence process to IPSAS: strategic responses of state governments* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The changes in Public Sector Accounting in Brazil, since the publication of the MF Order N. 184, of 25 August 2008, have been taking a large agenda with discussions both in the academic environment and in the activities of the entities responsible for accounting. Such changes, from the perspective of applied entities and observed through the assumptions of institutional theory and resource dependence theory, can be approached as institutional changes or processes demanded by the external pressures. Oliver (1991) proposes a model based on both of the aforementioned theories to identify the strategic response of an organization as a result of external pressures or rules that vary from compliance to high resistance, namely: (i) acquiescence, (ii) compromise, (iii) avoidance, (iv) defiance, and (v) manipulation. In this perspective, the present research had as general purpose to understand the strategic responses of Brazilian states to institutional changes based on the adoption of Brazilian accounting standards from the convergence process to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), from the institutional and resource dependence perspective. The multiple case study research strategy was used to identify the strategic response of the entities addressed in relation to institutional changes and were addressed through Oliver's 10 predictors factors, grouped into five institutional factors: (i) cause: legitimacy and efficiency; (ii) constituents: multiplicity and dependence; (iii) content: consistency and constraint; (iv) control: coercion and diffusion; and (v) context: uncertainty and interconnectedness. Thus, the analyzed units correspond of the states of São Paulo, Rio de Janeiro, and Minas Gerais, on the executive sphere, and the evidence was obtained through documents and interviews with respondents who work in such state entities and respondents from outside the states. It was verified through the triangulation of data that the three states present acquiescence as a strategic response to the institutional changes based on the adoption of Brazilian accounting standards from convergence process to IPSAS. However, it was found that while in the state of São Paulo five variables, among the 10 used, indicated the probability of acquiesce, six variables indicated evidence regarding this response to the state of Rio de Janeiro and seven to the state of Minas Gerais. It was concluded, then, although the three state entities present the same strategic response, there is a greater probability of resistance in the state of São Paulo, followed by the state of Rio de Janeiro and, subsequently, the state of Minas Gerais. Such differences between the entities are tied to the multiplicity and consistency variables. It is believed that the notes made in the present study are relevant to the understanding of the critical factors that increase the likelihood of compliance or resistance to institutional changes based on the adoption of Brazilian accounting standards from convergence process to IPSAS.

Keywords: Public Sector Accounting. Convergence to IPSAS. Institutionalization. Strategic response. Brazilian states.

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 – Divisão do isomorfismo	45
Figura 2.2 – Processos inerentes à institucionalização	51
Figura 2.3 – IFAC: missão, visão, atributos nas demonstrações contábeis e conselhos independentes	82
Figura 2.4 – Diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da Casp no Brasil.....	96
Figura 3.1 – Desenho de pesquisa	122
Figura 3.2 – Inserção da CGE/SP na estrutura da Sefaz/SP.....	125
Figura 3.3 – Inserção da CGE/RJ na estrutura da Sefaz/RJ	127
Figura 3.4 – Inserção da SCCG na estrutura da Sefaz/MG.....	129
Figura 3.5 – Convergência das fontes de evidências	131
Figura 4.1 – Abrangência do processo de convergência no estado de São Paulo	142
Figura 4.2 – Histórico da implantação do PCASP no estado do Rio de Janeiro	154
Figura 4.3 – Histórico da implantação das DCASP no estado do Rio de Janeiro	155
Figura 4.4 – Lógica do Acordo de Resultados no estado de Minas Gerais	161
Figura 4.5 – Benefícios do processo de convergência no estado de São Paulo	175
Figura 4.6 – Cenário normativo do processo de convergência pelo Governo do Estado de São Paulo.....	206

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 – Fases da teoria institucional	42
Tabela 2.2 – Preditores de mudança isomórfica.....	46
Tabela 2.3 – Definições de legitimidade organizacional	49
Tabela 2.4 – Estágios de institucionalização e dimensões comparativas.....	53
Tabela 2.5 – Estratégias organizacionais para minimizar a dependência em relação ao ambiente	58
Tabela 2.6 – Comparação entre a teoria institucional e teoria da dependência de recursos	60
Tabela 2.7 – Respostas estratégicas aos processos institucionais	63
Tabela 2.8 – Antecedentes institucionais, suas respectivas hipóteses e respostas estratégicas previstas.....	66
Tabela 2.9 – Características e o contexto histórico na construção das abordagens da administração pública	72
Tabela 2.10 – Datas e eventos importantes na evolução histórica da Casp no Brasil	76
Tabela 2.11 – Características qualitativas da informação contábil para as demonstrações das entidades do setor público	83
Tabela 2.12 – Relação das IPSAS	85
Tabela 2.13 – Mecanismos requeridos quando da adoção do regime de competência.....	89
Tabela 2.14 – Graus de competência	91
Tabela 2.15 – Resultado da experiência internacional na adoção do regime de competência .	92
Tabela 2.16 – Antes e depois da edição das 11 primeiras NBC TSP	97
Tabela 2.17 – Relação das NBC TSP	99
Tabela 2.18 – Partes do MCASP e suas respectivas abordagens	104
Tabela 2.19 – Composição do GTCO.....	106
Tabela 2.20 – Histórico das portarias de convergência atinentes aos prazos para adoção das Partes I a V do MCASP e paraconsolidação das contas, após a publicação da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008	108
Tabela 2.21 – Prazos limites de adoção dos PCP aplicáveis as Unidades da Federação.....	111
Tabela 2.22 – Estudos anteriores relacionados à teoria institucional e a teoria da dependência de recursos.....	113
Tabela 2.23 – Estudos anteriores relacionados à convergência às IPSAS	115
Tabela 3.1 – Informações gerais sobre as entrevistas internas	131
Tabela 3.2 – Informações gerais sobre as entrevistas externas	132
Tabela 3.3 – Procedimentos iniciais para o estudo de caso múltiplo	133
Tabela 3.4 – Questões para as entrevistas internas	134

Tabela 3.5 – Identificação dos entrevistados.....	140
Tabela 4.1 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de São Paulo	141
Tabela 4.2 – Processo de convergência no estado de São Paulo	144
Tabela 4.3 – Implantação das políticas contábeis no estado de São Paulo	146
Tabela 4.4 – Implantação das políticas contábeis no estado de São Paulo versus prazos estabelecidos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015	148
Tabela 4.5 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado do Rio de Janeiro.....	151
Tabela 4.6 – Cronograma de implantação dos PCP no estado do Rio de Janeiro	156
Tabela 4.7 – Vantagens atribuídas ao Siafe-Rio.....	158
Tabela 4.8 – Percepções sobre o estado de Minas Gerais pelos entrevistados do estado de São Paulo, E1SP e E2SP	159
Tabela 4.9 – Implantação dos PCP no estado de Minas Gerais	164
Tabela 4.10 – Implantação dos PCP no estado de Minas Gerais versus prazos estabelecidos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015	165
Tabela 4.11 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de Minas Gerais .	166
Tabela 4.12 – Legitimidade do órgão responsável pela contabilidade para realização do processo.....	168
Tabela 4.13 – Evidências para a variável de pesquisa legitimação	170
Tabela 4.14 – Percepção da eficiência resultante do processo de mudança contábil	174
Tabela 4.15 – Utilização (ou não) das informações contábeis no processo de tomada de decisão pelos gestores.....	176
Tabela 4.16 – Evidências para a variável de pesquisa multiplicidade	180
Tabela 4.17 – Divergências de entendimento entre os agentes demandantes	181
Tabela 4.18 – Visão das demandas realizadas pela STN e a criação do Conselho de Gestão Fiscal previsto na LRF	183
Tabela 4.19 – Interação entre São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais e a STN	184
Tabela 4.20 – Evidências para a variável de pesquisa dependência	189
Tabela 4.21 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à dependência	190
Tabela 4.22 – Endividamento do governo dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais em outubro de 2016 (em R\$ 1,00)	192
Tabela 4.23 – Credores externos dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais	192
Tabela 4.24 – Relevância das instituições internacionais para realização do processo de convergência.....	193
Tabela 4.25 – Capacidade dos estados de operar sem os recursos da União	194
Tabela 4.26 – RQG concedidas pela União aos estados	195

Tabela 4.27 – Dependência da União para com os estados	196
Tabela 4.28 – Objetivos do processo de convergência às IPSAS percebidos pelos entrevistados dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais	198
Tabela 4.29 – Objetivos da elaboração das demonstrações contábeis pelos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais	200
Tabela 4.30 – Evidências para a variável de pesquisa consistência	201
Tabela 4.31 – Evidências para a variável de pesquisa restrição	203
Tabela 4.32 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à restrição	203
Tabela 4.33 – Aspectos coercitivos do processo de mudança contábil observado pelos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais	207
Tabela 4.34 – Relevância dos prazos fixados pela STN para o processo	207
Tabela 4.35 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à coerção	208
Tabela 4.36 – Aspectos atinentes à coordenação do processo por meio de portarias	210
Tabela 4.37 – Distanciamento entre as normas e a prática contábil	210
Tabela 4.38 – Pautas das reuniões do GTCON no primeiro e segundo semestre de 2015 e 2016	214
Tabela 4.39 – Participantes das reuniões do GTCON no primeiro e segundo semestre de 2015 e primeiro semestre de 2016	215
Tabela 4.40 – Assuntos abordados no Fórum da STN	216
Tabela 4.41 – Eventos e treinamentos atinentes à Casp	219
Tabela 4.42 – Influências do processo de convergência realizado em outros estados	220
Tabela 4.43 – Posicionamentos dos entrevistados E1MG e E1STN em relação à difusão das mudanças contábeis com o decorrer do tempo	221
Tabela 4.44 – Incertezas apontadas para os estados de São Paulo e Rio de Janeiro	223
Tabela 4.45 – Interação entre os entes com o intuito de minimizar as dificuldades no processo de mudança contábil	225
Tabela 4.46 – Entes estaduais apontados como benchmarking pelos entrevistados externos E1Gefin e E1STN	226
Tabela 4.47 – Evidências para a variável de pesquisa interconectividade	229
Tabela 4.48 – Benefícios da interconectividade	230
Tabela 4.49 – Interconectividade entre os entes estaduais da Região Sudeste	231
Tabela 4.50 – Respostas estratégicas das unidades de análise	233

LISTA DE SIGLAS

ABM	Associação Brasileira de Municípios
Abracom	Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios
Abrasf	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
AFD	Agência Francesa de Desenvolvimento
ATP	Alinhamento Técnico e Pedagógico
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BGE	Balanço Geral do Estado
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSPN	Balanço do Setor Público Nacional
Capes	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
Casp	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
Cauc	Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias
CCONF/STN	Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação da Secretaria do Tesouro Nacional
CCONT/STN	Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União/Secretaria do Tesouro Nacional
CEF	Caixa Econômica Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE/RJ	Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGE/SP	Contadoria Geral do Estado de São Paulo
CGU	Controladoria Geral da União
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
Conaci	Conselho Nacional de Controle Interno
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
Cute	Conta Única do Tesouro Estadual
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DEMPL	Dívida externa de médio e longo prazo
DOU	Diário Oficial da União
DRPSP/SPPS/MPS	Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social
EGP	Encontro de Gestores Públicos
EPD	Escrituração por Partidas Dobradas
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
Fipecafi	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FMI	Fundo Monetário Internacional
GA	Grupo Assessor
Gefin	Grupo de Gestores das Finanças Estaduais
GRE	Guia de Recolhimento do Estado
GT	Grupo de Trabalho
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board

ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IES	Instituto de Ensino Superior
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
IRB	Instituto Rui Barbosa
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
JBIC	Japan Bank for International Cooperation
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MF	Ministério da Fazenda
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MSC	Matriz de Saldos Contábeis
NAP	Nova Administração Pública
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
P	Proposição
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	Procedimentos Contábeis Específicos
PCO	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
RCPG	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SBCASP	Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos aplicados ao Setor Público
SCCG	Superintendência Central de Contadoria Geral
Secofem	Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios
Sefaz/MG	Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Sefaz/RJ	Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro
Sefaz/SP	Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo
Seplag	Secretaria de Planejamento
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
Siafe	Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil
Siafem	Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC	Standing Interpretations Committee
Sincofi	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UF	Unidades da Federação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	23
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	23
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	26
1.3	PROPOSIÇÕES DE PESQUISA.....	30
1.4	OBJETIVOS DE PESQUISA.....	31
1.4.1	Objetivo geral	31
1.4.2	Objetivos específicos	31
1.5	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES.....	32
1.5.1	De ordem prática	32
1.5.2	De ordem teórica	34
1.6	DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	36
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	37
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	39
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL E TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS... 39	
2.1.1	Teoria institucional	40
2.1.2	Teoria da dependência de recursos	53
2.1.3	Divergências e convergências entre a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos.....	60
2.2	CASP NO BRASIL	71
2.2.1	IPSASB	81
2.2.2	CFC	94
2.2.3	Governo Federal/STN	101
2.3	ESTUDOS ANTERIORES	113
2.3.1	Teoria institucional e teoria da dependência de recursos.....	113
2.3.2	Convergência às IPSAS	115
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	119
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E DESENHO DE PESQUISA	119
3.2	DETERMINAÇÃO DOS CASOS OBJETO DE ESTUDO	123
3.2.1	Definição dos casos	123
3.2.2	Delimitação dos casos.....	124
3.2.2.1	<i>Estado de São Paulo</i>	125
3.2.2.2	<i>Estado do Rio de Janeiro</i>	126
3.2.2.3	<i>Estado de Minas Gerais</i>	128
3.3	COLETA DOS DADOS.....	130
3.3.1	Procedimentos iniciais	132
3.3.2	Fontes de evidências	133
3.3.2.1	<i>Entrevistas internas</i>	133
3.3.2.2	<i>Entrevistas externas</i>	137
3.3.2.2.1	Membro do GT de Contabilidade do Gefin.....	137
3.3.2.2.2	Membro da CCONF/STN.....	138
3.3.2.3	<i>Documentos</i>	138
3.4	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	139

4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	141
4.1	PROCESSO DE CONVERGÊNCIA.....	141
4.1.1	Estado de São Paulo.....	141
4.1.2	Estado do Rio de Janeiro.....	150
4.1.3	Estado de Minas Gerais.....	159
4.2	RESPOSTA ESTRATÉGICA	167
4.2.1	Fator institucional causa.....	167
4.2.1.1	<i>Legitimação</i>	167
4.2.1.2	<i>Eficiência</i>	173
4.2.2	Fator institucional agente	178
4.2.2.1	<i>Multiplividade</i>	178
4.2.2.2	<i>Dependência</i>	187
4.2.3	Fator institucional conteúdo	197
4.2.3.1	<i>Consistência</i>	197
4.2.3.2	<i>Restrição</i>	202
4.2.4	Fator institucional controle.....	205
4.2.4.1	<i>Coerção</i>	205
4.2.4.2	<i>Difusão</i>	213
4.2.5	Fator institucional contexto.....	222
4.2.5.1	<i>Incerteza</i>	222
4.2.5.2	<i>Interconectividade</i>	228
4.2.6	Identificação da resposta estratégica.....	232
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	237
	REFERÊNCIAS.....	247
	APÊNDICE	265
	ANEXO	273

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A forma de gestão da administração pública passou por reformas com o decorrer do tempo, atrelada ao contexto histórico no qual foi estabelecida, sendo que cada abordagem atribui características quanto à forma de gerir o Estado pela administração pública. Filippim, Rossetto e Rossetto (2010) apontam a patrimonialista, a burocrática e a Nova Administração Pública (NAP), ou Nova Gestão Pública (NGP), como as abordagens que norteiam a administração pública.

Em cada abordagem, o processo histórico percorrido pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp) no Brasil evidencia eventos de sucessos e fracassos na tentativa de promover mudanças. Várias transformações somente foram alcançadas depois de repetidas tentativas e esforços como ocorreu, por exemplo, no processo de implantação da Escrituração por Partidas Dobradas (EPD) durante a abordagem da administração pública patrimonialista. A adoção da EPD foi estabelecida, inicialmente, pelo Alvará de 28 de junho de 1808, porém, a implantação da escrituração da receita e despesa por partidas dobradas da União ocorreu somente com o auxílio da Comissão das Partidas Dobradas constituída em junho de 1914, ou seja, 106 anos após a primeira tentativa.

Assim como afirma Moraes Junior (1921a citado por Adde, Iudícibus, Ricardino Filho, & Martins, 2014), “durante mais de um século, a obrigatoriedade da EPD constou na legislação de Fazenda e, nesse prazo, foi ela praticada durante algum tempo, sendo depois arbitrariamente abandonada” (p. 327). Esse autor, Moraes Junior (1921a), complementa que os principais fatores que impediram a eficiência da EPD foram: (i) a inércia, ou seja, a não cogitação de pôr a lei em prática; (ii) a incompetência na percepção dos benefícios da adoção; e (iii) a má vontade alegada pelo esforço a ser despendido e a exigência de um corpo técnico para execução.

Considerando que a implantação da EPD ocorreu após mais de um século da proposta inicial de adoção, D’Auria (1953) apontou o motivo pelo qual a necessidade de remodelagem da contabilidade federal foi notificada, resultando, conseqüentemente, em modificações efetivas. Assim sendo, o autor afirma que o Ministro da Fazenda, Rivadávia da Cunha Corrêa, com a

finalidade de demonstrar a situação financeira da República solicitada pelos representantes dos banqueiros ingleses para concessão do segundo empréstimo, *funding loan*, solicitou o Balanço do Tesouro ao diretor de contabilidade, porém foi informado por esse que o demonstrativo encontrava-se com oito anos de atraso e que o último fora publicado em 1905. Assim, considerando a necessidade de atender às exigências dos ingleses, constituiu-se a Comissão das Partidas Dobradas para reformulação da contabilidade federal, utilizando como base o método de partidas dobradas e o esquema Logismográfico delineado por Estanislau Kruszynski, que tinha sido primeiramente implantado por Carlos de Carvalho em um município paulista em 1892 e, na sequência, no Tesouro do Estado de São Paulo, em 1905.

Além da implantação do modelo na contabilidade federal, D'Auria (1953) acrescenta, ainda, que a organização contábil paulistana transpôs fronteiras estaduais, sendo o estado do Paraná, seguido pelo Rio de Janeiro e Minas Gerais, os primeiros a organizarem suas escriturações com base no modelo inserido por Carlos de Carvalho.

De maneira similar ao processo de implantação da EPD, é possível apontar o processo de inserção do enfoque patrimonial na Casp no Brasil, pois, em 1922, o Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro, organizou o primeiro Código de Contabilidade da União e os artigos 21 a 23 trouxeram instrumentos distintos para o enfoque orçamentário e patrimonial, ou seja, contabilização pelo regime de caixa e de competência. Dessa forma, o artigo 22 dispôs que a conta do orçamento deveria conter a receita orçada e a despesa fixada, entre outros. Já o artigo 23 acrescentou que o Balanço do Patrimônio deveria abranger todos os bens da União e suas modificações, assim como as dívidas ativa e passiva, entre outros itens. Além disso, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, e o Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, instituíram a necessidade de determinação ou apuração de custos na Casp no Brasil, enfatizando, dessa forma, os aspectos contábeis patrimoniais. Todavia, tais determinações atinentes à contabilização pelo regime de competência somente estão sendo inseridas de fato na Casp a partir da mudança contábil baseada 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), abordadas com maior destaque após a edição da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008.

Assim sendo, o processo de modernização da gestão pública em transição atualmente pretende culminar com uma Casp convergida aos padrões internacionais de contabilidade, qual seja, às

IPSAS. Tal processo implica mudanças significativas nos entes da Federação e, conseqüentemente, demanda esforços para que a mudança contábil de fato ocorra.

Nesse sentido, com o intuito de contribuir com o processo de convergência às IPSAS, o Ministério da Fazenda determinou, mediante a Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o dever de promover ações com objetivo de articular o processo. Desde então, verifica-se que várias portarias foram editadas visando a estabelecer prazos limites para adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), além dos Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) e Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

Dessa forma, a adoção do PCASP e das DCASP, estabelecida inicialmente pela Portaria STN n. 467, de 6 de agosto de 2009, e Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009, foi prorrogada de 2012 para o término de 2014. Já para os PCP, inicialmente estabelecidos para 2012, a STN determinou a prorrogação e a implantação gradual mediante o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado como Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. Tal portaria contém os prazos limites obrigatórios específicos para cada tipo de PCP, sendo que para a União o prazo final previsto para adoção termina em dezembro de 2020, para os estados e o Distrito Federal, em dezembro de 2021, para os municípios com mais de 50 mil habitantes, em 2022, e com até 50 mil habitantes, em 2023, observando-se, ainda, que determinados prazos para alguns procedimentos serão definidos em atos normativos específicos.

Nessa perspectiva, para compreender como ocorrem as mudanças e o processo que as acompanha, torna-se importante observar o contexto e as particularidades em que tais transformações são propostas. A interconexão entre as mudanças na contabilidade e no ambiente ou sociedade em que esta se insere pode ser analisada considerando-se a visão de Sá (1997), que afirma que “a Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tem coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano” (p. 16).

Atualmente, prepondera a NGP (ou NAP) como a abordagem que norteia a administração pública. Entre as atribuições dessa abordagem, com início nos primeiros anos da década de

1990, aponta-se o intuito de flexibilizar e aprimorar a gestão e torná-la mais transparente à sociedade, com ênfase na efetividade, na ética e na gestão responsável.

Nesse contexto, resultam plausíveis as características da forma de gestão vigente e os objetivos visados com o processo de convergência às IPSAS, publicados pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Assim, com a finalidade de servir ao interesse público por meio do desenvolvimento de organizações, mercados e economias fortes e sustentáveis, procura-se promover a transparência, *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2016a).

Nessa iniciativa, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2008, as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e, em 2011, publicou a 11ª, sendo as primeiras normas somente inspiradas nas IPSAS. Assim, no segundo semestre de 2016, publicaram-se as cinco primeiras NBC TSP e a Estrutura Conceitual; essas, por sua vez, convergidas para tais normas internacionais e, portanto, substitutas parciais da primeira versão de normas publicadas em 2008.

Outro mecanismo de mudança que está sendo implantado na esfera pública brasileira para aprimorar as informações contábeis das entidades do setor, e que faz parte do escopo das IPSAS, corresponde à adoção do regime de competência. Todavia, Andrade e Carvalho (2013) apontam que a adoção desse regime no setor público corresponde a uma questão em aberto em decorrência da falta de consenso sobre o processo, porém, afirmam que é perceptível que o regime de competência é mais informativo.

Segundo esses autores, Andrade e Carvalho (2013), “a adoção do regime de competência no setor público implica mudanças fortes em termos operacionais e administrativos para o seu sucesso” (p. 46), mas indicam que são mudanças necessárias, uma vez que, desde a crise econômica de 2008, percebe-se que os relatórios gerados em nível mundial não evidenciam a realidade econômica que se propõem a evidenciar.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

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, sendo 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”¹ (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, Rio de Janeiro e Minas Gerais. 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.

Considerando, então, a adoção de tais normas uma expectativa ou pressão externa aos estados brasileiros como meio paramudança institucional, as premissas da perspectiva da dependência de recursos ensejam que as organizações não necessariamente adotem essas mudanças institucionais de maneira passiva. Nesse contexto, a existência de grupos de discussões e debates, tais como o Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin), o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) e a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) vinculada à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) da STN, que viabilizam, também, a participação dos entes no processo de elaboração dos normativos, enseja que os estados possam apresentar um comportamento ativo no processo de mudança organizacional.

A partir dos pressupostos da teoria institucional e da teoria da dependência de recursos, Oliver (1991) aponta cinco tipos de respostas estratégicas que variam da conformidade à alta resistência às mudanças estabelecidas pelo ambiente, a saber: (i) aquiescência, (ii) negociação,

¹ Texto original: “*We have argued that the organization ends and the environment begins at that point where the organization’s control over activities diminishes and the control of other organizations or individuals begins.*”

(iii) esquivança, (iv) negociação e (v) manipulação. Assim, para identificação da resposta estratégica, a autora discrimina 10 fatores preditivos agrupados em cinco fatores institucionais, quais sejam: (i) causa: legitimação e eficiência; (ii) agente: multiplicidade e dependência; (iii) conteúdo: consistência e restrição; (iv) controle: coerção e difusão; e (v) contexto: incerteza e interconectividade. Desse modo, tais fatores preditivos, abordados nesse estudo como variáveis, foram empregados para verificar a probabilidade de conformidade ou de resistência às mudanças institucionais demandadas pelo ambiente e, dessa maneira, identificar como os entes respondem a essa mudança.

Nesse contexto, este estudo pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **qual o padrão de resposta estratégica apresentado pelos governos estaduais no que se refere às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS?**

É importante apontar que, 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 Gefin, somente a partir de 2008 observaram-se mudanças contábeis 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 PIPCP, também corresponde a um dispositivo legal publicado de significativa relevância para o processo de mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. A partir desse último normativo, estabeleceu-se a implantação gradual das mudanças contábeis e, de maneira mais específica, dos PCP.

Dessa forma, a condução do processo de mudança institucional, 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 caracterizou-se um compromisso de longo prazo. Assim, apesar da conexão existente no processo de mudança contábil desde seu início até o período atual, destacam-se estratégias de

adoção distintas. Esta pesquisa, por sua vez, aborda o padrão de resposta estratégica apresentado a partir das discussões para publicação do PIPCP.

Considera-se que os estados respondem estrategicamente ao processo de convergência em decorrência do impacto significativo que tal mudança implica, pois, no Brasil, o enfoque orçamentário preponderou desde os primórdios contábeis e, portanto, a transição para o enfoque patrimonial, com a contabilização pelo regime de competência, faz com que o processo de convergência provoque mudanças de impactos expressivos para os entes da Federação.

Herbest (2010) abordou as dificuldades para adoção do regime de competência no setor público e apontou vários problemas a serem enfrentados para concretização do processo. Porém, destacou a falta de vontade política como a principal dificuldade enfrentada, pois, de acordo com o autor, essa é responsável pelo surgimento da maioria dos demais problemas.

Assim, considera-se relevante responder à questão de pesquisa proposta, haja vista que, independentemente das dificuldades e problemas enfrentados, o processo, no Brasil, é demandado coercitivamente pelo CFC e pela 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.

Além do aspecto coercitivo, países como Austrália, Canadá, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Nova Zelândia, Reino Unido, Romênia, Suécia, entre outros, (Andrade & Carvalho, 2013; Herbest, 2010) já realizaram a transição do regime de caixa para o regime de competência. Além disso, 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 (International Monetary Fund [IMF], 2016a), 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 de estado de calamidade pública financeira dos estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, o apoio de instituições financeiras torna-se importante fonte de financiamentos.

Nessa perspectiva, torna-se relevante o exposto por Ball (2012), “a crise da dívida soberana torna muito claro que os governos em geral contabilizam muito mal o seu desempenho e posição financeira. Isto poderia, e deveria, conduzir a uma reforma significativa”² (p. 35). O autor afirma, ainda, que a confiança e a *accountability* somente serão alcançadas se houver transparência; porém, para que haja transparência, é crucial o regime de competência. Chan (2010) também atribui importância às informações contábeis geradas pelo regime de competência e afirma que a falta delas poderia converter-se “em uma crise fiscal de grandes proporções” (p. 9). Ainda, de acordo com o documento publicado em setembro de 2015 pelo IPSASB, a longa duração da crise da dívida soberana enfatiza a necessidade de fortalecer a qualidade do gerenciamento do setor público mundial e aprimorar as demonstrações oriundas desse setor, defendendo, portanto, a utilização de normas de qualidade e a adoção do regime de competência (IPSASB, 2015b).

É perceptível, então, que existem fatores que ensejam que os estados brasileiros respondem, de alguma maneira, às mudanças institucionais demandadas em níveis nacional e internacional. Por isso, acredita-se que o problema de pesquisa formulado é pertinente e relevante no contexto dos estudos da Casp, uma vez que, a partir das pressões ambientais para conformidade às regras institucionais, os entes respondem em conformidade ou resistido às exigências, como já exposto.

1.3 PROPOSIÇÕES DE PESQUISA

Para identificar a resposta estratégica das unidades de análise, utilizaram-se os 10 fatores preditivos propostos por Oliver (1991), abordados no presente estudo como variáveis de pesquisa, sendo que para cada variável tem-se uma proposição (P) de pesquisa, a saber:

- Legitimação: P1: quanto menor o grau de legitimidade percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.
- Eficiência: P2: quanto menor o grau de eficiência percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.

² Texto original: “*The sovereign debt crisis makes it abundantly clear that governments in general are accounting very poorly for their financial performance and position. This could, and should, lead to significant reform.*”

- Multiplicidade: P3: quanto maior o grau de multiplicidade de agentes que demandam mudanças, maior a probabilidade de resistência.
- Dependência: P4: quanto menor o grau de dependência externa em agentes que demandam a convergência, maior a probabilidade de resistência.
- Consistência: P5: quanto menor o grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas organizacionais, maior a probabilidade de resistência.
- Restrição: P6: quanto maior o grau de restrições quanto à autonomia organizacional imposta pelo processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.
- Coerção: P7: quanto menor o grau de coerção legal para adoção das normas atinentes ao processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.
- Difusão: P8: quanto menor o grau de difusão voluntária da mudança institucional por outros estados brasileiros, maior a probabilidade de resistência.
- Incerteza: P9: quanto menor o nível de incerteza no ambiente organizacional, maior a probabilidade de resistência.
- Interconectividade: P10: quanto menor o grau de interconectividade no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência.

1.4 OBJETIVOS DE PESQUISA

1.4.1 Objetivo geral

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, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.

1.4.2 Objetivos específicos

- Descrever o contexto da Casp no Brasil em que se inserem as mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.
- Operacionalizar os 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 para os entes do setor público.

- Descrever o processo das mudanças institucionais e o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) nas unidades de análise, a saber, poderes executivos estaduais de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.
- Analisar as variáveis referentes aos fatores institucionais causa, agente, conteúdo, controle e contexto, determinadas com base nos 10 fatores preditivos de Oliver (1991), no contexto das mudanças institucionais das três unidades de análise.
- Identificar a resposta estratégica de cada ente estadual abordado e os fatores que a condicionam ou a enfraquecem.

1.5 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

1.5.1 De ordem prática

No que tange aos aspectos práticos, pretende-se contribuir com as discussões atinentes à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Um dos produtos a serem obtidos a partir das mudanças contábeis propostas corresponde ao aprimoramento da consolidação das contas públicas e, conseqüentemente, à divulgação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) pela STN. Após sete anos nos quais a convergência é abordada no cenário brasileiro, verifica-se que, apesar das mudanças já realizadas, ainda são necessárias modificações na contabilização e nos sistemas contábeis utilizados pelo setor público. Esse fato pode ser percebido, por exemplo, no BSPN ou na consolidação das contas públicas referentes ao exercício de 2015 (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2016a), em que, de acordo com o Anexo III desse demonstrativo, sete municípios brasileiros enviaram suas contas com saldo negativo referente às vendas de produtos, sendo que tais erros ressaltam a necessidade de melhoria na contabilidade do setor.

O processo de convergência no setor público, assim como apontado por Herbst (2010), apresenta dificuldades em sua implantação. Dessa forma, a partir das evidências encontradas em cada variável, pretende-se contribuir com o debate e discussão de acadêmicos, órgãos normatizadores, usuários das informações e preparadores das informações contábeis.

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 baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. A partir da análise das variáveis abordadas neste estudo, 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. Além disso, a partir das generalizações analíticas a outros entes da Federação, ou seja, extensão dos resultados observando as proposições teóricas deste estudo, também se viabiliza a abordagem de medidas atendendo às particularidades e características dos demais entes, tais como os municípios brasileiros.

Já em relação aos usuários das informações, pretende-se contribuir por meio do levantamento dos fatos em que o processo se insere na Casp no Brasil, assim como mediante as variáveis analisadas. A carência de informações fidedignas que retratem a realidade financeira e econômica, assim como sua empregabilidade no processo de tomada de decisão por parte dos gestores, são perceptíveis em momentos em que a população manifesta seu descontentamento com a administração pública. Todavia, as mudanças contábeis em andamento, assim como as particularidades do setor público, necessitam ser abordadas e divulgadas por meio de pesquisas para que os usuários das informações verifiquem as modificações em andamento no setor público e, conseqüentemente, participem como demandantes do processo com a finalidade de obter informações com maior transparência, *accountability* e comparabilidade, objetivos esses almejados na edição das IPSAS pelo IPSASB.

Acredita-se, ainda, que a abordagem das práticas e ações dos estados analisados seja um mecanismo importante para disseminação e difusão do assunto, tanto aos demais estados quanto aos entes da Federação, e possa contribuir para o processo de mudança cultural necessário para implantação das mudanças contábeis e para percepção da importância do enfoque patrimonial para o avanço da Casp.

Nessa iniciativa, espera-se que a documentação e a esquematização das informações sejam relevantes, tanto para as unidades de análise deste estudo quanto aos demais entes da Federação. No que se refere ao primeiro, apesar do amplo conhecimento prático dos atuantes no processo de adoção das mudanças, a possibilidade de dar tratamento analítico e organizar as evidências

pode proporcionar *insights* que contribuam para a continuidade do processo. Já aos demais entes federativos, obteve-se, como resultado deste estudo, que a interconectividade e a difusão são variáveis importantes que motivam a adoção a ser realizada pelos demais entes. Assim sendo, esquematizar e divulgar o processo em desenvolvimento pelas três unidades de análise pode resultar como fator motivacional ou condicionante para a conformidade às normas por outros entes.

Por fim, torna-se oportuno apontar que Amaral e Lima (2013) concluíram que a Casp resultante da adoção das IPSAS traz benefícios a ponto de contribuir com a mitigação dos efeitos dos ciclos políticos, quais sejam, o aumento do gasto público, a redução das receitas e omissão de informações negativas nos demonstrativos contábeis. Desse modo, pesquisas que auxiliam no processo de convergência contribuem com a redução de tais efeitos adversos ao crescimento e desenvolvimento social.

1.5.2 De ordem teórica

Algumas justificativas podem ser elencadas para utilização da teoria institucional e da teoria da dependência de recursos no presente estudo. No que tange à primeira, considerando que o objetivo geral deste estudo consiste em compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros a uma mudança ou pressão institucional, os pressupostos da teoria institucional a torna adequada para tal objetivo, 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 da organização às pressões institucionais.

Assim, esta pesquisa pretende contribuir com aspectos teóricos de duas maneiras. Primeiramente, no que tange às teorias utilizadas. 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 Casp, o que indica o ineditismo da presente pesquisa. Dessa forma, este estudo almeja contribuir com a literatura dessas teorias a partir da verificação da operacionalização e aplicabilidade dessas na área pública por meio dos fatores preditivos do modelo de Oliver (1991) e, por conseguinte, dos apontamentos realizados em relação às variáveis.

Nesta iniciativa, é oportuno destacar que não foi possível localizar estudos que se propuseram a identificar a resposta estratégica com base no modelo de Oliver (1991) por meio da análise dos fatores preditivos, uma vez que tais estudos apontaram essas respostas a partir do enquadramento das evidências na definição de cada resposta. Assim sendo, a discriminação das evidências referentes a cada variável permite identificar os possíveis fatos que elevariam ou modificariam a probabilidade de conformidade ou de resistência, aumentando, assim, a aplicabilidade dos resultados das pesquisas realizadas por meio das generalizações analíticas.

Outra contribuição corresponde à discussão teórica sobre a convergência às IPSAS. O levantamento de estudos anteriores aponta a necessidade de constantes pesquisas sobre o assunto, em decorrência das rápidas modificações na Casp no Brasil a partir de 2008. Ademais, além da escassez de pesquisas abordando os estados brasileiros, não foi possível localizar estudos anteriores que abordaram, em profundidade, os estados delimitados como unidades de análise nesta pesquisa, a saber: São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Desse modo, a abordagem realizada no presente estudo viabiliza que pesquisas futuras aprofundem a análise de determinados pontos relevantes para o processo de convergência, tais como a eficiência e as incertezas que, atualmente, aumentam a probabilidade de resistência às mudanças contábeis demandadas.

Por fim, acredita-se que a documentação do processo realizada por meio desta pesquisa seja relevante em decorrência do valor histórico a ser obtido, uma vez que a documentação dos fatos resulta importante, também, para compreensão das ações ocorridas e, conseqüentemente, para o debate crítico em relação às ocorrências. Assim, por tratar-se de uma remodelagem contábil que provoca mudanças significativas tanto nas normas de contabilização quanto em sistemas contábeis, documentar o processo resulta importante para a Casp no Brasil, além de fomentar a construção de agendas de pesquisas relacionadas ao tema abordado.

1.6 DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Algumas delimitações e limitações devem ser consideradas para a presente pesquisa. Primeiramente, no que tange à validade externa, empregou-se, como método de pesquisa, o estudo de caso múltiplo, utilizando-se de três unidades de análise que correspondem a três estados brasileiros, quais sejam: São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Assim, as respostas estratégicas identificadas para esses estados não devem ser generalizadas para os demais entes da Federação sem a devida análise das particularidades, uma vez que o tipo de generalização viabilizada por estudos de casos corresponde às generalizações analíticas.

É necessário observar, ainda, 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, também em relação às variáveis, é importante considerar que a análise realizou-se sem atribuição de pesos para os 10 fatores preditivos de Oliver (1991). Assim como a autora não aborda esse assunto, este estudo também não abrangeu tal perspectiva.

Outro ponto relevante corresponde às fontes das evidências. As entrevistas para a presente pesquisa foram realizadas com servidores que atuam na Contadoria Geral do Estado (CGE) ou Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG) de cada unidade de análise. Consequentemente, as conclusões foram obtidas com base na visão dos atuantes na CGE ou SCCG e, portanto, as respostas estratégicas poderiam diferir se a aplicação abordasse outras unidades dos estados. Todavia, com a finalidade de reduzir tal viés e de aumentar, por conseguinte, a validade do constructo, duas medidas foram adotadas, ambas relacionadas às fontes de evidências: (i) realizaram-se entrevistas com duas pessoas participantes das discussões e debates relacionados ao processo de convergências às IPSAS e vinculadas a entidades distintas entre si e das unidades de análise e (ii) utilizaram-se, sempre que possível, evidências extraídas de documentos. Assim sendo, acredita-se que a triangulação dos dados para o apontamento das conclusões tenha reduzido o problema de viés apontado.

Por fim, 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.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, além das referências, apêndices e anexos, quais sejam: (i) introdução, (ii) fundamentação teórica, (iii) procedimentos metodológicos, (iv) análise dos resultados e (v) considerações finais. Com exceção do último capítulo, os demais se estruturam em subtópicos.

O primeiro capítulo corresponde a esta introdução e apresenta a contextualização, o problema, as proposições e os objetivos de pesquisa, assim como as justificativas e contribuições, delimitações e limitações do estudo e este subtópico referente à estrutura do trabalho.

O segundo capítulo divide-se em três subtópicos. O primeiro refere-se às teorias que fundamentam esta pesquisa, a saber: teoria institucional e teoria da dependência de recursos. O segundo abrange aspectos atinentes à Casp no Brasil e, por último, o terceiro subtópico discrimina os estudos anteriores realizados que abordaram tanto as duas teorias quanto o processo de convergência no cenário nacional.

O terceiro capítulo, procedimentos metodológicos, inclui o enquadramento metodológico e desenho de pesquisa, a determinação dos casos objeto de estudo, assim como os procedimentos para coleta e tratamento e análise dos dados.

Já o quarto capítulo estrutura-se em dois subtópicos. O primeiro descreve o processo de convergência em cada unidade de análise e o segundo discrimina tanto as evidências referentes as 10 variáveis para determinação da resposta estratégica, como a identificação e análise de tal resposta.

Por último, o quinto capítulo, considerações finais, apresenta os apontamentos realizados, considerando os objetivos da pesquisa, e aponta sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL E TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS

Até o final da década de 1940, mais especificamente 1948, com o trabalho de Robert Merton, as organizações não eram merecedoras de estudos próprios, pois não eram reconhecidas como fenômeno social distinto; os estudos anteriores tratavam apenas os problemas sociais gerais, ou seja, os estudos não focalizavam as organizações enquanto fenômenos sociais (DiMaggio & Powell, 1991).

Em anos subsequentes, iniciou-se a abordagem da interligação entre organização e ambiente, com intuito de compreender o comportamento organizacional, haja vista que as variáveis que caracterizam o ambiente organizacional no qual uma entidade está inserida podem se tornar relevantes para entender tal comportamento ou estratégias organizacionais.

Corroborando essa assertiva, Pfeffer e Salancik (2003) afirmam que, para entender o comportamento de uma organização, é necessário compreender o contexto do comportamento e que as organizações encontram-se conectadas às condições ambientais.

Com o objetivo de continuar operando, as organizações estão condicionadas à legitimidade organizacional, que pode ser definida como a aceitação da organização por parte dos agentes ambientais. Pfeffer e Salancik (2003) conferem à legitimidade um status outorgado por atores externos à organização, sendo notada principalmente em sua ausência, ou seja, a falta de legitimidade torna-se mais perceptível que sua presença.

Nessa perspectiva, a interligação entre organização e ambiente será abordada neste estudo sob a ótica de duas teorias organizacionais específicas, quais sejam: institucional e da dependência de recursos. Sobre a importância da escolha teórica correta, torna-se oportuno a afirmação de Suddaby (2010):

Não há nada tão útil como uma boa teoria. As teorias são ferramentas. Mas, como todos sabem, as ferramentas são específicas para determinado efeito e intenção, assim como as teorias são específicas para determinadas questões. Você não iria cortar uma árvore com uma colher, na mesma forma que você não usaria ecologia populacional para a compreensão da satisfação no trabalho. Toda teoria contém pressupostos implícitos e objetivos que definem os parâmetros de aplicação.³ (p. 14)

Desse modo, a perspectiva institucional e a da dependência de recursos têm o ponto convergente de estudo que corresponde à mudança institucional e a análise de ambas as teorias em conjunto aumenta o poder preditivo de explicação de tais mudanças (Sherer & Lee, 2002).

Hessels e Terjesen (2010) abordam, também, o emprego das teorias supracitadas em conjunto e afirmam que tais teorias preocupam-se com “a relação entre uma organização e um conjunto de atores do meio ambiente. Ambas as teorias assumem que a escolha organizacional é limitada por várias pressões externas e que as organizações estão preocupadas com a construção da legitimidade e aceitação”⁴ (p. 205).

Assim sendo, os subtópicos seguintes abordam tanto a teoria institucional quanto a teoria da dependência de recursos de maneira individualizada, com intuito de descrever ambas as perspectivas. Na sequência, apresentam-se os pontos convergentes e divergentes entre essas, com objetivo de justificar a utilização das abordagens de forma complementar.

2.1.1 Teoria institucional

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.

³ Texto original: “*There is nothing so useful as a good theory. Theories are tools. But as we all know, tools are specific to purpose and intent, just as theories are specific to central questions and puzzles. You wouldn’t chop a tree down with a spoon, in the same way that you wouldn’t use population ecology to understand job satisfaction. Every theory contains within it implicit assumptions and goals that define its parameters of application.*”

⁴ Texto original: “*Resource dependency theory and institutional theory are both concerned with the relationship between an organization and a set of actors in the environment. Both theories assume organizational choice is constrained by multiple external pressures and that organizations are concerned with building legitimacy and acceptance vis-à-vis external stakeholders.*”

Essa teoria renasceu aproximadamente nos anos 1970, assim, os estudos anteriores são qualificados como pertencentes ao velho institucionalismo e, conseqüentemente, as terminologias com adjetivação de novo ou neoinstitucionalismo são utilizadas para abordagens posteriores ao seu renascimento.

Selznick (1996), em seu estudo *Institutionalism 'Old' and 'New'*, questiona a divisão realizada entre velho e novo institucionalismo e aponta que ocorre uma mudança no foco e nas percepções com o decorrer do tempo. Porém, uma divisão nítida entre ambas as fases se torna questionável, mesmo tendo uma retórica compreensível.

Em contrapartida, apesar de DiMaggio e Powell (1991) indicarem pontos similares para o velho e o novo institucionalismo, esses estudiosos enfatizam algumas diferenças entre ambos os períodos. Acrescentam, ainda, que seria possível atribuir ao ano de 1977, com as publicações de John Meyer, a data de surgimento do novo institucionalismo.

Assim, de acordo com DiMaggio e Powell (1991), ambos os períodos da teoria institucional enfatizam a relação entre a organização e o ambiente, o papel da cultura na formação da realidade organizacional e o ceticismo atinente aos modelos de agentes racionais da organização. Todavia, o velho institucionalismo analisa diretamente questões relacionadas a conflitos de grupo e estratégia organizacional, sendo essas discussões de natureza interna da organização, assim como aquelas entre organizações foram minimizadas na análise realizada pelo neoinstitucionalismo. Outro ponto que diferencia ambos os períodos corresponde à institucionalização da organização quando essa indica infusão de valores no que tange ao velho institucionalismo; no novo institucionalismo, consideram-se as regras e papéis entendidos como o correto ou aceito pela sociedade.

Sobre as áreas da ciência social que abordaram a teoria institucional, tem-se a Política, a Economia e a Sociologia, sendo que cada uma dessas vertentes busca subsídios em suas respectivas áreas para tentar fornecer explicações dos fenômenos sociais ou institucionais. Desse modo, para atender ao objetivo deste estudo, abordar-se-á a nova vertente sociológica institucional, por proporcionar mecanismos que auxiliam o entendimento do processo das mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Além da divisão da teoria institucional em velho e novo institucionalismo nas três áreas da ciência social, outra abordagem para contextualizar e compreender tal teoria refere-se às fases dessa. Para isso, a Tabela 2.1 apresenta as quatro fases ou versões atreladas à vertente sociológica da teoria institucional proposta por Scott (1987). Torna-se oportuno salientar que, considerando-se o ano de surgimento do neoinstitucionalismo apontado por DiMaggio e Powell (1991), qual seja, 1977, as duas primeiras fases indicadas na Tabela 2.1, a saber: (i) institucionalização como processo de instalação de valor e (ii) institucionalização como processo de criação da realidade, classificar-se-iam na velha perspectiva, enquanto as fases três e quatro — (iii) sistemas institucionais como classe de elementos e (iv) instituição como esferas sociais distintas — correspondem ao novo institucionalismo.

Tabela 2.1 – Fases da teoria institucional

FASES	ABORDAGEM	CONTRIBUINTES
Institucionalização como um processo de instalação de valor	<ul style="list-style-type: none"> • Uma das primeiras fases e a mais influenciadora versão da teoria institucional em organizações. • Consiste em instalar ou infundir valores às atividades, mesmo sobre os requerimentos técnicos, promovendo estabilidade com o decorrer do tempo. • Visão da estrutura organizacional como veículo adaptativo modelado em reação às características e exigências dos participantes, assim como às influências e pressões do ambiente externo. • Visão da organização como um todo mesmo que se analisem processos de forma específica. 	<ul style="list-style-type: none"> • Philip Selznick
Institucionalização como processo de criação da realidade	<ul style="list-style-type: none"> • A natureza e a origem da ordem social estão baseadas, fundamentalmente, na realidade social compartilhada que se refere à construção humana criada na interação social. • Ordem social corresponde a um produto humano constantemente em construção e que existe em decorrência exclusiva da atividade humana. • A construção da realidade social decorre das ações dos indivíduos, da interpretação dessas ações e do compartilhamento das interpretações com terceiros. Consequentemente, os atores responderão de maneira similar, denominando-se esse processo de institucionalização. • Necessidade de entender o processo histórico para compreender a instituição, haja vista que toda instituição tem uma história. • Institucionalização corresponde, então, a um processo social no qual os indivíduos aceitam ou têm uma definição compartilhada da realidade social, ou seja, de como as ações ou as atividades devem ser desempenhadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Peter Berger • Thomas Luckmann
Sistemas institucionais como classe de elementos	<ul style="list-style-type: none"> • O sistema de crenças institucionalizadas constitui uma classe de elementos distintivos ou característicos que podem ser considerados para a existência da estrutura organizacional. • Preponderância da forma organizacional atribuída à existência de mitos racionais ou a um sistema de crenças compartilhadas. • Ênfase nos interesses e elementos culturais, tais como: símbolos, sistemas cognitivos e crenças, além do Estado e associações profissionais. • Relevante para legitimação e sobrevivência. 	<ul style="list-style-type: none"> • John Meyer • Brian Rowan • Paul J. DiMaggio • Walter W. Powell

[continua]

[conclusão]

FASES	ABORDAGEM	CONTRIBUINTES
	<ul style="list-style-type: none"> • Para a legitimação, podem ocorrer mudanças organizacionais com intuito de estar em conformidade com o padrão institucional, atendendo ao conceito de isomorfismo. 	
Instituição como esferas sociais distintas	<ul style="list-style-type: none"> • Instituições referem-se a sistemas de crenças e práticas associadas a uma variedade de esferas sociais distintas, tais como: religião, trabalho, família e política. • As instituições são observadas tanto como sistemas simbólicos como comportamentais. • A institucionalização é importante para a estabilidade e configura-se como o principal mecanismo para a continuidade. • Cada esfera institucional enseja um sistema de crenças distinto, sendo que não são necessários harmonia ou consenso entre os diversos sistemas em uma sociedade, porém faz-se necessário regularizar as atividades. • Atenção atribuída a sistemas cognitivos e normativos específicos e diferenciados para cada contexto, ou seja, destaca-se a necessidade de determinar as práticas e crenças a serem adotadas pelas organizações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Roger Friedland • Robert R. Alford

Fonte: adaptada de Scott (1987, pp. 493-501).

Scott (1987) afirma que, mesmo que haja pontos-base ou fundamentais entre as quatro fases da teoria institucional, existem variações significativas entre as versões apresentadas, o que enseja a necessidade de apontar a fase utilizada quando se realiza análises ou estudos institucionais.

Assim, no que se referem às fases dessa teoria, apresentadas na Tabela 2.1, empregar-se-á a fase de sistemas institucionais como uma classe de elementos em decorrência, principalmente, dos conceitos de isomorfismo e legitimidade que mais condizem com o propósito deste estudo.

Nessa fase da teoria institucional, sistemas institucionais como uma classe de elementos, destacam-se, também, os aspectos simbólicos das organizações. Meyer e Rowan (1977) oferecem uma visão diferente de pensar a estrutura formal da organização. Os atores afirmam que algumas práticas e procedimentos são incorporados por serem definidos por conceitos racionalizados e institucionalizados na sociedade, ou seja, a adoção de novas práticas não necessariamente está associada à eficácia imediata e sim ao aumento da legitimidade e perspectiva de sobrevivência (Meyer & Rowan, 1977).

Tolbert e Zucker (1996) apontam que a ênfase, até então atrelada ao processo de produção, passa a ser direcionada “na adoção de arranjos estruturais específicos que haviam adquirido

significado social, tais como as políticas formais de contratação, práticas contábeis e orçamentárias e cargos ou funções associados à equidade no emprego”⁵ (p. 178).

Dessa forma, a Nova Sociologia Institucional (NSI), abordada principalmente nos estudos de DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977), enfatiza as macroinstituições em que se pressupõe um relacionamento entre as organizações e o ambiente externo na qual se encontram inseridas, buscando-se compreender o processo de legitimação externa em detrimento das relações unicamente com os membros internos à organização, em que não há interdependência social e cultural. Sobre o assunto, Greenwood e Hinings (1996) apontam que o neoinstitucionalismo não é usualmente utilizado para explicar as mudanças organizacionais internas, mesmo essas sendo radicais, haja vista que as dinâmicas internas resultam omissas para a nova abordagem.

Meyer e Rowan (1977) enfatizam a composição da organização por elementos da realidade social, tais como programas, profissões e técnicas, que configuram como manifestações das regras institucionais, e não somente a estrutura da organização social interna. Os autores destacam a homogeneidade nas estruturas formais das organizações baseadas na legitimidade e no isomorfismo.

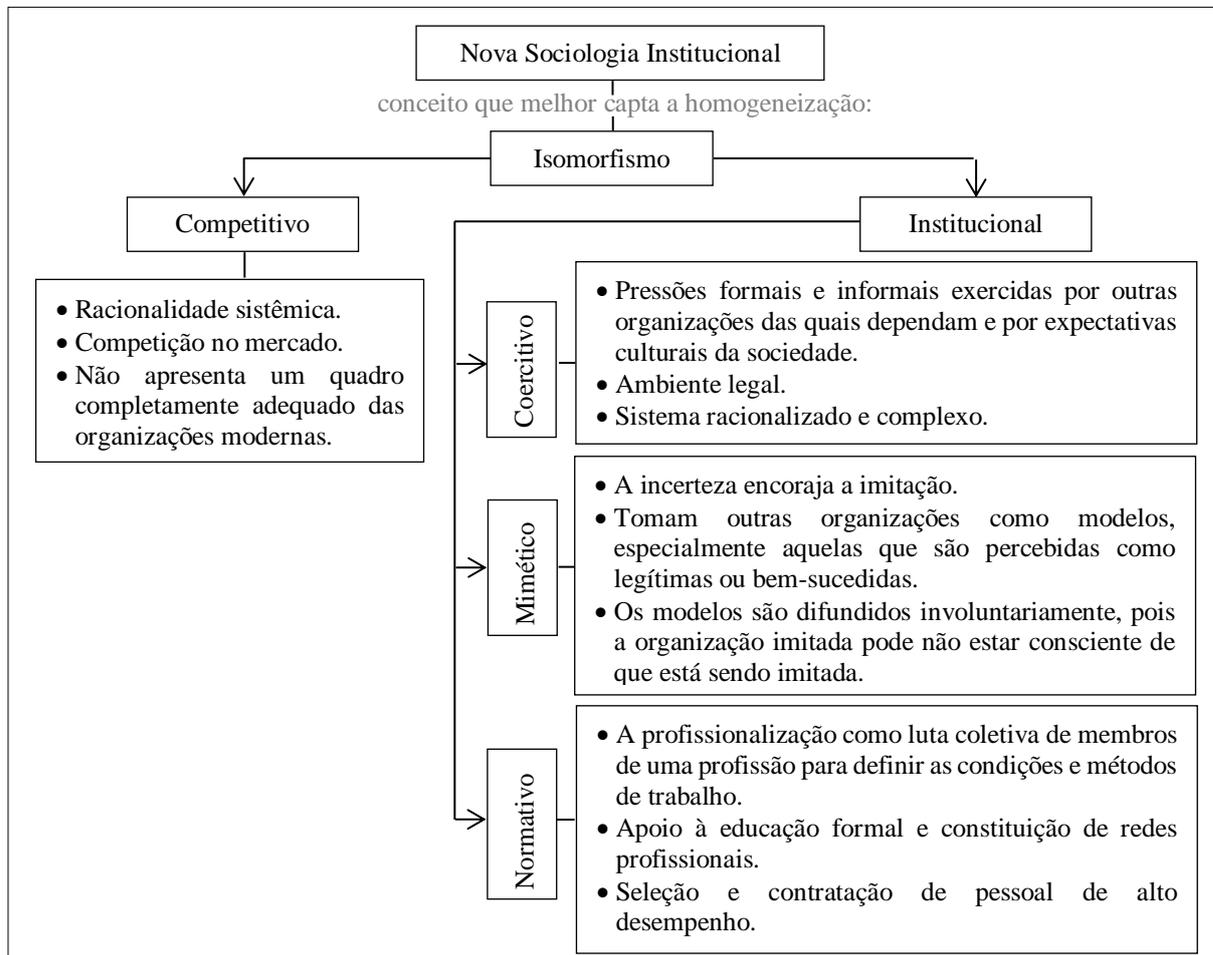
DiMaggio e Powell (1983) deram contribuições significativas à teoria institucional e propuseram que o isomorfismo capta o processo de homogeneização. Para os autores, durante o estágio inicial das instituições, essas podem adotar formas distintas e promover mudanças constantes, porém, há uma tendência à homogeneização, em que as características organizacionais objetivam a compatibilidade ou similaridade com o ambiente em que se encontram e não buscam, necessariamente, tornar-se eficientes ou mais eficientes. Ou seja, isomorfismo corresponde ao processo pelo qual as organizações são forçadas a adotar práticas similares àquelas adotadas pelas demais entidades do ambiente organizacional (DiMaggio & Powell, 1983).

Esses autores identificaram três mecanismos por meio dos quais ocorrem as mudanças isomórficas institucionais, quais sejam: isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. A

⁵ Texto original: “Moreover, in terms of consequences or outcomes, it led to a focus on the adoption of specific structural arrangements that had acquired social meanings, such as formal employment policies, accounting and budgeting practices, and offices and positions associated with employment equity.”

Figura 2.1 apresenta os dois tipos de isomorfismo, competitivo e institucional, e as principais características desses.

Figura 2.1 – Divisão do isomorfismo



Fonte: adaptada de DiMaggio e Powell (1983).

DiMaggio e Powell (1983) indicam que, como resultado do isomorfismo coercitivo, as organizações tornam-se cada vez mais homogêneas e organizadas em torno de rituais similares a organizações superiores, em decorrência de procedimentos operacionais impostos direta e explicitamente de forma coercitiva e regras legitimadas pelo ambiente organizacional.

No isomorfismo mimético ocorre considerável economia de ações humanas, visto que ocorre a imitação de modelos de terceiros como consequência das incertezas que pairam no ambiente. Ademais, constata-se que existe um aspecto ritualístico no procedimento de imitação, pois o intuito em tal prática corresponde a aumento de legitimidade, sendo que as organizações

imitadas são aquelas consideradas bem-sucedidas e legitimadas pelo ambiente organizacional (DiMaggio & Powell, 1983).

No que tange ao isomorfismo normativo, DiMaggio e Powell (1983) apontam a socialização precedente que atua como força isomórfica, sendo que a seleção de pessoal geralmente efetiva indivíduos a determinados cargos com características e comportamentos similares, ou seja, o fluxo de pessoal em determinado campo organizacional atende à homogeneização estrutural em que a similaridade de critérios de ingresso, por exemplo, é de conhecimento compartilhado.

DiMaggio e Powell (1983) afirmam que, a partir dos três mecanismos por meio dos quais ocorrem as mudanças isomórficas, seria possível prever, empiricamente, os campos organizacionais mais homogêneos no que se refere à estrutura, processo e comportamento, haja vista que algumas organizações respondem rapidamente às pressões externas enquanto outras levam maior tempo.

Assim, apesar de não testar empiricamente, os autores apontaram diversas hipóteses para a possível predição de mudança isomórfica, ressaltando-se a pressuposição *ceteris paribus* para outros fatores como tamanho, tecnologia e centralização de recursos externos. Tais hipóteses, discriminadas por preditores no nível organizacional e do campo, encontram-se elencadas na Tabela 2.2.

Tabela 2.2 – Preditores de mudança isomórfica

ISOMORFISMO	PREDITORES NO NÍVEL	
	ORGANIZACIONAL	DO CAMPO
Coercitivo	Hipótese A-1: quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação à outra, mais similar ela se tornará a essa organização em termos de estrutura, ambiente e foco comportamental.	Hipótese B-1: quanto mais um campo organizacional depende de uma única fonte (ou muitas fontes, mas similares) de fornecimento de recursos vitais, maior o nível de isomorfismo.
	Hipótese A-2: quanto mais centralizado o fornecimento de recursos para a organização A, maior é a possibilidade de a organização A se transformar isomorficamente para se assemelhar às organizações de cujos recursos dependem.	Hipótese B-2: quanto mais as organizações em um campo interagem com as agências governamentais, maior o grau de isomorfismo no campo como um todo.
Mimético	Hipótese A-3: quanto mais incerto o relacionamento entre meios e fins, maior a probabilidade de a organização moldar-se em outras organizações que considera bem-sucedida.	Hipótese B-3: quanto menor o número de alternativas visíveis de modelos organizacionais em um campo, maior a taxa de isomorfismo nesse campo.
	Hipótese A-4: quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considere bem-sucedidas.	Hipótese B-4: quanto mais incertas são as tecnologias ou ambíguas as metas de um campo, maior a taxa de mudança isomórfica.

[continua]

[conclusão]

ISOMORFISMO	PREDITORES NO NÍVEL	
	ORGANIZACIONAL	DO CAMPO
Normativo	Hipótese A-5: quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas para escolha de pessoal gerencial e funcional, maior o grau em que a organização se tornará mais semelhante a outras em seu campo.	Hipótese B-5: quanto maior o grau de profissionalização de um campo, maior a quantidade de mudanças isomórficas institucionais.
	Hipótese A-6: quanto maior a participação de gestores organizacionais em associações de comércio e profissionais, maior a probabilidade de a organização ser, ou se tornar, semelhante a outras organizações em seu campo.	Hipótese B-6: quanto maior o grau de estruturação de um campo, maior o grau de isomorfismo.

Fonte: adaptada de DiMaggio e Powell (1983, pp. 154-156).

DiMaggio e Powell (1983) contribuíram significativamente para o entendimento da homogeneização como efeito do isomorfismo institucional. Os autores indicam que, para o teste empírico dos preditores de mudanças isomórficas, é necessário discutir indicadores atinentes às organizações e ao campo organizacional; porém, o intuito com a apresentação das hipóteses foi mostrar que as discussões teóricas são passíveis de serem testadas empiricamente.

A adoção de práticas para assegurar a legitimidade em determinado ambiente foi ênfase no estudo de Meyer e Rowan (1977). Os autores expõem que regras institucionais funcionam como mitos em organizações, sendo necessária a implantação de tais regras para obter legitimidade, recursos, estabilidade, objetivando a sobrevivência no ambiente. Acrescentam, ainda, que algumas dessas regras institucionais podem conflitar fortemente com critérios de eficiência, porém as organizações negligenciam esse critério para obter legitimidade, denominando o procedimento de conformidade cerimonial com o ambiente organizacional.

A interdependência e a troca de conhecimento entre as organizações fazem com que as entidades se tornem idênticas àquelas pertencentes ao mesmo ambiente organizacional. Assim, muitas mudanças que ocorrem resultam de mitos no ambiente institucionalizado e são consideradas corretas ou necessárias sem, contudo, atender às reais necessidades da organização em particular. Ou seja, a mudança não proporciona, necessariamente, eficiência, mas tem intuito de atender a um rito cerimonial de adoção para validar a existência da instituição, visto que a não adoção de regras institucionalizadas pode indicar negligência, uma vez que os impactos da institucionalização são considerados significativos para a organização, podendo até mesmo comprometer sua existência (Meyer & Rowan, 1977).

Em outras palavras, regras institucionais modelam e legitimam externamente as organizações e são necessárias para sobrevivência dessas, caso contrário, tornam-se vulneráveis, podendo ser consideradas negligentes, irracionais e desnecessárias. Em contrapartida, a adoção de tais mitos ou práticas cerimoniais enseja oportunidades de expansão para as organizações que se tornam institucionalizadas (Meyer & Rowan, 1977).

Selznick (1996) concebe a legitimidade como indispensável para a organização, haja vista que corresponde tanto a um mecanismo de atuação em estado de inércia quanto a uma maneira de justificar suas práticas, pois, sendo a organização sensível à cultura do ambiente organizacional, ocorre o mimetismo institucional como mecanismo de resposta às incertezas e, conseqüentemente, resultando em isomorfismo institucional. Dessa forma, o autor indica que as estruturas formais refletem a adoção de rotinas que resultam em ritos e mitos organizacionais construídos socialmente, não sendo, portanto, compreensíveis mediante sistemas racionais nem considerando a real demanda da organização.

Tolbert e Zucker (1996) apontam que “a criação de uma nova estrutura envolve mais recursos que a manutenção da antiga”⁶ (p. 180), o que, de certa forma, indica a relevância da manutenção da legitimidade organizacional.

Outro autor que abordou a legitimidade com certo destaque foi Suchman (1995). Para esse, a legitimidade organizacional provém da mudança ou transformação das entidades atinentes a épocas remotas e atuais. Outrora, a visão das organizações consistia em sistemas racionais em que a ênfase apoiava-se na transformação de recursos materiais e o ambiente encontrava-se claramente demarcado. A partir do final da década de 1960, essa visão passa por mudanças significativas, pois as dinâmicas nos ambientes organizacionais passam a ser compreendidas, considerando-se a cultura, os símbolos, as crenças e os ritos, e não mais os aspectos materiais e tecnológicos unicamente.

Já em 1995, Suchman (1995) aponta que a definição de legitimidade era mais comumente descrita que de fato definida e, em 2016, Barakat, Freitas, Boaventura e MacLennan (2016)

⁶ Texto original: “*In addressing these issues, we make the key assumption that creating new structure takes more resources than maintaining the old: alteration and creation of organizational structures do constitute costs for the organization.*”

realizaram o mesmo apontamento. A Tabela 2.3 elenca as definições de legitimidade organizacional presentes no estudo de Suchman (1995).

Tabela 2.3 – Definições de legitimidade organizacional

DEFINIÇÃO	AUTORES
“Legitimidade é o processo pelo qual uma organização justifica a um sistema hierarquicamente superior ou de mesmo nível seu direito de existir.” ⁷	Maurer (1971, p. 361, citado por Suchman, 1995, p. 573)
Legitimidade conota “congruência entre os valores sociais associados ou implícitos às atividades [organizacionais] e as normas de comportamento aceitável em um sistema social mais amplo em que fazem parte.” ⁸	Dowling e Pfeffer (1975, p. 122)
“Legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma organização são desejáveis, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições.” ⁹	Suchman (1995, p. 574)

Fonte: elaboração própria (2017).

De acordo com o levantamento realizado por Barakat et al. (2016), o conceito de legitimidade mais frequentemente utilizado em estudos sobre o tema corresponde à definição proposta por Suchman (1995). Esse autor esclarece a relevância da expressão socialmente construída, que implica na aceitação de determinado padrão comportamental por grupos, ou seja, pelo coletivo, sendo que a reprovação individual não implica em reprovação pública.

Assim sendo, as escolhas das práticas organizacionais limitam-se a um conjunto de ações legitimadas pelo coletivo. Quando uma estrutura é considerada, pelos membros de um grupo, eficaz e necessária, considera-se que a estrutura tornou-se institucionalizada (DiMaggio & Powell, 1991).

Instituição, de acordo com Hoffman (1999), pode ser entendida como “regras, normas e crenças que descrevem a realidade organizacional, explicando o que é e o que não é, o que pode ser

⁷ Texto original: “*In one of the earliest genuinely organizational treatments, Maurer (1971: 361) gave legitimacy a hierarchical, explicitly evaluative cast, asserting that ‘legitimation is the process whereby an organization justifies to a peer or superordinate system its right to exist’.*”

⁸ Texto original: “*Organizations seek to establish congruence between the social values associated with or implied by their activities and the norms of acceptable behavior in the larger social system of which they are a part. Insofar as these two value systems are congruent we can speak of organizational legitimacy.*”

⁹ Texto original: “*Legitimacy is a generalized or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs and definitions.*”

posto em prática e o que não pode”¹⁰ (p. 351). De maneira similar, Scott (1987) aborda o termo como estruturas regulatórias, leis, profissões e ideologias, sendo que os grupos de interesses e a opinião pública também são considerados agentes ou constituintes institucionais em conjunto com o Estado e a classe profissional.

Outra definição do termo é abordada nos estudos de Peci, Vieira e Clegg (2006), em que expõem que a definição de instituição refere-se “a uma ampla gama de questões: costumes, práticas, relações, organizações ou comportamentos. Refere-se também a um padrão, isto é, a um modelo, a alguma coisa a ser imitada, seguida. Tem importância ou significância na vida da comunidade ou sociedade” (p. 57). Esses autores complementam afirmando que institucionalização corresponde ao processo de internalizar as ações ou padrões comuns prescritos ou esperados para estar em conformidade com os sistemas, temendo as consequências de possíveis desvios, ou seja, institucionalização enseja tornar determinada ação como habitual (Peci et al., 2006).

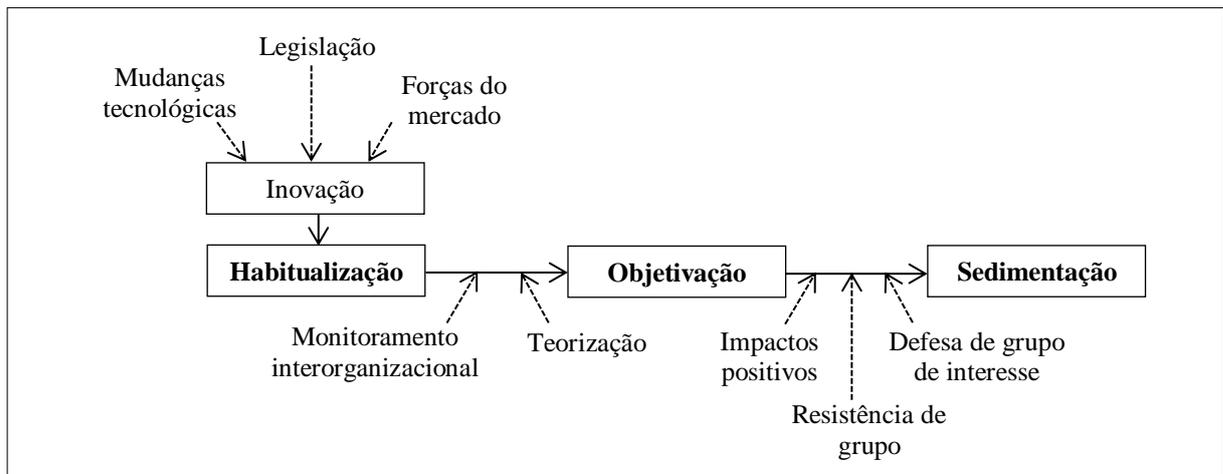
Ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolverem problemas recorrentes. Tais comportamentos são tornados como habituais à medida que são evocados com um mínimo esforço de tomada de decisão por atores em resposta a estímulos particulares. (Tolbert & Zucker, 1996, p. 180)

Torna-se oportuno ressaltar a afirmação de Meyer e Rowan (1977) no que tange ao processo de institucionalização, haja vista que esses pesquisadores destacam-se entre os pioneiros no assunto. Assim, afirmam que vários elementos das estruturas formais, tais como profissões, programas e tecnologias, são altamente institucionalizados e correspondem a mitos ou cerimoniais entendidos como certos pela opinião pública.

O processo de institucionalização, que enseja variabilidade nos níveis de institucionalização, foi esquematizado por Tolbert e Zucker (1996) da maneira exposta na Figura 2.2.

¹⁰ Texto original: “*The form of this influence is manifested in institutions: rules, norms, and beliefs that describe reality for the organization, explaining what is and what is not, what can be acted upon and what cannot.*”

Figura 2.2 – Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1996, p. 182).

A habitualização, decorrente da inovação organizacional, constitui o estágio de pré-institucionalização. Esse processo corresponde à fase de geração de novos arranjos estruturais em resposta aos problemas organizacionais em determinada organização ou a soluções a questões iguais ou similares que ocorrem em mais de uma organização. As possíveis forças ambientais que originam a inovação podem ser: (i) mudanças tecnológicas, (ii) legislação e (iii) forças do mercado (DiMaggio & Powell, 1991).

Tolbert e Zucker (1996) acrescentam, ainda, que a busca por solução a determinado problema pode levar em consideração a solução desenvolvida por terceiros, pois tomadores de decisões organizacionais podem compartilhar conhecimentos e ideias que tornem soluções exequíveis e atraentes, ensejando invenção simultânea. Porém, a inovação ou o conhecimento da inovação ocorridos limitar-se-ão às organizações em que ocorrem tais procedimentos, haja vista que não ocorre a teorização formal da mudança nesse estágio.

Após a pré-institucionalização ocorre a semi-institucionalização, estágio da objetivação que corresponde ao movimento de uma mudança em direção a um estado mais permanente e disseminado (Tolbert & Zucker, 1996). Os autores definem a objetivação em decorrência do “desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os tomadores de decisões

organizacionais a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso”¹¹ (p. 182).

A objetivação emerge a partir de dois componentes: (i) monitoramento interorganizacional: são utilizadas evidências de fontes como noticiários, observação direta etc., com intuito de avaliar os possíveis riscos emergentes da nova estrutura, considerando-se que utilizar uma estrutura disseminada enseja obstáculos e custos menores a uma organização em detrimento à criação de uma nova estrutura; e (ii) teorização: implica na diminuição nas variações das formas que a estrutura toma à medida que é adotada em organizações distintas, sendo que passa de imitação para uma base mais normativa (Tolbert & Zucker, 1996).

A última fase do processo descrito por Tolbert e Zucker (1996) corresponde à sedimentação, que equivale ao estágio de total institucionalização. Para as autoras, a sedimentação apoia-se fundamentalmente “na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas gerações de membros da organização”¹² (p. 184). Em outras palavras, nessa fase, os novos arranjos estruturais são exteriorizados e ocorre a propagação desses.

A total institucionalização ocorre quando houver: (i) relativa baixa resistência dos grupos de oposição, visto que a resistência limita a disseminação da nova estrutura, (ii) defesa ou apoio cultural de defensores ou de grupo de interesse e (iii) impactos positivos provenientes da nova estrutura sendo institucionalizada (Tolbert & Zucker, 1996).

Cabe destacar que, diante do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999) [1996], a sedimentação somente ocorre quando os fatores motivadores da mudança superam os fatores inibidores dessa mudança, em cada estágios [*sic*] do processo. Um outro aspecto se refere ao peso relativo que cada fator mencionado pode assumir em situações específicas. Dentre as limitações de tal processo, destacam-se a suposição implícita de linearidade entre os estágios do processo de institucionalização e a conseqüente [*sic*] ausência de recorrência. É possível que esses estágios ocorram simultaneamente dentro do ambiente organizacional, um sendo fonte de sedimentação e continuidade histórica para o outro, ao invés de uma visão determinista. É possível mesmo afirmar que esse é um processo contínuo que não se encerra com a sedimentação. Os fatores que supostamente interferem em cada estágio permanecem presentes e são influenciados ao mesmo tempo em que influenciam o processo de

¹¹ Texto original: “*Objectification involves the development of some degree of social consensus among organizational decision-makers concerning the value of a structure, and the increasing adoption by organizations on the basis of that consensus.*”

¹² Texto original: “*Full institutionalization involves sedimentation, a process that fundamentally rests on the historical continuity of structure, and especially on its survival across generations of organizational members.*”

inovação e [a] manutenção de novos arranjos institucionais. (Frezatti, Aguiar, & Rezende, 2007, pp. 146-147)

Desse modo, Tolbert e Zucker (1996) sintetizam os fatores ou componentes do processo de institucionalização conforme apresentados na Tabela 2.4.

Tabela 2.4 – Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

DIMENSÕES	ESTÁGIOS		
	PRÉ- INSTITUCIONAL	SEMI- INSTITUCIONAL	DE TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO
Processos	Habitualização	Objetivação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativo
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tolbert e Zucker (1996, p. 185).

Frezatti et al. (2007) apontam, ainda, que Tolbert e Zucker preocuparam-se em explicar como ocorre o processo de institucionalização, porém não observaram a possibilidade de não institucionalização, em que o processo da mudança institucional ocorra parcialmente ou até mesmo não ocorra. Acrescentam que tal possibilidade foi abordada por Oliver (1991), em que o processo de institucionalização foi abordado em termos de grau, variando de conformidade à resistência e às pressões institucionais. Assim sendo, explorar-se-á as implicações do estudo de Oliver (1991), fundamental para o propósito deste estudo, no subtópico 2.1.3 desta dissertação.

2.1.2 Teoria da dependência de recursos

Além da teoria institucional, surgiram, na década de 1970, outras duas perspectivas que abordaram as organizações e seu ambiente, a saber: teoria da dependência de recursos e teoria da ecologia populacional. É perceptível que existem importantes diferenças entre as três abordagens, porém, de maneira específica, a perspectiva institucional e a de dependência de recursos apresentaram pontos convergentes com o decorrer do tempo (Pfeffer & Salancik, 2003).

Enquanto a teoria institucional considera, como pontos centrais a serem observados, as crenças, normas e valores que ensejam isomorfismo, legitimidade e institucionalização organizacional, a teoria da dependência de recursos enfatiza a visão do ambiente como fonte de recursos necessários para a sobrevivência organizacional, atribuindo comportamento ativo às entidades,

visando à sobrevivência. Todavia, um ponto objeto de estudo em ambas as teorias corresponde à relação entre a organização e os agentes externos ou o ambiente, sendo esse fundamental para a proposição desta dissertação.

Um estudo de relevância para a teoria da dependência de recursos, *The external control of organizations: a resource dependence perspective*, dos pesquisadores Pfeffer e Salancik (2003), foi publicado originalmente em 1978 e reeditado em 2003. Os autores consideram a organização um sistema aberto dependente das contingências do ambiente externo, porém, para entender o comportamento organizacional, faz-se necessário entender o contexto do comportamento, haja vista que consideram a influência externa na organização.

Assim como a teoria institucional tem vertentes distintas abordadas pela Política, Economia e Sociologia, a teoria da dependência de recursos pode ser observada a partir do foco da Economia e da Sociologia. Dessa forma, mesmo com pressupostos comuns, a abordagem econômica enfatiza, mais especificamente, o uso ou a utilização de recursos, sendo esse observado para a vantagem competitiva; já na abordagem sociológica, o foco está mais na obtenção dos recursos, enfatizando a interdependência organizacional. Por conseguinte, abordar-se-á, nesta dissertação, a visão sociológica dessa teoria.

Um ponto central para compreensão da teoria da dependência de recursos corresponde à caracterização do ambiente organizacional como fonte de recursos e, nessa perspectiva, torna-se oportuno abordar o conceito do principal componente dessa teoria, qual seja, recursos.

Barney e Arikan (2001) definem recursos como “ativos tangíveis e intangíveis que as organizações utilizam para conceber e implantar suas estratégias”¹³ (p. 138). É perceptível, para esses estudiosos, que o desenvolvimento ou aquisição de recursos se dão em mercados não necessariamente caracterizados como de concorrência perfeita e há alteração no valor econômico e estratégico dos recursos de acordo com a visão ou atividade de cada organização.

Os recursos organizacionais demandados foram caracterizados por Barney e Arikan (2001) em quatro categorias e os mais tangíveis são os (i) financeiros: capital próprio, de terceiros, lucros retidos etc.; e (ii) físicos: como, por exemplo, máquinas e construções. Já os recursos

¹³ Texto original: “Resources are the tangible and intangible assets firms use to conceive of and implement their strategies.”

considerados intangíveis seriam: (iii) capital humano: experiência, treinamento, relacionamento etc.; e (iv) capital organizacional: cultura, reputação, entre outros. Entretanto, os autores apontam que os recursos não necessariamente limitam-se aos apresentados.

As organizações demandam recursos para o desenvolvimento das atividades organizacionais fixadas, ensejando interação com agentes que têm os recursos necessários e, conseqüentemente, pressupõe-se que a organização depende do ambiente, haja vista que essa nem sempre controla todos os recursos imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades (Pfeffer & Salancik, 2003).

Pfeffer e Salancik (2003) afirmam que as organizações interagem entre si em decorrência da necessidade de recursos, sendo que o controle de determinados recursos atribui poder às organizações sobre aqueles que deles dependem para o desenvolvimento de suas atividades. Assim sendo, a sobrevivência das organizações pode ser parcialmente explicada, considerando-se a habilidade de lidar com as contingências organizacionais, uma vez que aquisições comerciais dos recursos necessários correspondem ao foco principal de muitas organizações, visando à continuidade operacional.

Hessels e Terjesen (2010) abordam a necessidade de uma organização obter recursos do ambiente externo como ponto para a sobrevivência da entidade, assim como considerado por Pfeffer e Salancik (2003).

Para Hessels e Terjesen (2010), “o princípio fundamental da teoria da dependência de recursos corresponde à escassez de recursos, na qual várias organizações competirão pelos mesmos recursos ou por opções similares”¹⁴ (p. 207).

Dessa forma, a relação de poder de uma organização pode ser compreendida quando observados os recursos cuja obtenção é considerada crítica ou escassa. Em outras palavras, quanto mais difícil ou escasso um determinado recurso, maior o poder e, conseqüentemente, o controle exercidos pelas organizações que detêm tais recursos (Pfeffer & Salancik, 2003). Tais autores

¹⁴ Texto original: “A major tenet of resource dependency theory is resource scarcity, resulting in multiple organizations competing for the same or similar sets of scarce resources.”

afirmam, ainda, que é possível que algumas organizações tenham mais poder que outras em decorrência da particularidade das interdependências.

Pfeffer e Salancik (2003) discutem duas dimensões, com objetivo de explicar a importância dos recursos para as organizações. Afirmam que a vulnerabilidade para influências externas é parcialmente determinada pela dependência organizacional aos recursos, ou seja pela: (i) magnitude da troca e (ii) criticidade do recurso. A primeira dimensão refere-se à proporção de *inputs* e *outputs* com base no recurso, ou seja, se a organização produz apenas um produto ou demanda determinada matéria-prima para sua operação, a relevância do recurso será mais significativa se comparada com entidades que apresentam maior número de *inputs* e *outputs*. Já a segunda dimensão, criticidade do recurso, está atrelada à habilidade ou capacidade organizacional de continuar com suas atividades na falta ou ausência de recurso, *inputs*, ou de mercado, *outputs*, sendo possível a variação com o decorrer do tempo.

As dimensões supracitadas não são necessariamente independentes entre si e, na hipótese de o fornecimento de recursos ser amplo e estável, não haverá problemas para a organização (Pfeffer & Salancik, 2003).

Nessa perspectiva, é possível apontar que as organizações irão atuar com intuito de reduzir ou aumentar o nível de confiança em agentes organizacionais externos, seja, por exemplo, por meio de pactos comerciais ou combinações de negócios, ou para assegurar a obtenção dos recursos necessários, o que enseja que a organização realize escolhas ativas para atingir seus propósitos (Hessels & Terjesen, 2010).

Pfeffer e Salancik (2003) aludem a esse ponto afirmando que os tomadores de decisões devem gerir as demandas organizacionais com objetivo de tornar a organização eficaz e, assim, assegurar a sobrevivência, sendo para isso importante a gestão dos requerimentos ou das demandas dos agentes dos quais dependem de recursos e apoio.

O fato de as organizações não controlarem todos os recursos e os resultados desejados resulta em um ponto relevante abordado pela teoria da dependência de recursos, qual seja, o conceito de interdependência. Pfeffer e Salancik (2003) afirmam que “interdependência é a razão pela qual nada resulta na maneira desejada. Qualquer evento que dependa de mais de um agente

corresponde a resultado baseado em agentes interdependentes”¹⁵ (p. 40). Assim, justificam que o conceito de interdependência se torna relevante pelo impacto que pode causar no resultado desejado pela organização, sendo a interdependência uma consequência de sistemas abertos.

Ainda de acordo com esses autores, interdependência é uma condição necessária para exercer influência, pois as organizações tendem a ser influenciadas pelos agentes que controlam os recursos que necessitam e, por sua vez, o controle atribui poder à organização. Desse modo, tais pesquisadores discriminam outras condições que aumentam a probabilidade de determinada organização ceder às tentativas de influência, quais sejam:

1. A organização focal está ciente de suas demandas.
2. A organização focal obtém alguns recursos do ator social que faz as demandas.
3. O recurso é uma parte crítica ou importante da operação da organização focal.
4. O ator social controla a alocação, acesso ou uso do recurso sendo que fontes alternativas do recurso não estão disponíveis para a organização focal.
5. A organização focal não controla a alocação, acesso ou uso de outros recursos críticos à operação e à sobrevivência do ator social.
6. As ações ou *outputs* da organização focal são visíveis e podem ser acessadas pelo ator social para julgar se as ações cumprem com suas demandas.
7. A satisfação dos pedidos do ator social pela organização focal não está em conflito com a satisfação das demandas de outros agentes do ambiente com o qual a organização focal é interdependente.
8. A organização focal não controla a determinação, formulação ou expressão das demandas do ator social.
9. A organização focal é capacitada para desenvolver ações ou resultados que satisfarão as demandas externas.
10. A organização deseja sobreviver.¹⁶ (pp. 44-45)

Segundo Pfeffer e Salancik (2003), não se faz necessária a ocorrência de todas as 10 condições supracitadas para que a influência seja observada; porém, quanto maior o número de condições

¹⁵ Texto original: “*Interdependence is the reason why nothing comes out quite the way one wants it to. Any event that depends on more than a single causal agent is an outcome based on interdependent agents.*”

¹⁶ Texto original: “*1. The focal organization is aware of the demands. 2. The focal organization obtains some resources from the social actor making the demands. 3. The resource is a critical or important part of the focal organization’s operation. 4. The social actor controls the allocation, access, or use of the resource; alternative sources for the resource are not available to the focal organization. 5. The focal organization does not control the allocation, access, or use of other resources critical to the social actor’s operation and survival. 6. The actions or outputs of the focal organization are visible and can be assessed by the social actor to judge whether the actions comply with its demands. 7. The focal organization’s satisfaction of the social actor’s requests are not in conflict with the satisfaction of demands from other components of the environment with which it is interdependent. 8. The focal organization does not control the determination, formulation, or expression of the social actor’s demands. 9. The focal organization is capable of developing actions or outcomes that will satisfy the external demands. 10. The organization desires to survive.*”

ocorridas, maior a probabilidade de haver influência. Ademais, os agentes ou atores sociais tendem a aumentar e criar novas condições que resultem em aumento de sua capacidade de controle para, assim, influenciarem na organização focal, sendo que a capacidade de influência é assimétrica, ou seja, cada agente tem poder de influência específico atrelado à interdependência com a organização.

Assim como apontado anteriormente, os gestores organizacionais apresentam comportamento ativo com objetivo de reduzir a dependência de recursos atrelada a atores sociais ou participantes externos. Em outras palavras, mesmo que o ambiente atue com intuito de aumentar seu poder e controle sobre a organização, essa busca agir de maneira estratégica para modificar as condições ambientais (Pfeffer & Salancik, 2003).

A proposição de Pfeffer e Salancik (2003) de que as organizações, mesmo dependentes do ambiente externo, atuam estrategicamente para modificar as contingências, recebeu suporte em pesquisa realizada 30 anos após a publicação original desses autores, sendo essa afirmada na síntese dos estudos de Hillman, Withers e Collins (2009).

Pfeffer e Salancik (2003) apresentam algumas estratégias utilizadas pelas organizações para obter estabilidade e previsibilidade, reduzindo a dependência em relação ao ambiente. Para esses autores, é possível uma variedade de estratégias para reduzir a necessidade de simples conformidade com o ambiente organizacional. Tais estratégias são apresentadas na Tabela 2.5.

Tabela 2.5 – Estratégias organizacionais para minimizar a dependência em relação ao ambiente

ESTRATÉGIA	MECANISMOS	
Alteração da interdependência organizacional	Fusão	<p>Corresponde à aquisição de uma organização por outra, envolvendo a reestruturação da dependência organizacional. Podem ocorrer três tipos de fusão, sendo elas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Integração vertical: corresponde à fusão relativa ao processo produtivo, ou seja, a fusão ocorre com clientes ou com fornecedores. Altera-se a interdependência simbiótica organizacional. 2. Expansão horizontal: fusão de organizações concorrentes para reduzir as incertezas resultantes da competição. Altera-se a interdependência competitiva. 3. Diversificação ou conglomeração: a organização dependente de um único recurso e reduz a interdependência, adquirindo outra organização e engajando-se em atividades de domínios ou setores diferentes.
	Diversificação	<p>A diversificação coloca a organização em um conjunto de relacionamentos diferentes. Pode ocorrer quando as trocas ou interdependências são concentradas ou quando o capital ou as regras estatutárias limitam a possibilidade de fusões ou outras estratégias. Desse modo, a diversificação não necessariamente reduz a dependência,</p>

[continua]

[conclusão]

ESTRATÉGIA	MECANISMOS	
		<p>porém permite à organização maior flexibilidade em não responder a todas as demandas, haja vista que ocorre dispersão da dependência entre vários atores sociais.</p>
	Crescimento organizacional	<p>Além da fusão como forma de crescimento organizacional, pode ocorrer a expansão das operações mediante o investimento direto de capital na organização. O crescimento atribui controle adicional sobre o ambiente, aumentando a probabilidade de sobrevivência organizacional e pode ser visto como um modo de comprometimento organizacional com as atividades desenvolvidas. Grandes organizações têm mais poder e influência sobre o ambiente.</p>
Criação de estruturas coletivas de ação	Cooptação, associações comerciais, cartéis, acordos recíprocos de comércio, conselhos de coordenação, conselhos consultivos, conselhos de diretores, <i>joint ventures</i> e normas sociais	<ul style="list-style-type: none"> • A criação de estruturas coletivas resulta mais viável para a necessidade de coordenação ocasional entre organizações, sendo que demandam menos recursos que os mecanismos da estratégia de alteração da interdependência organizacional, portanto, são mais comuns de ocorrerem. • Os acordos sociais que coordenam as interdependências mútuas podem ser tácitos ou explícitos, mediante mecanismos formais ou semiformais. • Ligações entre organizações proporcionam o benefício de obter informações sobre as atividades e de servir como canal de comunicação com organizações que detêm controle e poder, além de configurar-se como um passo para obter suporte e legitimidade. Desta forma, a ligação entre organizações reduz as incertezas, assegurando a previsibilidade desejada pelas organizações. <p>Exemplos de estruturas coletivas de ação:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Normas: espera-se a conformidade de atores sociais com as normas desenvolvidas, objetivando relações estáveis e regulares que resultam em previsibilidade organizacional. 2. <i>Joint venture</i>: criação de uma nova organização a partir de duas ou mais entidades. 3. Cooptação: apontamento de representantes externos significativos para cargos da organização, sendo esta estratégia utilizada para o acesso a recursos, troca de informações, comprometimento entre empresas e legitimação.
Controle da interdependência mediante leis e sanção social	<i>Lobby</i> , petição legislativa, campanhas públicas	<ul style="list-style-type: none"> • Quatro tipos de benefícios das regulamentações governamentais podem ser mencionados: (i) fornecimento de subsídios, (ii) restrição na entrada de novos concorrentes, (iii) ações quanto a itens substitutos ou complementares e (iv) fixação dos preços a serem utilizados. • Mediante mecanismos políticos, interferindo em leis, normas e valores da sociedade, as organizações procuram alterar ou criar um ambiente favorável que resulte vantajoso aos interesses organizacionais. • As tentativas organizacionais de interferir e obter vantagens sobre normativos governamentais ocorrem da mesma forma, procedida por cidadãos individuais, não sendo possível afirmar que as interferências mediante as eleições pelos indivíduos são mais importantes que as interferências organizacionais. • Em decorrência dos esforços organizacionais com intuito de estabelecer um ambiente mais favorável aos seus interesses, torna-se mais realista considerar o ambiente resultado de um processo que envolve adaptação e tentativas de mudanças em detrimento à visão do ambiente como algo já constituído em que as organizações devem adaptar-se. Ou seja, o ambiente não significa apenas restrições, sendo esse criado pelos atores sociais.

Fonte: adaptada de Pfeffer e Salancik (2003).

Como observado na Tabela 2.5, a escolha estratégica organizacional pode ser realizada mediante diversos mecanismos, objetivando minimizar a dependência organizacional em relação ao ambiente. Assim, torna-se evidente o comportamento ativo da organização com o ambiente, ou a tentativa desse comportamento, com intuito de assegurar seus interesses, ensejando a maneira que a teoria da dependência de recursos considera o comportamento organizacional frente às contingências ambientais.

2.1.3 Divergências e convergências entre a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos

A perspectiva institucional e a da dependência dos recursos fornecem contribuições significativas para o estudo das mudanças institucionais atinentes às demandas e pressões externas. Para Rossetto e Rossetto (2005), ambas as teorias contribuem para o estudo dos processos de adaptação estratégica das organizações, porém “muitos processos que ocorrem nas organizações inseridas em ambientes dinâmicos como os que hoje vivenciam, ficam de certa forma pouco entendidos se utilizarmos como base para as análises apenas uma das perspectivas” (p. 8).

Desse modo, os pontos divergentes e convergentes entre ambas as abordagens podem ser observados na Tabela 2.6.

Tabela 2.6 – Comparação entre a teoria institucional e teoria da dependência de recursos

FATOR DE EXPLICAÇÃO	TEORIA INSTITUCIONAL	TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS
Contexto do comportamento organizacional	Ambiente institucional.	Ambiente de tarefas.
	Sem possíveis escolhas comportamentais.	Com possíveis escolhas comportamentais.
	Conformidade com as crenças e normas coletivas.	Necessidade de lidar com interdependências.
	Pressões invisíveis.	Pressões visíveis.
	Isomorfismo.	Adaptação.
	Aderência às normas e regras.	Administração de recursos escassos.
	<ul style="list-style-type: none"> • Escolha organizacional restringida pelas múltiplas pressões externas. • Ambiente organizacional coletivo e interconectado. • Sobrevivência organizacional depende da capacidade de resposta às expectativas e demandas externas. 	
Motivos do comportamento organizacional	Persistência organizacional.	Redução de incertezas.
	Hábito e convenção.	Poder e influência.
	Valor social.	Mobilização de recursos.
	Conformidade com critérios externos.	Controle dos critérios externos.
	Interesses institucionalmente definidos.	Interesses políticos e calculados.
	Submissão.	Não submissão.
	<ul style="list-style-type: none"> • As organizações buscam legitimidade, estabilidade e previsibilidade. • As organizações são interesses dirigidos. 	

[continua]

[conclusão]

FATOR DE EXPLICAÇÃO	TEORIA INSTITUCIONAL	TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS
Princípios básicos	As organizações adotam práticas consideradas aceitáveis e legítimas no campo organizacional.	As organizações demandam recursos provenientes do ambiente. A escassez de recursos faz com que as organizações inovem visando o uso de recursos alternativos.
Premissas	As organizações operam em um quadro social de normas, valores e suposições sobre o que constitui um comportamento adequado. <ul style="list-style-type: none"> • A escolha organizacional é limitada por pressões externas. • As organizações enfrentam pressões competitivas e podem depender ou serem afetadas por outros atores do ambiente. • As organizações preocupam-se com a construção de legitimidade e aceitação de agentes externos. 	As organizações fazem escolhas ativas para alcançar os objetivos. As organizações respondem às exigências realizadas por outros atores do ambiente. As organizações buscam minimizar a dependência de recursos que estão sujeitas.
Contribuintes	Paul J. DiMaggio, Walter W. Powell, Richard W. Scott, Philip Selznick	Jeffrey Pfeffer, Gerald R. Salancik

Fonte: adaptada de Hessels e Terjesen (2010, p. 206) e Oliver (1991, p. 147).

O estudo de Oliver (1991) aborda os pontos convergentes e divergentes da perspectiva institucional e da dependência de recursos para embasar a predição das cinco respostas estratégicas para os processos institucionais.

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 que merece destaque por não ser considerado na perspectiva institucional são os próprios interesses organizacionais em tais respostas, sendo que a conformidade com as condições institucionais não ocorre em todas as circunstâncias (Oliver, 1991).

Dessa maneira, torna-se oportuno ressaltar a divergência entre ambas as abordagens no que tange à maneira de responder às questões ambientais. A sobrevivência organizacional sob a perspectiva institucional enfatiza a necessidade de conformidade com o ambiente institucional e aderência às regras e normas externas, limitando o comportamento organizacional a crenças tidas como certas, sendo a adesão da organização considerada um comportamento natural e óbvio pelos atores sociais (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977).

Em contrapartida, Pfeffer e Salancik (2003), estudiosos da teoria da dependência de recursos, como já mencionado, destacam que a sobrevivência da organização depende da adaptação às

incertezas ambientais e da capacidade de lidar com interdependência de maneira ativa. Em outras palavras, tal perspectiva enfatiza o comportamento organizacional com escolhas ativas a serem exercidas pela organização, em que há possibilidade de manipular as dependências externas e influenciar o processo de obtenção de recursos escassos.

Dessa forma, o comportamento ativo organizacional às pressões externas, a resistência às mudanças e a possibilidade de manipulação política advinda da perspectiva da dependência de recursos complementam o entendimento da interligação entre organização e ambiente. Todavia, mesmo com essas divergências, para ambas as teorias, a obtenção de estabilidade e legitimidade são consideradas relevantes, enquanto para a perspectiva da dependência de recursos isso é possível mediante o exercício de poder, controle e negociação das interdependências; para a perspectiva institucional, a legitimidade é alcançada mediante hábitos, convenções, reprodução e imitação de estruturas, atividades e rotinas organizacionais (Oliver, 1991).

Hessels e Terjesen (2010) utilizaram ambas as abordagens no estudo realizado e afirmam que, apesar da diferença nas explicações oferecidas por cada teoria no que se refere ao motivo do impacto do ambiente nas organizações, haja vista que em uma é decorrente da necessidade de recursos e em outra ocorre a imitação de normas comportamentais de outros atores sociais, ambas as perspectivas descrevem como as organizações enfrentam as pressões ambientais.

Sherer e Lee (2002) também utilizaram as teorias supracitadas em conjunto e corroboram a assertiva de que as duas teorias têm maior poder preditivo quando utilizadas em conjunto. Nessa perspectiva de complementariedade, Rossetto e Rossetto (2005) afirmam que os pontos convergentes e divergentes “são relevantes para a caracterização das respostas estratégicas a pressões e expectativas externas” (p. 9).

Assim sendo, os vários pontos convergentes entre as perspectivas demonstram o potencial de predição da teoria da dependência de recursos para complementar o conjunto de respostas estratégicas às pressões institucionais. Em contrapartida, a diferença no foco aduz a necessidade de rever o comportamento passivo e de acomodação organizacional determinado pela visão institucional (Oliver, 1991).

Utilizando os pontos complementares entre as teorias abordadas 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, conforme apresentado na Tabela 2.7.

Tabela 2.7 – Respostas estratégicas aos processos institucionais

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	
Aquiесcer	Habituar	As normas institucionais tidas como certas pelos atores sociais são reproduzidas pelas organizações de forma inconsciente, ensejando repetição contínua, histórica ou costumeira, tornando-se prática habitual das organizações.
	Imitar	A imitação de modelos institucionais pode ocorrer de maneira consciente ou inconsciente. Dessa forma, a imitação, consistente com o conceito do isomorfismo mimético, ocorre em condições de incerteza em que são observados outros agentes do ambiente tidos como aceitos e confiáveis.
	Obedecer	Corresponde à tática mais ativa se comparada com as formas supracitadas de aquiесcência. A organização estrategicamente e de maneira consciente opta por aderir às pressões institucionais, obedecendo às regras e aceitando as normas, visando o suporte social e a previsibilidade organizacional e, consequentemente, a manutenção dos benefícios próprios.
Negociar	Equilibrar	Refere-se à acomodação das demandas ou expectativas dos atores sociais de maneira a se obterem paridade ou equilíbrio entre os interesses externos e internos.
	Pacificar	Consiste em conformidade parcial às expectativas dos atores externos. Assim, mesmo resistindo às pressões institucionais, a organização se dedica a satisfazer tais demandas, ou seja, acomoda os elementos institucionais.
	Barganhar	Corresponde à tática mais ativa se comparada com as formas supracitadas de negociação. Envolve o esforço de barganhar ou negociar com as partes institucionais interessadas, objetivando a concessão das demandas internas.
Esquivar	Dissimular	Consiste em dissimular a não conformidade das pressões institucionais, sendo possível a elaboração de planos e procedimentos como forma de resposta aos requerimentos com intuito de disfarçar o não atendimento às demandas, representando a pretensão cerimonial ou aceitação simbólica das exigências.
	Amortecer	Refere-se à tentativa em reduzir a extensão da inspeção ou avaliação realizada por agentes externos. Essa tática auxilia na manutenção dos interesses organizacionais, especialmente a autonomia, redução de intervenção externa e maximização da eficiência. Em outras palavras, essa tática pretende amortecer ou relaxar as ligações institucionais.
	Escapar	Corresponde à forma mais dramática de se esquivar das pressões institucionais. Nessa tática, a organização altera suas próprias metas, atividades ou domínios com a finalidade de evitar a necessidade de conformidade. Essa forma de resposta estratégica ocorre, por exemplo, mediante alteração dos produtos fabricados ou do local de instalação.
Desafiar	Dispersar	As pressões institucionais são ignoradas quando a percepção organizacional atribui baixo poder de exigibilidade aos agentes externos ou quando há divergência significativa entre os requerimentos e os objetivos internos ou na falta de compreensibilidade das consequências da não institucionalização.
	Contestar	Enseja desafiar ou contestar as regras ou exigências. Essa tática ocorre com maior probabilidade quando a contestação está acompanhada da demonstração de racionalidade e probidade organizacional.
	Atacar	Apresenta maior intensidade e agressividade que a tática de contestação, sendo que ocorre ataque e denúncia dos valores institucionalizados e das fontes de pressões.

[continua]

[conclusão]

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	
Manipular	Cooptar	Consiste na tentativa de persuadir os agentes influentes a unirem-se com a organização ou com o conselho diretivo com intuito de neutralizar a oposição institucional e aumentar a legitimidade organizacional. Essa tática também é utilizada de maneira oportunista para demonstrar a validade e conseguir aceitabilidade para obtenção de recursos e aceitação.
	Influenciar	Aduz à tentativa de modelar ou influenciar a percepção institucional, valores e critérios. Nesta tática classifica-se, por exemplo, o <i>lobbying</i> .
	Controlar	Corresponde à tática mais ativa se comparada às formas supracitadas de manipulação, haja vista que visa à dominação e não apenas à influência ou persuasão de atores sociais. Consiste no esforço atrelado à tentativa de estabelecer poder e domínio sobre agentes e processos institucionais que exercem pressão à organização. Essa tática ocorre com maior frequência quando as expectativas institucionais são incipientes, localizadas ou não foram amplamente promovidas.

Fonte: adaptada de Oliver (1991).

De acordo com Oliver (1991), a adesão às pressões institucionais, denominada aquiescência, pode ocorrer mediante táticas ou formas distintas, conforme observado na Tabela 2.7, e a mesma possibilidade pode ocorrer com as demais categorias de estratégias.

Oliver (1991) destaca 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. Assim, as táticas de negociação são empregadas no espírito de conformidade e acomodação às pressões institucionais, porém de maneira parcial, sendo que a organização se torna mais ativa na promoção de seus próprios interesses.

A esquivança 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 institucionais, 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 respostas estratégicas apresentadas, quais sejam: aquiescência, negociação, esquivança, negociação e manipulação, essa última enseja maior grau de comportamento ativo organizacional, pois objetiva modificar ou exercer poder sobre as

expectativas ambientais com a organização, caracterizando-se, assim, um relacionamento oportunista (Oliver, 1991).

Dessa maneira, a conformidade ou a resistência organizacional às pressões institucionais dependem de fatores institucionais específicos que abordam 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 2.8. 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.

Nessa perspectiva, as respostas são identificadas, observando-se as colunas de dimensões e fatores preditivos com suas respectivas hipóteses, conforme apresentado na Tabela 2.8. No que se refere à legitimação, por exemplo, que corresponde a um dos fatores preditivos do fator institucional causa, quando for percebida que a conformidade às pressões institucionais proporcionará alta legitimidade à organização, maior será a probabilidade que a resposta estratégica organizacional ao processo de institucionalização seja a aquiescência. Em contrapartida, quando for percebida que a pressão ou demanda institucional resultará em baixa legitimidade à organização, haverá maior probabilidade de resistência organizacional por meio da negociação, esquiva, desafio ou manipulação.

É oportuno ressaltar que a legitimidade corresponde a uma premissa fundamental, tanto para a teoria institucional quanto para a teoria da dependência de recursos, como já abordado neste capítulo; por isso, a percepção organizacional desse item é relevante para determinar como a organização responderia ao processo de mudança institucional. Ou seja, se uma determinada pressão institucional não é observada pela organização como mecanismo para obter legitimidade, aumentaria a probabilidade de a organização resistir ao processo institucional.

Tabela 2.8 – 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

[continua]

[conclusão]

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. Nessa perspectiva, destaca que, quando a organização antecipa que a conformidade se refere à obtenção de legitimidade e eficiência, a aquiescência ou conformidade às pressões institucionais tornam-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.

Dessa forma, os agentes, sejam eles o Estado, profissionais, grupos de interesses ou o público em geral, constituem outro fator institucional observado pela organização 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), também relacionado ao agente que está exercendo as pressões institucionais sobre a organização, 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, como já abordado em maior profundidade no subtópico anterior desta dissertação. Nessa linha, Oliver (1991) afirma que:

O aumento da probabilidade de respostas mais resistentes com o declínio do grau de dependência de componentes institucionais é uma função da incapacidade do agente em controlar a alocação ou a disponibilidade de recursos críticos organizacionais e da habilidade ou capacidade da organização em encontrar recursos ou fornecedores de recursos alternativos. Portanto, o grau de dependência nos agentes institucionais é uma condição importante que

determina a probabilidade de conformidade organizacional às expectativas dos agentes institucionais.¹⁷ (p. 164)

No que tange ao conteúdo das normas ou requisitos que formam as pressões institucionais, Oliver (1991) indica duas dimensões preditivas que auxiliam a predizer a resposta estratégica organizacional. 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 esquivação como resposta estratégica 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 institucionais não restringirem a alocação ou aquisição de recursos, seleção de produtos e serviços ou a administração organizacional.

A probabilidade de conformidade com as pressões externas ou aquiescência modifica-se, também, de acordo com os meios que as pressões institucionais são exercidas. Dessa forma, as demandas institucionais podem ser realizadas mediante coerção legal, que implica em pressões por meio de autoridade, e difusão voluntária, por meio de pressões para o cumprimento ou adesão espontânea. Oliver (1991) aponta que, quando as mudanças institucionais são demandadas mediante atos regulatórios governamentais, a conformidade torna-se a resposta estratégica 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.

¹⁷ Texto original: “*The increasing likelihood of more resistant responses as the degree of dependence on institutional constituents declines is a function of the constituent's inability to control the allocation or availability of some critical organizational resource and the organization's willingness or ability to find alternative resources or resource suppliers. Therefore, the degree of dependence on institutional constituents is an important boundary condition on the probability of organizational conformity to the expectations of institutional constituents.*”

Ademais, as pressões institucionais podem ocorrer mediante difusão voluntária como supramencionado. Nesse contexto, a aderência às práticas ou expectativas institucionais está condicionada à adesão dessas por outras organizações, sendo que quanto mais difundida a prática demandada, maior a probabilidade de conformidade organizacional, pois indica que é aceita e a validade ou 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 apontado no estudo de Oliver (1991) que auxilia na predição das respostas estratégicas organizacionais corresponde ao contexto ambiental em que as pressões institucionais estão sendo exercidas. Os pressupostos da teoria institucional e da dependência de recursos 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 intuito de restabelecer tais características ambientais. Logo, quando houver incertezas ambientais, Oliver (1991) prediz que haverá aquiescência, negociação e esquivança como resposta estratégica e aponta a hipótese estabelecida por DiMaggio e Powell (1983), que indica que ocorre mimetismo em ambientes com incertezas.

Outro fator preditivo relacionado 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 institucionais (Oliver, 1991). Em contrapartida, a autora aponta que ambientes fragmentados ou puramente competitivos impedem a difusão de consenso e conformidade.

A hipótese da interconectividade corrobora a ideia de Meyer e Rowan (1977), que indica que em ambientes interligados se elaboram mitos e valores coletivos que ensejam em conformidade com elementos institucionais, e também confirma o proposto por DiMaggio e Powell (1983), que altos níveis de estruturação e interconectividade promovem isomorfismo e conformidade.

Oliver (1991) aponta que é suscetível a ocorrência de interações entre os cinco fatores institucionais: causa, agente, conteúdo, controle e contexto. No que tange ao conteúdo ou de

forma específica à autonomia, por exemplo, a autora indica que, no conteúdo das pressões institucionais, em que a aquiescência resulta na maior probabilidade de ocorrência em situações que não geram restrições à organização, é possível que haja interação ou influência com os seguintes fatores institucionais: (i) causa: *trade off* entre a autonomia e a legitimidade ou eficiência; (ii) agente: relativo ao grau de dependência dos recursos; e (iii) controle: concernente a existência de coerção legal.

Em outras palavras, a perda de autonomia organizacional é considerada alternativa válida pela organização quando essa observa que a legitimidade a ser obtida é mais relevante, quando os recursos demandados pela organização são imprescindíveis e, portanto, reduzir a autonomia organizacional frente a essa dependência seria oportuno e quando a pressão institucional é demandada mediante dispositivos legais. Assim, mesmo reduzindo a autonomia organizacional, a conformidade resultaria na melhor alternativa.

2.2 CASP NO BRASIL

Dias Filho e Machado (2012) sugerem que a pesquisa contábil, orientada pela metodologia institucional e social, trate a Contabilidade de forma interligada ao contexto em que essa opere. Iudícibus (2010) aborda a evolução histórica da Contabilidade e afirma que

É importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações. (p. 16)

Sob essa premissa, o nível de desenvolvimento, ou utilizando o termo empregado por Iudícibus (2010), o “estado da arte”, da Casp no contexto brasileiro pode ser compreendido a partir dos diversos eventos que ocorreram concomitantemente à evolução da forma de gestão da administração pública brasileira.

Assim sendo, a forma de gestão da administração passou por reformas e abordagens com o decorrer do tempo, atrelada ao contexto histórico no qual essa foi estabelecida, sendo que cada abordagem atribui características na forma de gerir o Estado pela administração pública. Filippim, Rossetto e Rossetto (2010) apontam a patrimonialista, a burocrática e a Nova Administração Pública (NAP) ou Nova Gestão Pública (NGP) como as abordagens que

norteiam a administração pública. Destacam, também, que “a compreensão da atual configuração da administração pública no Brasil só é possível se for considerado o contexto histórico no qual ela foi construída” (p. 737). Desse modo, as características de cada uma das abordagens, assim como o contexto de sua instituição, podem ser observadas na Tabela 2.9.

Tabela 2.9 – Características e o contexto histórico na construção das abordagens da administração pública

ABORDAGEM	CARACTERÍSTICAS	CONTEXTO HISTÓRICO
Patrimonialista (1500–1930)	<ul style="list-style-type: none"> • Lealdade pessoal à figura do mandatário. • Favoritismo e critérios pessoais na distribuição de cargos e benesses públicas. • Personalismo: predominância da vontade pessoal do mandatário. • Clientelismo e assistencialismo mantendo a população dependente de ações esporádicas. • Improviso: ação realizada sem planejamento prévio. 	Brasil Colônia (1500–1822), Império (1822–1889) e República Velha (1889–1930): pautado pelo centralismo e pelo absolutismo. As funções eram concessões feitas a particulares pelo Estado, reinando a troca de favores.
Burocrática (1930–início dos anos 1990)	<ul style="list-style-type: none"> • Centralização da tomada de decisão e dos controles. • Padronização dos processos e procedimentos. • Formalismo: ação mediante normas pré-estabelecidas. • Impessoalidade: tratamento igual para todos. • Hierarquização: divisão e escalonamento do trabalho. • Legalismo: obediência restrita às leis e aos estatutos. • Disciplina. • Foco nos controles. • Especialização do serviço. • Departamentalização rígida. 	Por força da opinião e crítica pública, o governo Vargas, na década de 1930, propôs a primeira reforma administrativa, inspirada no serviço público britânico, na qual o favoritismo era substituído pela meritocracia. Porém, em 1945, após a deposição de Vargas, a reforma perde a importância até então atribuída, sendo que as manipulações clientelistas e eleitoreiras tornam-se suscetíveis novamente.
NGP (início nos anos 1990–atual)	<ul style="list-style-type: none"> • Eficácia: fazer a coisa certa; aquilo que atenda aos propósitos da organização pública e do atendimento ao cidadão. • Efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social. • Criar e manter mecanismos de participação do cidadão. • Ética. • Dar transparência ao planejamento e ações da administração pública. • Gestão de políticas públicas. • Gestão responsável dos recursos públicos. • Inovação: busca constante de soluções inovadoras. • Avaliação sistemática da gestão pública (interna e externa) e do alcance das políticas públicas. • Arranjos em rede: integração de projetos, de ações, de instituições e de pessoas. • Elaboração, gestão e avaliação de planejamento estratégico participativo. • Gestão do entorno político. • Foco nas necessidades do cidadão. • Visão de longo prazo. • Compromisso com a gestão pública: seriedade e compromisso com a dimensão valorativa. • Gestão de pessoas e do conhecimento da organização pública. 	O modelo burocrático tornou a burocracia um fim em si mesmo, não conseguindo superar o patrimonialismo. Assim, surge a NGP, calçada no controle dos gastos públicos, uso de informações administrativas, satisfação do interesse público, sendo o Estado entendido como agente para o desenvolvimento.

Fonte: adaptada de Filippim et al. (2010).

Bresser-Pereira (1996), quanto à abordagem patrimonialista, afirma que essa “definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos. . . . [E] o Estado era entendido como propriedade do rei. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma” (p. 10).

A promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, durante a presidência de Getúlio Vargas, que mediante golpe de Estado culminou com a República Velha e implantou o Estado Novo, foi importante para a transição da abordagem patrimonialista à burocrática. Entre os artigos constitucionais, destaca-se a inclusão de matéria atinente à profissionalização dos funcionários públicos em detrimento à indicação para cargos que ocorria na abordagem patrimonialista.

Bresser-Pereira (1996) aponta que a forma burocrática foi adotada por resultar, naquele momento, em “uma alternativa muito superior à administração patrimonialista” (p. 10), por meio da criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), em 1936. Porém, a eficiência não se mostrou real quando foi de fato necessária no momento em que o Estado assume os serviços de educação, saúde e o papel de regulador econômico, entre vários outros papéis e serviços sociais.

Assim como a Constituição de 1934 foi importante para a transição da administração pública patrimonialista à burocrática, influência semelhante pode ser observada da Carta Magna de 1988, quando da passagem dessa última, qual seja, a burocrática para a NGP. O artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determinou os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública. Além disso, é sob a égide de dispositivos dessa Constituição que se encontram vigentes regras e normas que dispõem sobre a transparência e a participação da sociedade em assuntos públicos, como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A obra de Bresser-Pereira (1996), *Da administração pública burocrática à gerencial*, evidencia o principal intuito da reforma da NGP, qual seja, a redefinição das funções do Estado quanto ao seu papel de facilitar a competição em nível internacional da economia de seu país, em decorrência da globalização vivenciada, o que ensejava atribuir maior governança ao Estado.

Em 1938 houve o primeiro sinal do surgimento da administração gerencial, com a criação da primeira autarquia e, em 1967, houve a primeira tentativa de reforma gerencial, por meio do Decreto-Lei n. 200 (Bresser-Pereira, 1996). De acordo com esse autor, o dispositivo legal instituiu os princípios do planejamento e do orçamento, a descentralização e o controle dos resultados, porém possibilitou a sobrevivência de práticas patrimonialistas ao permitir a admissão de pessoal sem processo seletivo, além de não ter abordado as mudanças para a administração direta, o que contribuiu para o fracasso da reforma administrativa visada.

Bresser-Pereira (1996) especifica, ainda, que o início da segunda reforma na administração pública corresponde a “uma resposta à grande crise do Estado dos anos 80 [1980] e à globalização da economia” (p. 7), proposta pelo então governo de Fernando Henrique Cardoso, que ocupou o cargo em 1995. O autor expõe que a crise dos anos 1980, que de fato foi vivenciada entre 1979 e 1994, desencadeada com o segundo choque do petróleo e minimizada, consideravelmente, com a estabilização dos preços mediante o Plano Real, corresponde a um período de estagnação da renda e de fortes altas na taxa de inflação. Importante destacar que esse período é comumente denominado década perdida, na história da economia brasileira.

De acordo com Sano e Abrucio (2008), a proliferação das ideias baseadas na NGP se deu como tentativa de atacar a ineficiência detectada na abordagem burocrática quanto ao excesso de procedimentos, o que implicava em flexibilizar a gestão e atribuir responsabilização à administração pública, quase inexistente à época. Em outras palavras, a NGP busca tanto maior eficiência gerencial quanto a construção de uma gestão pública para os cidadãos. Para esses pesquisadores, a concretização de tais objetivos enseja a observância de três mecanismos, sendo esses:

- a) A adoção de uma administração pública voltada para resultados, baseada em mecanismos de contratualidade da gestão, com metas, indicadores e formas de cobrar os gestores, e apoiada na transparência das ações governamentais, possibilitando o controle maior dos cidadãos e o uso de outros instrumentos de *accountability*.
- b) A contratualidade supõe, ademais, a existência de uma pluralidade de provedores de serviços públicos – aquilo que Bradach e Eccles (1989) chamam, de um modo plural, de governança (*plural mode of governance*). Desse modo, é possível estabelecer formas contratuais de gestão em estruturas estatais e entes públicos não estatais.
- c) Por fim, a combinação entre a flexibilização da gestão burocrática e o aumento da responsabilização da administração pública será mais bem-sucedida caso funcionem adequadamente os mecanismos institucionais de controle (CLAD, 2000). . . . Esse é o aspecto mais intrincado no caso brasileiro. (p. 66)

Yamamoto (1999) desenvolveu um estudo em que, entre outros pontos, destaca que a contabilidade tem papel central na NGP e afirma que o propósito da adoção do regime de competência consiste no aumento da transparência, da eficiência e da eficácia.

Galera e Bolívar (2007) apontam que a implantação da NGP implica no surgimento de novas necessidades de informações para tomada de decisão pelos gestores governamentais. Complementam que a solução para essa demanda corresponde aos estudos desenvolvidos pela International Federation of Accountants (IFAC), que incluem o projeto para harmonização contábil internacional, visto que a convergência das normas no setor público forma parte de um conjunto mais amplo de mudanças preconizadas pela NGP.

A IFAC, com o suporte da IPSASB, publica as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Essa instituição defende a transparência, a *accountability* e a comparabilidade dos demonstrações contábeis, mas a Estrutura Conceitual atinente às entidades do setor público determina que os objetivos de tais demonstrações seja o fornecimento de informações para permitir a *accountability* e a tomada de decisões pelos usuários (IPSASB, 2015a).

Nessa perspectiva, é possível compreender a relevância atribuída às IPSAS no contexto da NGP, haja vista que essa propõe a *accountability*, o que converge com um dos pontos defendidos pela IFAC e pelo IPSASB, que detêm a publicação das IPSAS, como já mencionado.

Assim, as NBC TSP, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), têm como base de elaboração as IPSAS. Por sua vez, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com base nas NBC TSP, e fixa os prazos para adoção dos procedimentos mediante aprovação e publicação de portarias.

Filippim et al. (2010) observam que as três abordagens “se entrecruzam na teoria e na prática da administração pública brasileira” (p. 739), o que significa que, apesar da atribuição de um determinado período de tempo a cada uma das abordagens, essas ocorrem apenas para finalidade didática, sendo que as abordagens não permanecem circunscritas a um período temporal. Nessa perspectiva, a delimitação temporal para cada abordagem realizou-se de acordo

com Filippim et al. (2010) da seguinte maneira: (i) patrimonialista: 1500–1930, (ii) burocrática: 1930–início dos anos 1990 e (iii) NGP: início nos anos 1990–atual.

No que tange à evolução da Casp de maneira específica, indubitavelmente alguns eventos que provocaram modificações significativas na contabilidade das empresas privadas podem ter influenciado, mesmo que indiretamente, algumas mudanças que ocorreram na contabilidade do setor público. Somando ao exposto, eventos como a evolução da profissão contábil e a literatura publicada configuram-se como acontecimentos relevantes que contribuíram, e ainda contribuem, para a evolução da história contábil, propiciando a regulação e o reconhecimento da atividade profissional, como a difusão de novos conhecimentos por meio de debates, por exemplo. Autores como Adde (2012), Martins, Silva e Ricardino Filho (2006), Peleias e Bacci (2004) e Silva (2005) abordaram esses eventos, porém, assim como as possíveis influências da contabilidade privada sobre a pública, esses eventos não serão exaustivamente abordados nesta dissertação.

Ainda, outro ponto merece destaque antes de elucidar os episódios referentes à evolução da Casp, pois, de certa forma, explica as características do modelo e das práticas contábeis baseadas fortemente em atos normativos: trata-se do sistema jurídico nacional. O fato de o sistema brasileiro ser o codificado (*code* ou *civil law*) enseja que a determinação das regras seja a preocupação central da ciência do Direito. Weffort (2005) aponta que essa característica “traz algumas conseqüências [*sic*] prováveis para as práticas e normas contábeis” (p. 106) e cita, como exemplo, o tempo necessário para legitimação das regras contábeis.

Dessa forma, a Tabela 2.10 discrimina os eventos que modificaram a Casp no Brasil mediante promulgações oficiais, considerando, assim, a característica *code law* brasileira e o princípio da legalidade, em que a administração pública deve atuar de acordo com os preceitos legais em um estado de direito, ou seja, a administração pública está restrita à determinação legal.

Tabela 2.10 – Datas e eventos importantes na evolução histórica da Casp no Brasil

ANO	EVENTO	FONTE
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PATRIMONIALISTA (1500-1930)		
Séculos XVI, XVII e XVIII	Movimentos embrionários do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, tais como as preocupações com o ensino comercial e o início dos estudos por pensadores contábeis.	Peleias e Bacci (2004)
<i>1808: Chegada da Família Real ao Brasil e, conseqüentemente, abertura dos portos.</i>		
1808	Dom João VI instaura o processo de organização das finanças públicas com a finalidade de obter “maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros” (Giacomoni, 2010, p. 40).	Giacomoni (2010)

[continua]

ANO	EVENTO	FONTE
	28 de junho: Alvará de 28 de junho de 1808. Criação do Erário Régio (Tesouro Real ou Público) e do Conselho da Fazenda. Instituíra, também, apesar de não ter sido de fato implantado nesta época, a escrituração pelo método das partidas dobradas para o registro das receitas e despesas. Objetivo: organizar e unificar a arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Real.	Alvará de 28 de junho de 1808 (2002)
	23 de agosto: Alvará de 23 de agosto de 1808. Criação da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Objetivo: adequar a administração colonial às necessidades que surgiram com a transferência da corte portuguesa ao Brasil.	Alvará de 23 de agosto de 1808 (1891)
<i>1822: Independência do Brasil</i>		
1824	25 de março: Constituição Política do Império do Brasil. Estabelece pela primeira vez a exigência referente à elaboração de orçamentos formais.	Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824 (1824)
1827	Formulação da primeira lei orçamentária, porém sua aplicação frustrou-se em decorrência de algumas deficiências, tais como problemas nas comunicações e conflitos de normas, sendo que apenas em 1830 o primeiro orçamento brasileiro foi aprovado, atinente ao período de julho de 1831 a junho de 1832.	Giacomoni (2010)
1850	A partir de 1850, a Casp inicia um período de entaves com a aprovação do Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, e se agrava com o Decreto de 6 de abril de 1868, “o qual permitia que, em certas repartições, não fossem mais observadas as partidas dobradas, suprimindo este último diploma legal vários serviços de contabilidade indispensáveis, dentre os quais a escrituração central do Império” (Azevedo, Lima & Lima, 2004, p. 78). Estes autores apontam que, até o final do Império, apesar de alguns esforços para a organização contábil e administrativa, reinava a desorganização nas contas públicas e um regime financeiro ineficiente.	Azevedo et al. (2004)
<i>1889: Proclamação da República</i>		
1891	24 de fevereiro: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Introduziu a República Federativa como forma de governo que se constitui pelo ajuntamento dos entes federativos para compor um único Estado, qual seja a União. Os estados passam a ser regidos por constituições próprias, conferindo-lhes autonomia, assim como aos municípios.	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891 (1891)
	Houve também nessa Constituição discussões relativas ao orçamento brasileiro com a definição, exposta mais claramente, das funções do Congresso Nacional na elaboração da proposta orçamentária. Porém, afirma-se que esta atividade continuou sendo realizada pelo Poder Executivo em detrimento da responsabilidade atribuída ao Legislativo.	Silva (2004)
1892	Instala-se, na Prefeitura Municipal de São Carlos, interior do estado de São Paulo, um sistema de contabilidade pública, de característica patrimonial, financeira e orçamentária, utilizando-se o método de partidas dobradas e o esquema Logismográfico delineado por Estanislau Kruszyński e executado por seu aluno Carlos de Carvalho.	Peleias e Bacci (2004)
1905	12 de dezembro: Decreto n. 1.335. Modernização da escrituração mercantil no Tesouro do Estado de São Paulo, empreendida por Carlos de Carvalho, baseada no modelo inserido na Prefeitura Municipal de São Carlos, em 1892.	Adde, Iudícibus, Ricardino Filho e Martins (2014)
1914	Junho: instalação da Comissão das Partidas Dobradas. Objetivo: reforma da contabilidade federal utilizando-se o modelo utilizado no estado de São Paulo (Adde et al., 2014). D'Auria (1953) apontou que a necessidade de remodelagem da contabilidade federal foi notificada quando o Ministro da Fazenda, Rivadávia da Cunha Corrêa, com intuito de demonstrar a situação financeira da República solicitada pelos representantes dos banqueiros ingleses para concessão do segundo empréstimo, <i>funding loan</i> , solicita o Balanço do Tesouro ao diretor de contabilidade. Entretanto, foi	-

[continua]

[continuação]		
ANO	EVENTO	FONTE
	informado por esse que o demonstrativo estava com oito anos de atraso e que o último fora publicado em 1905.	
1918	23 de outubro: Decreto n. 13.248. Altera a organização do Tesouro Nacional, criando a Seção de Contabilidade, e a Comissão de Escrituração por Partidas Dobradas passou a integrar definitivamente a Diretoria de Contabilidade.	Decreto n. 13.248, de 23 de outubro de 1918 (1918)
1922	28 de janeiro: Decreto n. 4.536. Esse documento organizou o primeiro Código de Contabilidade da União, sendo que houve a centralização da contabilidade no Ministério da Fazenda e a inserção de regras e procedimentos atinentes ao exercício financeiro, receita, despesas e bens públicos, entre outros. É importante destacar que os artigos 21 a 23 do decreto supramencionado propuseram instrumentos distintos para o enfoque orçamentário e patrimonial. Dessa forma, o artigo 22 dispõe que a conta do orçamento deveria conter a receita orçada e a despesa fixada, entre outros. Já o artigo 23 acrescenta que o Balanço do patrimônio deveria abranger todos os bens da União e suas modificações, assim como as dívidas ativa e passiva, entre outros itens. Torna-se evidente, então, que o controle patrimonial na esfera pública brasileira foi proposto ainda no Decreto de 1922, apesar de não ter sido de fato executado em sua totalidade nas subsequentes.	Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922 (1922)
1924	22 de outubro: organização e aprovação do regulamento da Contadoria Central da República criada em 1921. Essa passa a ser subordinada ao Ministério da Fazenda, atuando como órgão centralizador da contabilidade geral da União.	Decreto n. 16.650, de 22 de outubro de 1924 (1924)
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BUROCRÁTICA (1930–início dos anos 90)		
1934	A autonomia aos entes governados e o federalismo, assim como a função privativa do Congresso Nacional quanto à elaboração do orçamento, foi um dispositivo constitucional de 1891, como já exposto anteriormente, porém, com a Constituição de 16 de julho de 1934, essas foram modificadas, configurando-se novamente a característica centralizadora das funções sob a responsabilidade do Governo Federal.	Giacomoni (2010)
1937	A Constituição de 1937 foi gerada pelo Estado Novo, regime fortemente autoritário que dirigia o país e, em 1939, liquidou-se com o que restava de autonomia nos estados e municípios brasileiros. Além disso, a característica centralizadora da década de 1930 deu origem às várias tentativas que visaram à padronização dos orçamentos públicos.	Giacomoni (2010)
1939	Em 1932, a tentativa de consolidação da dívida externa foi frustrada pela diversidade de nomenclaturas e em decorrência das falhas detectadas e, somente em novembro de 1939, foi aprovado o Decreto-Lei n. 1.804, que introduzia o padrão orçamentário, com adoção prevista somente pelos estados e municípios.	Giacomoni (2010)
1940	17 de julho: Decreto-Lei n. 2.416. Houve nova consolidação das normas e aprovação da codificação das normas financeiras para os estados e municípios.	Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940 (1940)
1964	17 de março: publicação da Lei n. 4.320, a qual estatuiu as normas de direito financeiro aplicáveis aos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e do Distrito Federal.	Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964)
<i>1 de abril de 1964: instaurada a ditadura militar.</i>		
1967	25 de fevereiro: Decreto-Lei n. 200. Dispôs sobre a organização da Administração Federal, além de estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa. O artigo 6 desse decreto-lei estabelece os princípios fundamentais para as atividades da administração federal, sendo esses: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. No que tange ao planejamento, o Título III (Do planejamento, do orçamento-programa e da programação financeira) estabelece a elaboração de orçamento-programa em cada exercício. O Título X dispõe sobre as normas de administração financeira e de contabilidade e o artigo 69 estabelece a utilização de um plano de contas único e a observação das	Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967)

ANO	EVENTO	FONTE
	normas gerais de contabilidade e auditoria aos órgãos da administração direta. Outros pontos relevantes do Título X referem-se à prestação de contas anual do presidente da República e à apuração dos custos dos serviços, com intuito de evidenciar os resultados da gestão.	
1974	28 de janeiro: Portaria n. 9. Formalização da fase do planejamento com classificação das despesas do orçamento por programas, projetos e atividades para os estados e municípios.	Giacomoni (2010)
<i>15 de março de 1985: fim da ditadura militar.</i>		
1986	10 de março: Decreto n. 92.452. Criação da STN como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro diretamente subordinado ao Ministério de Estado da Fazenda. Nesse ano extinguíram-se a Contadoria Central da República e o Código de Contabilidade Pública da União de 1922.	Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986 (1986)
1987	Janeiro: implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). Objetivo: integrar os sistemas de programação financeira, execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo.	STN (2016f)
NPG (início dos anos 90–atual)		
2000	4 de maio: Lei Complementar n. 101 ou LRF. Estabelece normas de finanças para a responsabilidade na gestão fiscal em que se pressupõe a ação planejada e transparente visando ao equilíbrio das contas públicas. Órgão instituidor: Governo Federal.	Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (2000)
2004	Março: Portaria CFC n. 37. Institui o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às IPSAS. Órgão instituidor: CFC.	Feijó e Bugarim (2008)
	Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin). O grupo tem por finalidade discutir assuntos relativos às políticas financeiras e promover maior integração entre os gestores de cada estado e a União, promovendo intercâmbio de experiências, soluções e sistemas nas áreas de gestão fiscal, programação e gestão financeira.	Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (2016a)
2007	6 de março: Portaria n. 136. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). Responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas. Órgão instituidor: STN.	Portaria n. 136, de 6 de março de 2007 (2007)
	28 de setembro: Resolução CFC n. 1.103. Institui o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. O comitê tem intuito de contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência das informações, considerando-se a necessidade de convergência aos padrões internacionais. Órgão instituidor: CFC.	Resolução CFC n. 1.103, de 28.09.2007 (2007)
2008	20 de junho: Portaria CFC n. 54. Institui o Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública (GTCP). “Grupo instituído para início dos trabalhos de tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional, bem como o estabelecimento do plano de ação” (p. 82). Órgão instituidor: CFC.	Feijó e Bugarim (2008)
	25 de agosto: Portaria MF n. 184. Dispôs sobre diretrizes a serem observadas no setor público visando à convergência às normas internacionais. Órgão instituidor: Governo Federal.	Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008 (2008)
	Orientações Estratégicas para a Casp no Brasil, consubstanciadas em três grandes diretrizes, a saber: <ul style="list-style-type: none"> • Diretriz 1: promoção e desenvolvimento conceitual. • Diretriz 2: convergência às normas internacionais. • Diretriz 3: fortalecimento institucional da contabilidade. 	Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008)

[continua]

[conclusão]

ANO	EVENTO	FONTE
	Órgão instituidor: CFC.	
	Edição das 10 primeiras NBC T 16. Mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de competência. A edição das NBC T 16 está em consonância com a Diretriz 1 das Orientações Estratégicas.	CFC (2012)
2009	Órgão instituidor: CFC. 27 de maio: Lei Complementar n. 131. Dentre as principais alterações, destaca-se a obrigatoriedade da União, estados, Distrito Federal e dos municípios a disponibilizar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, com intuito de ampliar a transparência da gestão prevista na LRF.	Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009 (2009)
	Órgão instituidor: Governo Federal. Segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Representou um marco histórico na regulamentação e na prática contábil do setor público brasileiro, que teve seu foco redirecionado do orçamento para o patrimônio público, iniciando-se o processo em direção aos padrões internacionais.	STN (2016b)
	Órgão instituidor: STN. 7 de outubro: Decreto n. 6.976. Revoga o Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, que visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, permanecendo a STN como órgão central do sistema, conforme disposto pela Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. A principal alteração corresponde à introdução de atribuições a STN para convergência às normas internacionais, que não eram abordadas no decreto anterior.	Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009 (2009)
	Órgão instituidor: Governo Federal.	
2011	Edição da 11ª norma, NBC T 16.11, que disciplina o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).	CFC (2012)
	Órgão instituidor: CFC.	
2012 e 2013	Determinação da implantação do PCASP e das DCASP até o término do exercício de 2014. Os prazos para adoção obrigatória das Partes IV – PCASP e V – DCASP para toda a Federação são fixados até o término de 2014 pela Portaria STN n. 753, de 2012, utilizando como base a quinta edição do MCASP, posteriormente alterada para a sexta edição por meio da Portaria STN n. 634, de 2013.	Portaria STN n. 753 de 21 de dezembro de 2012 (2012) e Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013 (2013)
	Órgão instituidor: STN.	
2015	24 de setembro: Portaria STN n. 548. Dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos PCP aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.	Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015 (2015)
	Órgão instituidor: STN.	
2016	04 de outubro: NBC TSP Estrutura Conceitual. Publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público no Diário Oficial da União (DOU).	CFC (2016a)
	Órgão instituidor: CFC.	
	28 de outubro: NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação e NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Publicação destas três normas convergidas às IPSAS no DOU.	
	Órgão instituidor: CFC.	
	6 de dezembro: NBC TSP 04 – Estoques e NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Publicação destas duas normas convergidas às IPSAS no DOU.	
	Órgão instituidor: CFC.	

Fonte: elaboração própria (2017).

Borges, Mario, Cardoso e Aquino (2010) apontam que as reformas administrativas que surgiram no contexto mundial a partir dos anos 1980 afluíram em um

ambiente em que a sociedade passou a exigir dos governantes melhorias da qualidade dos serviços públicos e maior transparência nos gastos governamentais, ou seja, os cidadãos queriam que os administradores públicos se preocupassem com os resultados entregues para a comunidade. (p. 896)

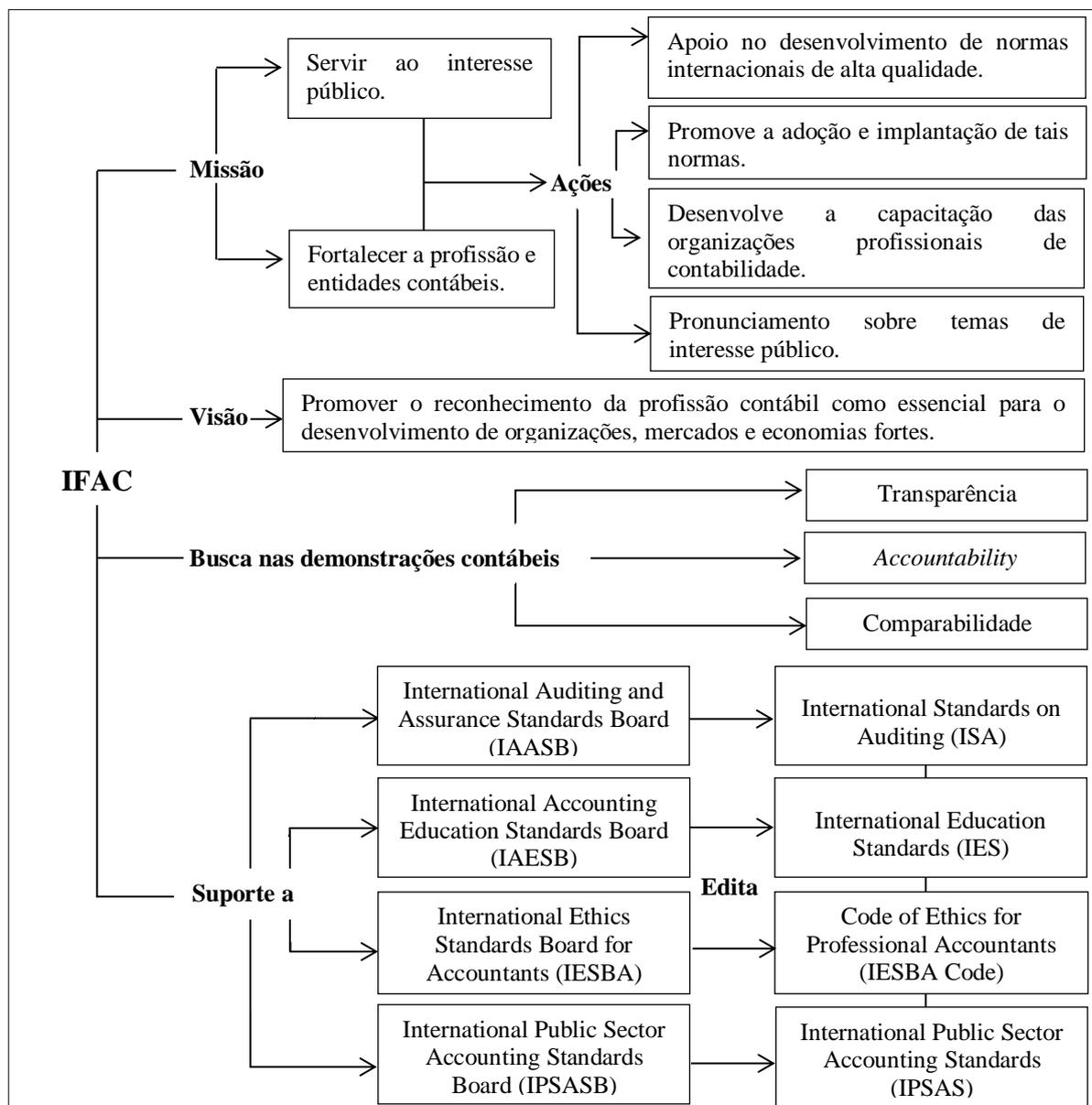
Os subtópicos seguintes abordam as ações e os aspectos específicos dos órgãos que atuam no processo de mudança contábil, a saber: (i) IPSASB, (ii) CFC e (iii) Governo Federal/STN.

2.2.1 IPSASB

A IFAC, fundada na Alemanha em outubro de 1977, constitui-se em uma organização global criada para o fortalecimento da profissão contábil, destacando-se, entre suas ações, o desenvolvimento, assim como o suporte, em sua adoção e uso, das normas internacionais de auditoria e asseguarção, ética, educação e normas para a Casp (International Federation of Accountants [IFAC], 2016).

A Figura 2.3 apresenta o panorama geral quanto aos objetivos da atuação da IFAC, no que se refere à missão e suas respectivas ações, visão, tipo de demonstrativo que busca promover, conselhos suportados e normas editadas.

Figura 2.3 – IFAC: missão, visão, atributos nas demonstrações contábeis e conselhos independentes



Fonte: adaptada da IFAC (n.d.) e do IPSASB (2016a).

Com intuito de servir ao interesse público por meio do desenvolvimento de organizações, mercados e economias fortes e sustentáveis, a IFAC defende a transparência, a *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis, dando suporte ao desenvolvimento da profissão contábil e contribuindo na promulgação da relevância da classe para a estrutura das finanças em nível mundial (IPSASB, 2016a).

Para esse fim, a edição de normas de Auditoria e Asseguração, Educação, Ética e de Casp se dá mediante o suporte da IFAC aos conselhos independentes, discriminados na Figura 2.3. De

acordo com o próprio Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*), a IFAC promove os recursos humanos e outros itens, porém não influencia as normas publicadas (IPSASB, 2016a).

Apesar da importância da atuação dos quatro conselhos, abordar-se-á somente o IPSASB, emissor das IPSAS, em decorrência da relevância dessas para fundamentação da presente pesquisa.

Assim sendo, como conselho independente que tem suporte da IFAC, o IPSASB, criado em 1997, tem a finalidade de servir ao interesse público mediante a edição de normas internacionais de alta qualidade para elaboração dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG), promovendo a *accountability* e a tomada de decisões pelos usuários (IPSASB, 2016a).

Desse modo, para cumprir com a finalidade proposta e tornar a informação útil aos usuários, o IPSASB indica as características qualitativas que devem apresentar as informações evidenciadas nos RCPG. Essas características, segundo o capítulo 3 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual), são apresentadas com suas respectivas definições, na Tabela 2.11.

Tabela 2.11 – Características qualitativas da informação contábil para as demonstrações das entidades do setor público

CARACTERÍSTICA QUALITATIVA	DEFINIÇÃO
Relevância	Capacidade de fazer diferença na tomada de decisão dos usuários.
Representação fidedigna	Informação completa, neutra e livre de erros materiais.
Compreensibilidade	Clareza e concisão na classificação, caracterização e apresentação das informações.
Tempestividade	Informação em tempo oportuno de influenciar na decisão.
Comparabilidade	Viabiliza a identificação, por parte dos usuários, das similaridades e diferenças entre dois fenômenos.
Verificabilidade	Assegurar a fidedignidade do fenômeno econômico evidenciado, sendo esse ausente de viés e erro material, ensejando a utilização de apropriado método de reconhecimento e mensuração.

Fonte: adaptada do IPSASB (2016a).

Todavia, a Estrutura Conceitual destaca a necessidade de se observar a materialidade e o custo-benefício da informação a ser produzida, sendo que a primeira refere-se à capacidade de a

informação influenciar nas decisões e a segunda alude aos benefícios da informação, haja vista que os custos não devem resultar superiores aos benefícios a serem proporcionados pelas informações fornecidas.

Os denominados RCPG proveem informações às necessidades dos usuários sem suficiente autoridade para o requerimento de elaboração de peças contábeis personalizadas, com objetivo de serem úteis para propósitos de *accountability* e tomadas de decisões (IPSASB, 2016a).

De acordo com o documento publicado em setembro de 2015 pelo IPSASB, *The IPSASB's strategy for 2015 forward: leading through change*, a longa duração da crise da dívida soberana¹⁸ (*sovereign debt crisis*) enfatiza a necessidade de fortalecer a qualidade do gerenciamento do setor público em nível mundial e aprimorar as demonstrações oriundas desse setor (IPSASB, 2015b).

Assim sendo, para o IPSASB, a adoção do regime de competência (*accrual-based accounting*) configura-se como passo fundamental para atingir as finalidades supramencionadas, por fornecer a evidenciação completa da performance e da posição da entidade tratada (IPSASB, 2015b).

De acordo com a IFAC, a estratégia adotada pelo IPSASB consiste na edição de normas baseadas nas International Financial Reporting Standards (IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), conselho independente do IFRS Foundation para as empresas do setor privado, em que utiliza o regime contábil de competência. Entretanto, algumas normas são desenvolvidas pelo IPSASB tão somente para a aplicabilidade em entidades públicas, sem base em normas prévias (IFAC, n.d.).

A Tabela 2.12 elenca o conjunto das IPSAS emitidas até o segundo semestre de 2016 mediante o Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público, edição de 2016, discriminando, também, a norma em que essas estão baseadas, quando aplicáveis, e o ano e o mês da publicação de ambos os normativos.

¹⁸ Dívida soberana corresponde à dívida pública de um país ou de seu Banco Central.

Tabela 2.12 – Relação das IPSAS

NORMA	PUBLICAÇÃO ORIGINAL	REVISÃO	TÍTULO	BASE	PUBLICAÇÃO ORIGINAL
Estrutura Conceitual	Janeiro, 2013	-	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (capítulos 1–4)	-	-
	Outubro, 2014	-	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (capítulos 5–8)	-	-
IPSAS 1	Maio, 2000	Dezembro, 2006	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1	Setembro, 1997
IPSAS 2	Maio, 2000	-	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7	Dezembro, 1992
IPSAS 3	Maio, 2000	Dezembro, 2006	Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8	Dezembro, 1993
IPSAS 4	Maio, 2000	Abril, 2008	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IAS 21	Dezembro, 1993
IPSAS 5	Maio, 2000	-	Custos de Empréstimos	IAS 23	Dezembro, 1993
IPSAS 6	Maio, 2000	Dezembro, 2006	Demonstrações Consolidadas e Separadas	IAS 27	Abril, 1989
IPSAS 7	Maio, 2000	Dezembro, 2006	Investimento em Coligada e em Controlada	IAS 28	Abril, 1989
IPSAS 8	Maio, 2000	Dezembro, 2006	Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>joint venture</i>)	IAS 31	Dezembro, 1990
IPSAS 9	Julho, 2001	-	Receita de Transação com Contraprestação	IAS 18	Dezembro, 1993
IPSAS 10	Julho, 2001	-	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	IAS 29	Julho, 1989
IPSAS 11	Julho, 2001	-	Contratos de Construção	IAS 11	Dezembro, 1993
IPSAS 12	Julho, 2001	Dezembro, 2006	Estoques	IAS 2	Dezembro, 2003
IPSAS 13	Dezembro, 2001	Dezembro, 2006	Operações de Arrendamento Mercantil	IAS 17	Dezembro, 1997
IPSAS 14	Dezembro, 2001	Dezembro, 2006	Evento Subsequente	IAS 10	Maio, 1999
IPSAS 15	Dezembro, 2001	-	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (substituída por: IPSAS 28, 29 e 30)	-	-
IPSAS 16	Dezembro, 2001	Dezembro, 2006	Propriedade para Investimento	IAS 40	Abril, 2000
IPSAS 17	Dezembro, 2001	Dezembro, 2006	Ativo Imobilizado	IAS 16	Dezembro, 1993
IPSAS 18	Junho, 2002	-	Informações por Segmento	IAS 14	Agosto, 1981
IPSAS 19	Outubro, 2002	-	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37	Setembro, 1998
IPSAS 20	Outubro, 2002	-	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24	Julho, 1984
IPSAS 21	Dezembro, 2004	-	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IAS 36	Junho, 1998
IPSAS 22	Dezembro, 2006	-	Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral	-	-
IPSAS 23	Dezembro, 2006	-	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	-	-
IPSAS 24	Dezembro, 2006	-	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	-	-
IPSAS 25	Fevereiro, 2008	-	Benefícios a Empregados (será substituída pela IPSAS 39 a partir de janeiro de 2018)	IAS 19	Fevereiro, 1998
IPSAS 26	Fevereiro, 2008	-	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IAS 36	Junho, 1998
IPSAS 27	Dezembro, 2009	-	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IAS 41	Fevereiro, 2001
IPSAS 28	Janeiro, 2010	-	Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32 IFRIC 2	Junho, 1995 Novembro, 2004

[continua]

[conclusão]

NORMA	PUBLICAÇÃO ORIGINAL	REVISÃO	TÍTULO	BASE	PUBLICAÇÃO ORIGINAL
IPSAS 29	Janeiro, 2010	-	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IAS 39 IFRIC 9 IFRIC 16	Março, 1999 Março, 2006 Julho, 2008
IPSAS 30	Janeiro, 2010	-	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7	Agosto, 2005
IPSAS 31	Janeiro, 2010	-	Ativo Intangível	IAS 38 SIC 32	Setembro, 1998 Março, 2002
IPSAS 32	Outubro, 2011	-	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	IFRIC 12 SIC 29	Novembro, 2006 Dezembro, 2011
IPSAS 33	Janeiro, 2015	-	Adoção do Regime de Competência pela Primeira Vez	-	-
IPSAS 34	Janeiro, 2015	-	Demonstrações Contábeis Separadas	IAS 27	Abril, 1989
IPSAS 35	Janeiro, 2015	-	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IFRS 10	Abril, 1989
IPSAS 36	Janeiro, 2015	-	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto e <i>Joint Ventures</i>	IAS 28	Abril, 1989
IPSAS 37	Janeiro, 2015	-	Acordos Conjuntos	IFRS 11	Dezembro, 1990
IPSAS 38	Janeiro, 2015	-	Divulgação de Participação em Outras Entidades	IFRS 12	Maio, 2011
IPSAS 39	Julho, 2016	-	Benefícios a Empregados	IAS 19 IPSAS 25	Fevereiro, 1998 Fevereiro, 2008

IAS: International Accounting Standard; IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee; SIC: Standing Interpretations Committee.

Fonte: adaptada da International Financial Reporting Standards Foundation (2013) e do IPSASB (2016a; 2016b; 2016c).

Torna-se oportuno salientar que as IPSAS discriminadas na Tabela 2.12 são normas que adotam a contabilização pelo regime de competência. Além disso, com a publicação da edição de 2016 do Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público, totalizaram-se 38 IPSAS, desde as primeiras publicações realizadas em maio de 2000. A IPSAS 39, publicada em julho de 2016, de acordo com o IPSASB (2016c), apesar de ainda não integrar o Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público, substituirá a IPSAS 25 a partir de janeiro de 2018.

Entretanto, soma-se às 39 IPSAS a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público ou simplesmente a Estrutura Conceitual (*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities — The Conceptual Framework*). A conclusão da edição da Estrutura Conceitual deu-se em duas etapas, sendo que os capítulos 1 a 4 foram finalizados em janeiro de 2013 e os restantes, capítulos 5 a 8, foram concluídos em outubro de 2014.

Outrora, em decorrência da ausência de Estrutura Conceitual própria, as edições do Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público para entidades governamentais recomendavam o estudo da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), emitida pelo IASB, para as empresas privadas, sendo considerada referência relevante para os usuários das IPSAS (CFC, 2010).

É perceptível, mediante as colunas da Tabela 2.12, que destacam os meses e os anos respectivos de publicações das IPSAS e das normas em que essas estão baseadas e que os normativos aplicados ao setor privado se encontram editados por períodos de tempo consideravelmente superiores, se comparados com àquelas aplicadas ao setor público.

No que tange à vigência das IPSAS publicadas, é oportuno destacar que a aplicabilidade da IPSAS 39 dar-se-á somente a partir de janeiro de 2018, haja vista que essa foi publicada em julho de 2016. Ainda, a IPSAS 15, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, publicada em dezembro de 2001, foi substituída pelas IPSAS 28, 29 e 30, a partir do exercício de 2013. Ou seja, até janeiro de 2017, somam-se 37 pronunciamentos vigentes que adotam a contabilização pelo regime de competência.

A IPSAS 1, de maneira específica, presente na edição de 2016 do Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSASB, 2016a), determina a elaboração de demonstrações de acordo com o regime de competência e, no item 21, apresenta os demonstrativos que devem incluir o conjunto completo de demonstrações contábeis, quais sejam: (i) Balanço Patrimonial ou Demonstração da Posição Financeira, (ii) Demonstração do Resultado do Exercício ou Demonstração do Desempenho Financeiro, (iii) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, (iv) Demonstração dos Fluxos de Caixa, (v) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, uma comparação entre o orçamento e os montantes realizados, (vi) Notas Explicativas e (vii) informações comparativas relativas ao exercício anterior.

Bellanca e Vandernoot (2013) destacam a comparabilidade que se viabiliza, tanto entre países quanto em relação às entidades de uma mesma nação, mediante a harmonização das normas contábeis, como fator que encoraja a adoção das IPSAS. No entanto, Zeff (2007) aduz a dificuldade para se tratar do termo comparabilidade na contabilidade, mesmo entre as demonstrações contábeis de um mesmo país. Esse autor abordou os obstáculos atinentes à comparabilidade e à convergência às normas internacionais, com ênfase exclusiva para o setor privado, porém, indubitavelmente, são necessárias cautela e prudência para comparar os demonstrativos das entidades governamentais.

Ainda no que tange aos fatores que estimulam a implantação das IPSAS, Bellanca e Vandernoot (2013) indicam que a adoção de normas prontas sem a necessidade de dispêndio para elaboração de normas próprias pode ser mencionada como outro ponto de motivação.

As autoras destacam, também, que na administração pública belga, em 2003, ocorreu a reforma contábil que, entre as mudanças, trouxe a adoção das IPSAS e do regime contábil de competência. Em reformas anteriores, implantou-se o regime de caixa, no entanto, persistiu a falta de informações sobre o patrimônio, dívidas governamentais e previsões para longos prazos. Com a implantação das IPSAS e do regime de competência, aprimoraram-se o controle interno, a transparência e o fornecimento de informações completas e coerentes sobre receitas e despesas, além de viabilizar a comparabilidade, como já mencionado (Bellanca & Vandernoot, 2013).

Todavia, apesar dos benefícios que as pesquisadoras apontaram, essas indicam que há fatores que podem desencorajar a implantação das IPSAS. Bellanca e Vandernoot (2013) expõem claramente que a mudança de regime contábil, de caixa para competência, pode desencorajar a adoção das normas em decorrência do trabalho que o processo enseja. Além disso, apontam que o custo com treinamento, consultoria, sistemas informacionais, entre outros, também poderia configurar-se como desestímulo para a harmonização com as normas internacionais, posto que, quanto maior a complexidade da entidade, maior será o tempo expedido e difícil a implantação das IPSAS para consolidação das demonstrações contábeis.

Em janeiro de 2011, o IPSASB publicou o Estudo n. 14 (Study 14), *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities*. Esse estudo consiste em um documento com centenas de páginas que abordam procedimentos visando, principalmente, à assistência necessária para transição do regime de caixa para o de competência, além de apontar os benefícios de tal mudança (IPSASB, 2011).

Entre os benefícios da elaboração de demonstrações contábeis baseadas no regime contábil de competência, o Estudo n. 14 aponta: (i) a *accountability* de todos os recursos controlados pela entidade e a forma como esses são utilizados e (ii) a tomada de decisão quanto ao fornecimento de recursos e a realização de operações econômicas com a entidade do setor público. Outro benefício apontado por esse documento corresponde à permissibilidade aos usuários no que se refere à avaliação da posição financeira, do desempenho financeiro e do fluxo de caixa da entidade. A Tabela 2.13 discrimina alguns mecanismos requeridos para determinação ou alcance de tais benefícios.

Tabela 2.13 – Mecanismos requeridos quando da adoção do regime de competência

BENEFÍCIO	MECANISMOS
Posição financeira	Registro de todos os ativos e passivos, o que permite: (i) melhor gerenciamento dos ativos, no que tange a: manutenção adequada, políticas de substituição, identificação de ativos superavaliados; e (ii) gerenciamento dos riscos provenientes das mudanças dos valores dos passivos.
	Estrutura conceitual consistente para identificação de passivos e passivos contingentes, possibilitando: (i) o planejamento para liquidação de todos os passivos, não somente dos empréstimos realizados; (ii) a verificação do impacto dos débitos sobre os recursos futuros; (iii) atribuição de responsabilidade na gestão dos passivos; e (iv) a avaliação da habilidade da entidade quanto à capacidade da continuidade de fornecer os serviços.
	Ressalta o impacto das decisões financeiras sobre os ativos líquidos e o patrimônio, o que enseja melhor programação quanto à determinação do período adequado para tomada de decisão financeira.

[continua]

[conclusão]

BENEFÍCIO	MECANISMOS
Performance ou desempenho financeiro	Fornecer informações atinentes a receitas e despesas, incluindo aquelas não recebidas e não pagas.
	Determinação dos custos dos serviços prestados e o levantamento das consequências financeiras dos programas e de alternativas possíveis para cumprir com o mesmo objetivo.
	Apuração de custos totais, incluindo depreciação e amortização de cada atividade específica.
Fluxos de caixa	Fornecer informações mais abrangentes quanto ao fluxo de caixa atual e projetado, possibilitando uma gestão do caixa mais adequada e a elaboração de peças orçamentárias mais precisas.

Fonte: adaptada do IPSASB (2011).

É perceptível, a partir da Tabela 2.13, que o regime contábil de competência viabiliza a empregabilidade de alguns mecanismos que adicionam informações relevantes aos relatórios contábeis que, por sua vez, podem contribuir positivamente para a administração eficiente e eficaz dos recursos do erário público, permeando a *accountability* e a tomada de decisões, reduzindo as incertezas e, conseqüentemente, aumentando a credibilidade das informações.

Chan (2010) expõe sua preferência pelo regime contábil de competência em detrimento ao regime de caixa para o setor público e afirma que “um sistema de contabilidade pode acomodar a contabilização em regime de caixa, no entanto, um sistema de contabilidade sob o regime de caixa não pode incluir o regime de competência” (p. 10) e defende a revogação das IPSAS sob o regime de caixa.

A preferência de Chan (2010) pelo regime de competência baseia-se no fortalecimento da capacidade institucional para atingir as metas de desenvolvimento mediante a reforma da Casp, principalmente para países em desenvolvimento. Esse autor acrescenta que as IPSAS se destinam aos países em vias de desenvolvimento, haja vista que grande parte das nações já desenvolvidas de língua inglesa tem normas similares às IPSAS ou ainda mais rigorosas.

Desse modo, Chan (2010) esclarece que o IPSASB emitiu, em 2003, as normas sob o regime de caixa, uma vez que essas estariam mais próximas das práticas adotadas pelos países em desenvolvimento e, portanto, sua implantação não resultaria em grande onerosidade. No entanto, o autor deixa claro que até as nações em desenvolvimento apresentariam demanda por informações contábeis geradas pelo regime de competência e que a falta delas poderia converter-se “em uma crise fiscal de grandes proporções” (p. 9).

Todavia, para Chan (2010), a adoção do regime de competência para registro de ativos e passivos deve ser realizada à medida que os benefícios das informações excedam os custos em

sua geração. Dessa forma, o autor apresenta a tabela em que expõe os graus de competência, em detrimento à visão dicotômica caixa *versus* competência (Tabela 2.14).

Tabela 2.14 – Graus de competência

GRAU/COMPETÊNCIA	ATIVOS RECONHECIDOS	PASSIVOS RECONHECIDOS
Fraca	Recursos financeiros circulantes.	Passivos circulantes.
Moderada	Recursos financeiros realizáveis em longo prazo, além dos circulantes.	Passivos de longo prazo, além dos circulantes.
Forte	Recursos de capital, além dos circulantes e realizáveis em longo prazo.	Passivos contingentes, além dos circulantes e de longo prazo.

Fonte: adaptada de Chan (2010, p. 9).

De acordo com Chan (2010), os graus de competência discriminados na Tabela 2.14 deveriam ser adotados da seguinte maneira: (i) competência fraca: adoção imediata por todos os governos; (ii) competência moderada: a ser implantada imediatamente após a conclusão da primeira, sendo sua adoção considerada imprescindível e não um esplendor, assim como a competência anterior; e (iii) competência forte: adoção a ser realizada com muita cautela, observando-se os problemas conceituais e de mensuração.

Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) alegam que o registro baseado na competência foi introduzido para aprimorar o sistema de informação financeiro de entidades governamentais. Os autores realizaram um estudo baseado em evidências de países europeus e, entre seus achados, apontaram que as instituições que ainda não adotaram o regime contábil de competência pretendem realizá-lo, com intuito de aprimorar o sistema de custo e, conseqüentemente, a eficiência, a *accountability* e o desempenho, que demandam informações contábeis de qualidade.

Todavia, a partir do levantamento de várias referências, Anessi-Pessina e Steccolini (2007) e Carlin (2005) apontam que ainda não há consenso entre os pesquisadores quanto à existência (ou não) de benefícios oriundos da adoção do regime contábil de competência.

A revisão bibliográfica realizada por Carlin (2005) aponta as três justificativas recorrentes para adoção do regime de competência, sendo essas: (i) o aumento da transparência, (ii) o aprimoramento do desempenho organizacional em decorrência da transparência e da melhora na alocação de recursos e (iii) o levantamento do custo total das atividades, atribuindo, entre outros pontos, eficiência ao processo.

Porém, Carlin (2005) identificou que, para cada uma das justificativas por ele apontada como as mais frequentemente assinaladas, existem críticas em contrapartida. Assim sendo, para o aumento da transparência, por exemplo, indica-se que para qualquer modelo de contabilização, não exclusivamente para o regime de competência, encontra-se implícito esse benefício em decorrência da maior credibilidade e objetividade quanto aos números a serem apurados. No que tange ao aprimoramento do desempenho organizacional, critica-se a falta de comprovação empírica de tal apontamento e, por último, pesquisadores manifestam-se quanto ao levantamento do custo total, que esse somente faz sentido se for adotada uma visão abrangendo todos os custos que devem ser considerados.

Por sua vez, Anessi-Pessina e Steccolini (2007) enfatizaram as críticas da adoção do regime contábil de competência do ponto de vista teórico e prático. Atinente ao primeiro, os pesquisadores afirmam que o regime de caixa é mais consistente com a natureza governamental, sendo o de competência não adequado para o setor público. De acordo com o levantamento realizado por Anessi-Pessina e Steccolini (2007), tal apontamento fundamenta-se, principalmente, no fato que é rara, no setor público, a aplicação da reciprocidade ou confrontação entre receitas e despesas presente no setor privado. Já do ponto de vista prático, destacam-se a dificuldade na implantação de tal regime e a controvérsia quanto aos resultados da adoção.

Andrade e Carvalho (2013) analisaram os resultados da implantação do regime contábil de competência no setor público internacional. Os resultados podem ser observados na Tabela 2.15.

Tabela 2.15 – Resultado da experiência internacional na adoção do regime de competência

PAÍS	ANO DA IMPLANTAÇÃO	CONCLUSÃO	ANO DA PESQUISA QUE APONTOU OS RESULTADOS
Nova Zelândia	Final da década de 1980	Foi benéfica para a tomada de decisão, mas há fatores externos, como os econômicos e os políticos, que <u>influenciam no processo</u> .	2001
Austrália		Foi favorável para o controle patrimonial, entretanto, quanto à utilização do modelo do setor privado, foi irrelevante para a tomada de decisão.	2009
Holanda	1982	A implantação foi bem-sucedida, contribuindo para a tomada de decisão.	2008
Suécia	1986	Informações geradas pelo regime de competência são poucas utilizadas.	2006

[continua]

[conclusão]

PAÍS	ANO DA IMPLANTAÇÃO	CONCLUSÃO	ANO DA PESQUISA QUE APONTOU OS RESULTADOS
Estados Unidos	Início da década de 1990	<i>Accountability</i> é o foco principal. Utiliza indicadores financeiros mensurados pelo regime de competência como ponto de partida para elaboração de relatórios, mas são necessárias informações complementares.	-
Reino Unido	1991	Teve impacto limitado, apesar de proporcionar informações mais detalhadas sobre os ativos e passivos.	2009
Grécia	1996	Em 2005, 64% dos municípios gregos estavam adotando o regime de competência, mas ainda com muitos problemas.	2007
Romênia	2000	Contribuição informacional quanto às receitas e os custos e possibilitou acompanhar a evolução dos ativos e passivos.	2011

Fonte: adaptada de Andrade e Carvalho (2013).

Os resultados apontados na pesquisa de Andrade e Carvalho (2013) podem ser sintetizados com o seguinte apontamento realizado pelos autores: “o regime de competência não consegue resolver todos os problemas de gestão” (p. 53). No entanto, indicam que o regime de competência fornece mais informações que o regime de caixa, porém adicionam que “implantar métodos utilizados pelo setor privado, sem nenhuma adaptação à realidade do setor público, não parece ser o ideal” (p. 55). Ou seja, sugerem que a adoção do regime contábil de competência deve dar-se com estudos e adaptações de acordo com a cultura e o regime legal de cada país, todavia não existe um formato geral para ser implantado.

Wynne (2012) faz alusão às diferenças na aplicação do regime de competência entre o setor privado e o público, uma vez que o regime de competência foi desenvolvido inicialmente para mensuração do lucro das empresas comerciais com fins lucrativos, diferentemente das entidades do setor público. O pesquisador afirma que a adoção do regime de competência decorre, principalmente, por ser mais apropriado no contexto da NGP e não por superioridade técnica.

Outro fator que Wynne (2012) destaca refere-se ao elevado custo na transição dos regimes, mas, para as entidades governamentais, esse pode ser superior aos benefícios gerados, pois as informações adicionais viabilizadas pelo regime contábil de competência raramente são utilizadas para adicionar eficiência à administração pública.

Apontamentos similares foram realizados por Borges et al. (2010), que afirmaram que a adoção do regime de competência pode dar-se de forma voluntária ou compulsória; no entanto, quando

realizada compulsoriamente, pode resultar apenas na implantação do regime, não indicando, necessariamente, que tenha seu uso efetivado.

Borges et al. (2010) apontam, também, que “o regime de competência é considerado mais completo, uma vez que incorpora as funções desempenhadas pelo regime de caixa e acrescenta diversas informações, permitindo análises financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de custos” (p. 896). Todavia, afirmam que as reais consequências para o setor público brasileiro devem ser mais bem estudadas, em decorrência das peculiaridades do país, como, por exemplo, a extensão e o grau de autonomia política das distintas esferas do governo.

Nessa perspectiva, é importante ressaltar que o processo de adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, que abrange a contabilização dos fatos pelo regime de competência, encontra-se em andamento no cenário da Casp no Brasil. Assim, destaque deve ser dado ao termo de cooperação técnica, assinado em 3 de março de 2015 e vigente até dezembro de 2017, com possibilidade de renovação, entre o CFC e a IFAC (Conselho Federal de Contabilidade & International Federation of Accountants [CFC & IFAC], 2015). Dessa forma, o CFC atua como tradutor e editor de normas com a finalidade de incorporar os padrões internacionais de contabilidade aos padrões nacionais.

2.2.2 CFC

O CFC foi instituído em maio de 1946 por meio do Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946, destacando-se, entre suas atribuições, as de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) que regem a contabilização foram publicados inicialmente pela Resolução CFC n. 530/81, sendo revogada e atualizada em 1993, pela Resolução CFC n. 750/93. Foram publicados Apêndices à Resolução de 1993 com intuito de prover os esclarecimentos necessários sobre o conteúdo e abrangência dos PFC. No entanto, o Apêndice que trata dos PFC sob a perspectiva do setor público foi publicado somente em 2007, mediante a Resolução CFC n. 1.111/07, sendo alterada em 2011, por meio da Resolução CFC n. 1.367/11.

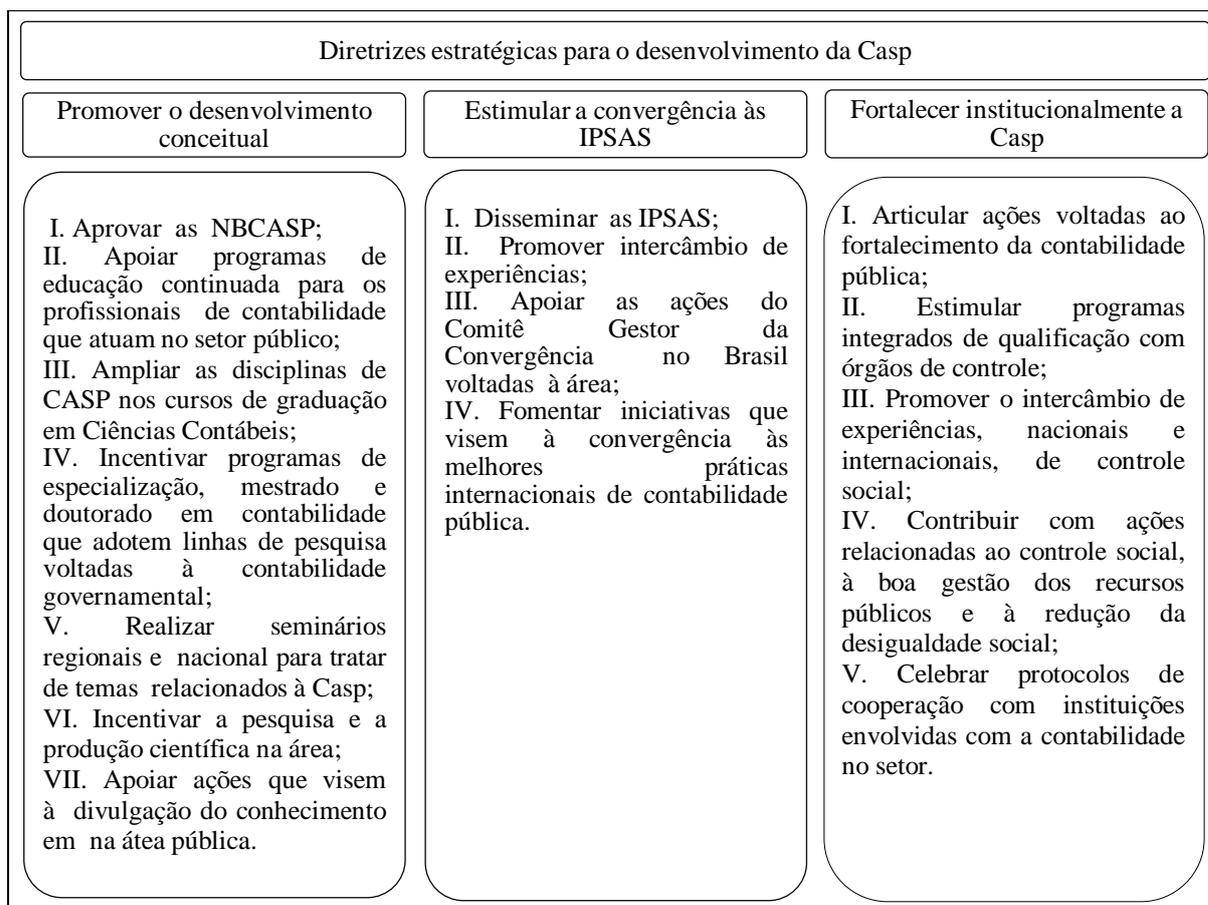
Feijó e Bugarim (2008) citam que o CFC criou, em março de 2004, por meio da Portaria CFC n. 37/2004, o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública. A finalidade do Grupo consistia em “estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS)” (Feijó & Bugarim, 2008, p. 80).

Dando continuidade a esse processo de modificações, o CFC, objetivando a modernização e o aperfeiçoamento da gestão pública, publicou, em 2008, as Orientações Estratégicas para a Casp no Brasil. Feijó e Bugarim (2008) afirmam que a elaboração desse documento foi o primeiro passo dado pelo Grupo Assessor (GA) do CFC.

De acordo com o texto editado no arquivo das Orientações Estratégicas, justifica-se a necessidade do desenvolvimento de diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Casp em decorrência da “inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios” (CFC, 2008, p. 5).

O documento emitido perpassa três grandes diretrizes estratégicas com a finalidade de desenvolver a Casp, além da adoção e manutenção de boas práticas de governança e de contabilidade no setor público. A Figura 2.4 apresenta essas diretrizes e seus macro-objetivos correlatos.

Figura 2.4 – Diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da Casp no Brasil



Fonte: adaptada do CFC (2008).

As diretrizes supramencionadas objetivam contribuir com o desenvolvimento da Casp, cujas adoções se dariam mediante parcerias e trabalhos em conjunto entre o CFC e instituições específicas que pretendam cooperar para o alcance do propósito (CFC, 2008). Assim, entre as instituições que cooperam com tal objetivo, pode-se citar a STN, com a edição de portarias e do MCASP.

Para o estudo das necessidades desse processo de harmonização contábil, Feijó e Bugarim (2008) mencionam a criação, pelo CFC, do Comitê Gestor da Convergência no Brasil por meio da Resolução CFC n. 1.103/2007 e, mediante a Portaria CFC n. 54/2008, institui-se o “grupo de trabalho da convergência em contabilidade pública . . . para início dos trabalhos de tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional, bem como o estabelecimento do plano de ação” (p. 82).

Dessa forma, atendendo à Diretriz 1, qual seja, promover o desenvolvimento conceitual, o CFC editou e publicou, em 2008, as 10 primeiras NBC TSP e, em 2011, a 11ª norma, a NBC T 16.11.

Nessa perspectiva, Feijó e Bugarim (2008) apontaram a importância das 10 primeiras NBC TSP quando afirmaram que essas modificariam práticas desempenhadas por profissionais de contabilidade executadas por mais de 40 anos. O esboço das modificações inseridas na Casp com a edição das 11 primeiras NBC TSP pode ser observado na Tabela 2.16.

Tabela 2.16 – Antes e depois da edição das 11 primeiras NBC TSP

NBC TSP	ANTES	DEPOIS
NBC T 16.1 Conceituação, objeto e campo de aplicação	A Casp tinha como objeto o orçamento. O patrimônio era uma das peças de menor relevância.	A Casp passou a enfatizar a gestão patrimonial das entidades. Apoio ao processo de tomada de decisão, adequada prestação de contas e o necessário suporte para instrumentalização do controle social. Assim, o objeto passou a ser o patrimônio público .
NBC T 16.2 Patrimônio e sistemas contábeis	O sistema contábil público era composto pelos subsistemas: a) orçamentário; b) financeiro; c) patrimonial; d) compensação.	Exclui-se o subsistema financeiro e inseriu-se o subsistema de custos. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações visando a subsidiar a administração pública com informações sobre o desempenho da instituição no cumprimento da sua missão e na avaliação dos resultados, metas, riscos e contingências.
NBC T 16.3 Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	As ferramentas de planejamento eram elaboradas e executadas segundo as prioridades definidas pelo gestor, sem considerar a avaliação de desempenho e sem explicações acerca dos motivos da não execução de alguns programas, metas e ações.	O planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados, deve permitir a comparação das metas programadas com as realizadas, evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social.
NBC T 16.4 Transações do setor público	As transações no setor público, que se referem aos atos e fatos geradores de mudanças qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades públicas, sempre mereceram atenção da Casp.	Estabeleceram-se conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público. Definiu-se que a natureza econômico-financeira corresponde a transações que afetam o patrimônio público em decorrência, ou não, da execução do orçamento, e a administrativa refere-se a atos praticados pelos gestores públicos que não afetam o patrimônio público.
NBC T 16.5 Registro contábil	Os registros contábeis eram efetuados com base em documentos reais e legais, porém sem notas explicativas.	Manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica. São apresentados os princípios a serem observados na escrituração, quais sejam: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade.

[continua]

[conclusão]

NBC TSP	ANTES	DEPOIS
NBC T 16.6 Demonstrações contábeis	As demonstrações contábeis exigidas eram extraídas dos livros, registros e documentos que compunham o sistema contábil da entidade, de acordo com o artigo 101 da Lei n. 4.320, sendo as seguintes: a) Balanço Orçamentário. b) Balanço Financeiro. c) Balanço Patrimonial. d) Demonstração das Variações Patrimoniais.	Criaram-se duas demonstrações com a Resolução CFC n. 1.133/2008, quais sejam: a) Demonstração do Fluxo de Caixa; b) Demonstração do Resultado Econômico. As Notas Explicativas passaram a integrar as demonstrações contábeis. Com a Resolução CFC n. 1.437/2013, excluiu-se a Demonstração do Resultado Econômico e incluíram-se as demonstrações contábeis: i) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e ii) Notas Explicativas.
NBC T 16.7 Consolidação das demonstrações contábeis	A elaboração do balanço consolidado das contas da União, estados, municípios e do Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades era determinado pelo artigo 111 da Lei n. 4.320. A consolidação das demonstrações contábeis era necessária, porém sem exigência das notas explicativas.	As demonstrações consolidadas de um ente devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação. Objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.
NBC T 16.8 Controle interno	Todas as prefeituras deveriam ter um sistema de controle interno. Essa determinação procede da Constituição Federal de 1988, que determina, em seu artigo 31, que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma de lei”.	São criadas definições, abrangências, classificações e definidos a estrutura e os componentes. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidos. Os procedimentos de controle são realizados tanto para prevenção quanto para detecção de determinados atos.
NBC T 16.9 Depreciação, amortização e exaustão	Não havia obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos. Isso somente era efetuado quando da alienação de um bem.	Estabeleceram-se definições, critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis de caráter obrigatório e mensal.
NBC T 16.10 Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	A avaliação e mensuração dos ativos e passivos de uma entidade pública efetuavam-se por meio de implantação de comissões que expediam pareceres e laudos. Realizavam-se esporadicamente.	Criaram-se critérios e procedimentos para avaliação e mensuração dos seguintes ativos e passivos integrantes do patrimônio das entidades: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Aborda também a reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos.
NBC T 16.11 Sistema de informação de custos do setor público (SICSP)	Não havia obrigação de acompanhar e gerar informações de custos do setor público.	Inseriu-se o SICSP, que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. O SICSP passa a ser obrigatório em todas as entidades do setor público, com objetivo de apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, a tomada de decisão, as funções de planejamento e orçamento e programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Fonte: adaptada de Arruda e Dias (2009), CFC (2012), Cruz (2015), Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 e Resolução CFC n. 1.437/13 (2013).

É possível verificar, mediante a Tabela 2.16, quão significativa foram as mudanças introduzidas na Casp com a edição das primeiras NBC TSP pelo CFC. Todavia, o processo de mudança contábil continuou vigente e, em 2016, houve a publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público e, conseqüentemente, a revogação de cinco normas publicadas em 2008, que foram substituídas pela nova norma e, além disso, houve a publicação das cinco primeiras normas convergidas às IPSAS. A relação das NBC TSP pode ser observada na Tabela 2.17.

Tabela 2.17 – Relação das NBC TSP

NORMA	PUBLICAÇÃO	ALTERAÇÃO/REVISÃO	TÍTULO	BASE
NBC T 16.1	2008: Resolução CFC n. 1.128	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Conceituação, objeto e campo de aplicação.	-
NBC T 16.2	2008: Resolução CFC n. 1.129	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Patrimônio e sistemas contábeis.	-
NBC T 16.3	2008: Resolução CFC n. 1.130	2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil.	-
NBC T 16.4	2008: Resolução CFC n. 1.131	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Transações no setor público.	-
NBC T 16.5	2008: Resolução CFC n. 1.132	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Registro contábil.	-
NBC T 16.6	2008: Resolução CFC n. 1.133	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2014: NBC T 16.6 (R1)/2014	Demonstrações contábeis.	-
NBC T 16.7	2008: Resolução CFC n. 1.134	-	Consolidação das demonstrações contábeis.	-
NBC T 16.8	2008: Resolução CFC n. 1.135	-	Controle interno.	-
NBC T 16.9	2008: Resolução CFC n. 1.136	-	Depreciação, amortização e exaustão.	-
NBC T 16.10	2008: Resolução CFC n. 1.137	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: NBC TSP 04	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.	-
NBC T 16.11	2011: Resolução CFC n. 1.366	2013: Resolução CFC n. 1.437	SICSP.	-
NBC TSP Estrutura Conceitual	2016: DOU 4/10/16	-	Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público.	<i>Conceptual Framework</i>
NBC TSP 01	2016: DOU 28/10/16	-	Receita de transação sem contraprestação.	IPSAS 9
NBC TSP 02	2016: DOU 28/10/16	-	Receita de transação com contraprestação.	IPSAS 23

[continua]

[conclusão]

NORMA	PUBLICAÇÃO	ALTERAÇÃO/REVISÃO	TÍTULO	BASE
NBC TSP 03	2016: DOU 28/10/16	-	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.	IPSAS 19
NBC TSP 04	2016: DOU 6/12/16	-	Estoques.	IPSAS 12
NBC TSP 05	2016: DOU 6/12/16	-	Contratos de concessão de serviços públicos: concedente.	IPSAS 32

Fonte: adaptada do CFC (2016a), Resolução CFC n. 1.268/09 (2009) e Resolução CFC n. 1.437/13 (2013).

As NBC TSP publicadas em 2008 entraram em vigor somente no exercício de 2010. Tais normas, assim como a NBC T 16.11, inspiraram-se ou basearam-se nas IPSAS, porém essas produções não resultaram na total convergência a tais normas. A elaboração e a publicação dos primeiros dispositivos convergidos às IPSAS somente realizaram-se em 2016, conforme apresenta a Tabela 2.17.

A partir dos estudos do GA do CFC realizados desde 2015, o primeiro instrumento convergido publicado pelo CFC corresponde à Norma Brasileira de Contabilidade — NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Sua publicação no DOU de 4 de outubro de 2016, revogou, a partir de 1 de janeiro de 2017, a Resolução CFC n. 750/93 e suas alterações e cinco Resoluções do CFC que dispunham sobre normas aplicáveis ao setor público, a saber: NBC T 16.1, NBC T 16.2, NBC T 16.3, NBC T 16.4 e NBC T 16.5.

Para o processo de convergência, o CFC adotou a estratégia de convergência integral às IPSAS, em que as normas internacionais seriam traduzidas e adaptadas à realidade brasileira somente quando necessário. Assim sendo, de acordo com o cronograma estabelecido pelo GA, as IPSAS existentes atualmente serão convergidas até 2021, sendo que a prioridade de publicação das normas em 2016 deu-se por assuntos estratégicos (CFC, 2016b).

Nessa perspectiva, as mudanças contábeis instituídas a partir das NBC TSP são operacionalizadas por meio do MCASP editado pela STN. Porém, é importante apontar que essa parceria entre ambas as instituições é recente na Casp no Brasil, uma vez que o termo de cooperação técnica, assinado em 2015 entre CFC e a IFAC, estabeleceu, na letra “e” do item 2.1, que o CFC fica obrigado a “atuar junto às autoridades governamentais, controladores e órgãos que estabelecem as normas de demonstrações financeiras do setor público, para que adotem as Normas Contábeis Internacionais do Setor Público” (CFC & IFAC, 2015). Assim, sabendo-se que a STN corresponde ao órgão que estabelece as normas de contabilidade ao setor

público, verifica-se a parceria e o trabalho em conjunto entre CFC e STN no que tange à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

2.2.3 Governo Federal/STN

Sob a égide da Constituição de 1988, encontram-se amparadas duas leis de finanças públicas, quais sejam: a Lei n. 4.320 de 1964, prevista inicialmente pela Constituição de 1946, como já mencionado, e vigente de acordo com o artigo 165, § 9º, incisos I e II, e a Lei Complementar n. 101 de 2000 ou LRF, prevista no artigo 163.

Assim, após um período sem modificações nas finanças públicas, a LRF entrou em vigor em 4 de maio de 2000, fixando normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal, e resultou em um marco relevante na Casp no contexto histórico brasileiro. De acordo com o parágrafo 1 do artigo 1 desse dispositivo legal, a responsabilidade na gestão implica

ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a [*sic*] renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Torna-se oportuno observar que a LRF configura-se como importante mecanismo de melhor planejamento, controle, fiscalização e transparência das contas públicas, promovendo equilíbrio nas contas dos entes governados, mediante a fixação de limites e atribuindo sanções aos gestores públicos, sem, contudo, introduzir mudanças na forma de registro dos eventos contábeis. Fato esse perceptível também na afirmação de Silva (2004), em que se refere à norma como um “rígido código de conduta dos administradores públicos” (p. 31) e expõe os objetivos centrais da norma da seguinte maneira:

- melhora da administração das contas públicas, impondo aos governantes compromissos com a execução e controle do orçamento e das metas fiscais;
- estabelecimento de princípios e normas gerais das finanças públicas para as três esferas de governo;
- estabelecimento de uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto e do endividamento;
- melhora da transparência na gestão do gasto público a partir da padronização de contas e da ampliação do acesso da população, inclusive por meio eletrônico. (p. 32)

Referindo-se à LRF, Varandas (2013) aponta que “esta lei complementar objetivou o controle das finanças públicas em todo o país e foi a última transformação antes da tentativa do processo de padronização universal da contabilidade pública” (p. 23).

Na sequência, em 2004, criou-se o Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin), que corresponde a um dos principais órgãos de assessoramento do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). De acordo com a página oficial do órgão,

o GEFIN busca promover a política de mútua colaboração, disponibilização de dados e informações sobre medidas adotadas e sistemas desenvolvidos com o objetivo de racionalizar procedimentos pertinentes à área de finanças dos estados, uniformizar os procedimentos e implementar conjunto de soluções para problemas comuns às unidades federadas. (Grupo de Gestores das Finanças Estaduais [Gefin], 2016, para. 3)

O Grupo é “integrado por Subsecretários, Contadores Gerais e Assessores de Secretarias de Fazenda e de Finanças dos 26 Estados do Brasil e do Distrito Federal” (Gefin, 2016, para. 2) e pretende promover e acompanhar o desenvolvimento das políticas de finanças públicas, enfatizando as discussões sobre temas de interesse comum, propiciando a integração entre os gestores, bem como a troca de experiências, soluções e sistemas (Gefin, 2016).

É importante ressaltar que o Gefin está composto por Grupos de Trabalho (GT) de estudos e discussões sobre temas e propósitos específicos, como ocorre com o processo de convergência às normas internacionais, abordado pelo GT de Contabilidade do Gefin.

Nesse contexto, alguns representantes das unidades federativas que compõem o Gefin participam de grupo técnico de discussão coordenado pela STN, qual seja, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), que apresenta, entre as atribuições fixadas pela Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014, o estudo com a finalidade de realizar a padronização dos procedimentos contábeis com vistas à consolidação das contas governamentais sob a mesma base conceitual.

Em 2008, a publicação, que divulgou as três grandes diretrizes estratégicas, qual seja, as Orientações Estratégicas para a Casp no Brasil, foi assinada também pelo então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado, fato esse que elucida o apoio do Governo Federal no processo ora mencionado.

Além disso, Feijó e Bugarim (2008) afirmam que “outra ação fundamental do Governo Federal, em uma demonstração de engajamento e compromisso com todo esse movimento da Contabilidade Pública, foi a publicação da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008” (p. 82).

Essa portaria, assinada pelo ministro da Fazenda da época, “dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração [sic] e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público” (Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, 2008).

Mediante essa portaria, atribuíram-se ações referentes ao processo de convergência à STN, criada em 1986, como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, pertencendo à estrutura básica do Ministério da Fazenda. Já em 2000, o Decreto n. 3.589 e, em 2001, a Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro, determinaram, entre outras providências, a STN como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. O decreto foi revogado em 2009 e substituído pelo Decreto n. 6.976, sendo acrescentadas competências à STN, que continua atuando como órgão central do Sistema. Assim, observa-se que a principal mudança introduzida por esse último decreto refere-se às competências atribuídas à STN no que tange à produção e disponibilização de informações à sociedade e a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

Representantes da STN, membros da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, do Tribunal de Contas da União (TCU) e representantes de universidades compuseram o Comitê Gestor da Convergência no Brasil instituído pelo CFC em 2007.

Nessa perspectiva, as três ações determinadas à STN mediante a Portaria MF n. 184, de 2008, foram posteriormente fixadas pelo Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, já mencionado, com pequenas alterações, sendo que o artigo 7 fixa ao órgão central de contabilidade as competências de:

XXVII- identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

XXVIII- editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis

consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e

XXIX- adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

Assim sendo, entre as ações da STN, que estão em consonância com as diretrizes do documento emitido pelo CFC em 2008, tem-se a edição do MCASP. Em linhas gerais, o MCASP cooperou no redirecionamento do foco atribuído ao orçamento para o patrimônio público, contribuindo para o processo de resgatar o objeto principal de estudo da Ciência Contábil, qual seja, o patrimônio.

De acordo com o texto divulgado no MCASP em sua sétima edição, vigente a partir de janeiro de 2017, a elaboração das instruções pela STN encontra-se em consonância com as NBC TSP editadas pelo CFC e buscam a convergência às IPSAS editadas pelo IPSASB (STN, 2016d).

A primeira edição do manual, denominado Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público composto pelo Manual de Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional, foi aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 14 de outubro de 2008, e constitui-se o primeiro ato normativo publicado após a Portaria MF n. 184 de 2008, substituído em 2009 pela segunda edição do MCASP, iniciando o processo de convergência aos padrões internacionais (STN, 2016b).

O MCASP tem normas de alcance obrigatório para todos os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta dos entes da Federação (STN, 2016d). É composto por cinco volumes ou partes, apresentados na Tabela 2.18, que elenca, também, os principais assuntos abordados.

Tabela 2.18 – Partes do MCASP e suas respectivas abordagens

PARTE	TÍTULO	TÓPICOS ABORDADOS
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO)	<ul style="list-style-type: none"> • Princípios orçamentários. • Receita orçamentária. • Despesa orçamentária. • Fonte/destinação de recursos.
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)	<ul style="list-style-type: none"> • Elementos das demonstrações contábeis: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, variações patrimoniais aumentativas e diminutivas e o resultado patrimonial. • Mensuração de Ativos e Passivos. • Estoques. • Ativo Imobilizado. • Ativo Intangível. • Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. • Receita de Transações sem Contraprestação.

[continua]

[conclusão]

PARTE	TÍTULO	TÓPICOS ABORDADOS
		<ul style="list-style-type: none"> • Receita de Transações com Contraprestação. • Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. • Reflexo Patrimonial das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA).
III	Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)	<ul style="list-style-type: none"> • Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). • Concessões de Serviços Públicos. • Operações de Crédito. • Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). • Dívida Ativa. • Precatórios em Regime Especial. • Consórcios Públicos.
IV	PCASP	<ul style="list-style-type: none"> • Aspectos gerais do PCASP: conceito, objetivos, competência, alcance e prazos de implantação. • Estrutura do PCASP.
V	DCASP	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Orçamentário. • Balanço Financeiro. • Balanço Patrimonial. • Demonstrações das Variações Patrimoniais. • Demonstração dos Fluxos de Caixa. • Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido. • Notas Explicativas às DCASP. • Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Fonte: adaptada da STN (2016d).

De acordo com as informações do item “Implantação das inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, da sétima edição do MCASP (STN, 2016d), a Parte I do Manual é atualizada conforme os ajustes realizados pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), ou quando demandada por entes da Federação ou por órgãos de controle, e a Parte III encontra-se sob permanente atualização, conforme novos procedimentos são colocados em prática na Federação. Já as inovações produzidas pelos processos de convergência às IPSAS e de padronização dos registros contábeis visando à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios impactam, principalmente, as Partes II, IV e V do MCASP.

O processo de análise e estudo que culmina com a edição do MCASP soma outros grupos e conselhos aos membros da STN. Em 2007, a Portaria n. 136, de 6 de março, criou o GTCO, mas atualmente as atribuições, a composição e o funcionamento do Grupo são regidos pela Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014, editada pela própria STN. Esse grupo, de caráter técnico e consultivo, tem, entre suas competências fixadas pela Portaria de 2014, as funções de:

- I- analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à padronização de procedimentos contábeis no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual;

- II- apreciar as alterações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central de Contabilidade da União, visando à sua atualização permanente;
- III- propor a edição de instruções de procedimentos contábeis ou o aprimoramento das já existentes.

A coordenação do GTCON pertence à Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF), vinculada à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) da STN, e, segundo o artigo 2 da Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014, o grupo deve manifestar-se “através de recomendações consignadas em atas, e deve nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social”.

De acordo com o artigo 3 da Portaria n. 510 de 2014, o pleno do GTCON está composto por 36 membros, entre eles: representantes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, representantes dos órgãos de controle interno e externo dos entes da Federação, acadêmicos de notório saber em Casp e representantes indicados pelo CFC. A Tabela 2.19 apresenta os órgãos que devem indicar os representantes para compor o GTCON.

Tabela 2.19 – Composição do GTCON

COMPOSIÇÃO	INDICAÇÃO
Oito representantes da União	<ul style="list-style-type: none"> • Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF); • Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social (DRPSP/SPPS/MPS); • Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MPOG); • Setoriais Contábeis de Órgão Superior do Sistema de Contabilidade Federal, conforme definido no inciso III, § 1º do artigo 6 do Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, sem prejuízo dos indicados pelos demais órgãos citados nesse inciso.
Oito representantes dos estados e do Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Grupo de Gestores de Finanças Estaduais (Gefin) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz); • Secretarias de fazenda, contadorias ou órgãos equivalentes responsáveis pela gestão contábil dos estados e do Distrito Federal no âmbito dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário ou do Ministério Público.
Oito representantes dos municípios	<ul style="list-style-type: none"> • Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf); • Associação Brasileira de Municípios (ABM); • Confederação Nacional dos Municípios (CNM); • Frente Nacional de Prefeitos (FNP); • Entidades representativas de secretarias de fazenda, contadorias ou controladorias municipais ou de órgãos equivalentes.
Oito representantes dos órgãos de controle interno e externo da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios	<ul style="list-style-type: none"> • Tribunal de Contas da União (TCU); • Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon); • Instituto Rui Barbosa (IRB); • Controladoria-Geral da União (CGU); • Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci); • Órgãos responsáveis, na União, no Distrito Federal e nos estados, pelo controle

[continua]

[conclusão]

COMPOSIÇÃO	INDICAÇÃO
	interno dos poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público; • Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom).
Dois acadêmicos de notório saber em Casp	Os acadêmicos de notório saber poderão integrar o GTCON na condição de membros mediante convite ou por meio de indicação pelas instituições de ensino superior, levando-se em conta a formação acadêmica, publicações especializadas e a atuação voltada à disseminação do conhecimento relacionado à Casp.
Dois representantes indicados pelo CFC	-

Fonte: adaptada da Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014 (2014).

Gama, Duque e Almeida (2014) afirmam que “no Brasil, o processo de convergência contábil no setor público foi desenvolvido pensando na participação de vários atores do processo, sejam órgãos de execução, controle ou particulares” (p. 196). Nessa iniciativa, representantes da STN participam de grupos do CFC, enquanto que membros do CFC participam do grupo coordenado pela STN, qual seja, o GTCON, sendo que as normas elaboradas e publicadas pelo CFC são incorporadas ao MCASP editado pela STN e devem ser implantadas pelos entes da Federação que, por sua vez, têm representantes que também participam das discussões promovidas pelo GTCON.

Dessa forma, a interação entre os membros, conforme supracitado, resulta, principalmente, em revisões e reedição do MCASP, que se encontra, atualmente, em sua sétima edição. O histórico dos atos normativos de convergência atinente às edições do MCASP publicadas após a Portaria MF n. 184 de 2008 e a Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 14 de outubro de 2008, da Parte I a V, com os seus respectivos prazos de adoção pelas unidades da Federação, encontra-se discriminado na Tabela 2.20.

Tabela 2.20 – Histórico das portarias de convergência atinentes aos prazos para adoção das Partes I a V do MCASP e paraconsolidação das contas, após a publicação da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008

EDIÇÃO MCASP	PORTARIA	DATA	MCASP					CONSOLIDAÇÃO
			PCO (PARTE I)	PCP (PARTE II)	PCE (PARTE III)	PCASP (PARTE IV)	DCASP (PARTE V)	
2	Conjunta STN/SOF n. 2	06/08/2009	Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012					
	STN n. 467	06/08/2009		Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012	Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012	Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012		
	STN n. 751	16/12/2009				Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 (republicação)	Facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012	
3	Conjunta STN/SOF n. 4	30/11/2010	Aplicam-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2011					
	STN n. 664	30/11/2010		Obrigatória a partir de 2011	Obrigatória a partir de 2011	Facultativa a partir de 2011 e obrigatória a partir de 2012	Facultativa a partir de 2011 e obrigatória a partir de 2012	
4	Conjunta STN/SOF n. 1	20/06/2011	Aplicam-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2012					
	STN n. 406	20/07/2011		Obrigatória em 2012	Obrigatória em 2012	Obrigatória a partir de 2012	Obrigatória a partir de 2012	
	STN n. 828	14/12/2011		Gradualmente a partir de 2012 e integralmente	Obrigatória a partir de 2012	Facultativa a partir de 2012 e	Facultativa a partir de 2012	Relativa ao exercício de 2013, será realizada em 2014 tendo como base o PCASP.

[continua]

[conclusão]

EDIÇÃO MCASP	PORTARIA	DATA	MCASP					CONSOLIDAÇÃO
			PCO (PARTE I)	PCP (PARTE II)	PCE (PARTE III)	PCASP (PARTE IV)	DCASP (PARTE V)	
				até o final de 2014		obrigatória a partir de 2013	e obrigatória a partir de 2013	
5	STN n. 437	12/7/2012		Gradualmente até o final de 2014	2013	2013	2013	
	Conjunta STN/SOF n. 2	13/7/2012	Aplicam-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2013					
	STN n. 753	21/12/2012				Até o término de 2014	Até o término de 2014	A partir da consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, deverão ser observados, integralmente, o PCASP e a DCASP.
6	STN n. 634	19/11/2013		Os prazos finais de implantação serão estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN		Até o término de 2014	Até o término de 2014	A consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, bem como as dos exercícios seguintes, deverão observar, integralmente, o PCASP e a DCASP.
	Conjunta STN/SOF n. 1	10/12/2014	Aplicam-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2015					
	STN n. 548	24/9/2015		(Tabela 2.21)				

Fonte: elaboração própria (2017).

Torna-se oportuno ressaltar que a segunda edição do MCASP trouxe os procedimentos contábeis que auxiliaram a viabilizar a alteração do foco exclusivamente orçamentário para a contabilidade que tem como objeto de estudo o controle do patrimônio público, o que resultou em outro marco histórico para a Casp no Brasil. É possível verificar, a partir da Tabela 2.20, que os prazos para adoção de determinadas ações encontram-se expirados, quais sejam, Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), DCASP e PCASP, o que enseja que os entes federativos já os tenham implantado.

O não cumprimento dos prazos de envio das contas ao Poder Executivo para fins de consolidação, em concordância com as regras vigentes, desencadeia em impedimento no que tange ao recebimento de transferências voluntárias e contratação de operações de crédito pelos entes da Federação, de acordo com o parágrafo 2 do artigo 51 da LRF.

A consolidação, de maneira específica, é relevante, considerando-se a necessidade de elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), previsto no inciso VII do artigo 18 da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, com base no PCASP, observando-se as legislações vigentes atinentes às NBC TSP.

O Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, publicou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que dispõe sobre os prazos limites de adoção dos PCP sob a mesma base conceitual. Os PCP, de acordo com o artigo 6 da Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013, “compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público”.

A Tabela 2.21 discrimina os procedimentos que compõem a Parte II do MCASP e indica as ações a serem adotadas pelos governos estaduais com intuito de dar continuidade ao processo de convergência às IPSAS.

Tabela 2.21 – Prazos limites de adoção dos PCP aplicáveis as Unidades da Federação

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)
Variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber	1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	1/1/2020
	2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	1/1/2020
	3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	1/1/2017
	4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato
Provisões, ativos contingentes e passivos contingentes	5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	1/1/2019
	6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	1/1/2019
Bens móveis e imóveis e respectivas depreciação, amortização ou exaustão	7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	1/1/2019
	8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2022
	9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo as IPSAS, as NBC TSP e o MCASP).	1/1/2022
Obrigações por competência	10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	1/1/2019
	11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (Exemplo: 13º salário, férias etc.).	1/1/2017
	12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato
	13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	1/1/2016
	14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.
Ativo intangível e sua respectiva amortização	15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2020
	16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.
Investimentos permanentes	17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	1/1/2019
Estoques	18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	1/1/2021

[continua]

[conclusão]

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)
Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.

Fonte: adaptada do Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015 (2015).

Salvo os prazos que se definirão mediante atos normativos específicos, verifica-se que os PCP deverão ser gradativamente adotados pelas 27 Unidades da Federação com obrigatoriedade final para o exercício de 2022 para os procedimentos atinentes ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura e do patrimônio cultural e sua respectiva depreciação/amortização/exaustão e reavaliação ou redução ao valor recuperável.

Outra ação do Governo Federal, já no ano seguinte à publicação da Portaria MF n. 184 de 2008, foi a aprovação da Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009, também conhecida como Lei da Transparência, que introduziu alterações na LRF de 2000. A principal inovação refere-se à disponibilização de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos e em tempo real. Todavia, a Lei Complementar n. 131 acrescenta, também, mediante o artigo 1, outros dois mecanismos para assegurar a transparência, sendo eles: (i) “incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”, e (ii) a “adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no artigo 48-A” da LRF.

Dessa maneira, o processo de mudança institucional que resultará na adoção do regime de competência encontra-se em andamento na República Federativa do Brasil, impulsionado, principalmente, após a publicação da Portaria MF n. 184 de 2008 e outras portarias editadas pela STN que disciplinam sobre os prazos de adoção das normas.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Este subtópico tem por objetivo elencar os estudos já realizados por outros autores em duas vertentes distintas, a saber: (i) estudos que empregaram conjuntamente a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos e (ii) estudos brasileiros relacionados à convergência às IPSAS.

2.3.1 Teoria institucional e teoria da dependência de recursos

A Tabela 2.22 discrimina estudos anteriores que abordaram, conjuntamente, a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos. Importante apontar que a busca por essas obras enfatizou, principalmente, os estudos que abordaram as respostas estratégicas dos objetos delimitados nas pesquisas realizadas em decorrência da maior similaridade do objetivo desta pesquisa.

Tabela 2.22 – Estudos anteriores relacionados à teoria institucional e a teoria da dependência de recursos

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	ÁREA
Goodstein (1994)	<i>Institutional pressures and strategic responsiveness: employer involvement in work-family issues.</i>	Fornecer base para identificação de fatores que influenciam nas respostas estratégicas das organizações às pressões institucionais e explorar especificamente a capacidade de resposta organizacional às questões de trabalho e famílias, a partir do quadro teórico de Oliver (1991).	Estudos organizacionais.
Bigelow e Middleton (1995)	<i>Why don't they do what we want? An exploration of organizational responses to institutional pressures in community health centers.</i>	Examinar quais características específicas organizacionais e ambientais moldam as respostas de entidades sem fins lucrativos para a pressão de redução de orçamento.	Estudos organizacionais.
Ingram e Simons (1995)	<i>Institutional and resource dependence determinants of responsiveness to work-family issues.</i>	Explicar a resposta organizacional às questões de trabalho e família mediante a replicação e extensão do estudo de Goodstein (1994), em que se aplicaram a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos proposta por Oliver (1991).	Estudos organizacionais.
Mckay (2001)	<i>Organizational responses to an environmental bill of rights.</i>	Contribuir no estabelecimento da teoria da dependência de recursos e da teoria institucional, examinando a resposta organizacional a uma nova pressão regulatória externa, a <i>Environmental Bill of Rights</i> , no Canadá.	Estudos organizacionais.
Machado-da-Silva (2003)	Respostas estratégicas da Administração e Contabilidade ao sistema de avaliação da Capes.	Verificar a resposta estratégica do corpo docente da pós-graduação <i>stricto sensu</i> em Administração e Contabilidade ao Sistema de Avaliação da Capes.	Administração/Contabilidade.

[continua]

[conclusão]

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	ÁREA
Serafim (2003)	Reação estratégica à avaliação da Capes: a posição do corpo docente da pós-graduação em Administração.	Estudar a influência dos esquemas interpretativos dos docentes dos programas de pós-graduação <i>stricto sensu</i> em Administração na reação estratégica à avaliação da Capes referente ao período de 1998 a 2000.	Administração.
Graeff (2005)	Pressões ambientais e respostas estratégicas na institucionalização do plantio direto no Paraná.	Verificar o processo de institucionalização da prática organizacional do plantio direto e a simultânea desinstitucionalização do plantio convencional na Região dos Campos Gerais – Paraná no período de 1970–2005.	Administração.
Frezatti et al. (2007)	Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional.	Analisar a potencialidade do modelo desenvolvido por Oliver (1991), em conjunto com a abordagem do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999), para entendimento, análise e atuação sobre a intensidade das respostas estratégicas às pressões institucionais decorrentes da demanda pelo processo de elaboração do orçamento em uma entidade.	Contabilidade (setor privado).
Crubellate, Mendes e Junior (2009)	Ambiente regulativo, respostas estratégicas e qualidade de ensino superior em Organizações de Ensino Superior (IES) do Estado do Paraná.	Investigar o significado de qualidade de ensino superior a partir das respostas estratégicas de IES do estado do Paraná aos critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação no período de 2001 a 2003.	Administração.
Carvalho (2010)	A pequena empresa e seu ambiente organizacional: construção de um mapa das práticas dos dirigentes de uma empresa de tecnologia da informação com base na teoria da dependência de recursos e na teoria institucional.	Construir um mapa, informado pelas Teorias Ambientais, das práticas do dirigente da pequena empresa relacionadas ao ambiente organizacional.	Engenharia de Produção.
Crubellate e Vasconcelos (2010)	Respostas estratégicas ao ambiente legal: vias de institucionalização da qualidade de ensino em IES privadas do estado de São Paulo – Brasil.	Analisar a relação entre padrões ambientais-institucionais relativos à qualidade de ensino superior na legislação brasileira, padrões interpretativos e respostas estratégicas de IES do estado de São Paulo.	Administração.
Hessels e Terjesen (2010)	<i>Resource dependency and institutional theory perspectives on direct and indirect export choices.</i>	Desenvolver e testar os argumentos da teoria da dependência de recursos e da institucional para explicar duas escolhas que enfrentam os proprietários/gerentes das pequenas e médias empresas: (i) a decisão de exportar ou não e (ii) se as empresas exportarem, a escolha entre o direto (para clientes no exterior) e o indireto (usando outra firma como intermediária) modo de exportação.	Administração/ Organização.

Fonte: elaboração própria (2017).

Nota-se, a partir da Tabela 2.22, que vários autores abordaram, conjuntamente, a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos. Os resultados e conclusões dos trabalhos discriminados na nesta tabela dão suporte e evidenciam as contribuições de ambas as teorias para compreensão do objeto abordado.

Torna-se oportuno destacar o estudo de Mckay (2001), uma vez que a autora abordou a resposta estratégica de determinadas organizações em relação a uma pressão externa demandada legalmente, de caráter coercitivo, assim como este estudo se propõe. Assim, entre os resultados obtidos por Mckay (2001), destaca-se o apontamento quanto ao erro cometido em assumir que as organizações reagem passiva ou isoladamente às pressões de caráter coercitivo. Aponta, também, que existe uma influência interorganizacional complexa na organização para responder às pressões externas. Por fim, a utilização de múltiplas perspectivas fornece mais explicações da resposta organizacional que o emprego de uma única perspectiva.

2.3.2 Convergência às IPSAS

A Tabela 2.23 discrimina as pesquisas anteriores que abordaram a temática convergência às IPSAS no contexto brasileiro.

Tabela 2.23 – Estudos anteriores relacionados à convergência às IPSAS

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	TEORIA
Revoredo (2008)	Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do <i>Financial Management Reform Process Model</i> de Lüder.	Analisar se as principais características que influenciam nos sistemas contábeis nacionais propiciam a adoção integral dos padrões internacionais de contabilidade para o setor público (convertendo-os para normas nacionais) ou o processo de convergência para esses padrões no cenário brasileiro.	-
Darós e Pereira (2009)	Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.	Apresentar os principais pontos de cada uma das 10 normas aprovadas, bem como destacar as inovações promovidas nos dispositivos que reforçam o cumprimento dos PFC, LRF e Lei Federal n. 4.320 de 1964.	-
Lima, Santana, e Guedes (2009)	As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.	Verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil.	-
Herbest (2010)	Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países.	Investigar as dificuldades encontradas pelo setor público internacional ao implantar e ao executar o regime de competência.	-

[continua]

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	TEORIA
Macêdo, Lopes, Silva, Ribeiro Filho, Pederneiras e Feitosa (2010)	Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos.	Evidenciar a percepção dos auditores dos TCEs, dos gestores e contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos <i>true and fair view</i> e <i>accountability</i> na contabilidade pública brasileira e sua influência no processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.	-
Oliveira, Santos e Simões (2011)	Casp: a adoção de um novo modelo no Brasil.	Demonstrar o processo de mudança de práticas contábeis pelo qual está passando o setor público no país, buscando identificar as principais alterações conceituais a serem implementadas no novo modelo de Casp adotado, devido à inserção do país no processo de convergência às IPSAS.	-
Romani, Camargo, Junqueira e Valenzuela (2011)	O aprendizado do processo de implantação das IFRS e os possíveis legados para o setor público – a adequação de um padrão global à cultura local.	Demonstrar algumas das lições aprendidas com a implantação das IFRS pelas empresas do setor privado no Brasil e no exterior, o reflexo nos seus principais indicadores financeiros nas empresas que adotaram IFRS na Europa (sobre o patrimônio líquido e sobre o resultado), as principais contas e/ou práticas contábeis afetadas durante o processo de IFRS no Brasil e um resumo do processo de adoção das IPSAS na Europa e no Brasil.	-
Fragoso, Macêdo, Lopes, Ribeiro Filho e Pederneiras (2012)	Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBC TSP.	Analisar o estágio atual de convergência conceitual entre NBC TSP e as IPSAS.	-
Santos e Almeida (2012)	Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.	Relatar e analisar, de forma introdutória, algumas mudanças provocadas na contabilidade pública nacional pelas NBC TSP aprovadas por resolução do CFC.	-
Vicente, Moraise Platt Neto (2012)	A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas.	Identificar as implicações e perspectivas decorrentes da reforma promovida na contabilidade pública brasileira, com o processo de convergência decorrente da implantação das NBC TSP, que está sendo conduzida pelo CFC e pela STN.	-
Amaral e Lima (2013)	A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil.	Analisar a contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil.	Teoria dos ciclos políticos.
Cardoso e Aquino (2013)	IPSAS <i>awareness by Brazilian municipalities</i> .	Analisar se os municípios brasileiros estão cientes da implantação das IPSAS.	-
Varandas (2013)	A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica.	Analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBC TSP.	-

[continua]

[conclusão]			
AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	TEORIA
Cardoso, Aquino e Pigatto (2014)	<i>Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption.</i>	Analisar as origens, o processo e os resultados preliminares da reforma contábil do governo brasileiro.	-
Gama et al. (2014)	Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública <i>vis-à-vis</i> as estratégias <i>top-down</i> e <i>bottom-up</i> .	Identificar a abordagem adotada pelo Governo Federal brasileiro; descrever o modelo de implementação do sistema de informação contábil público no Brasil e mapear o fluxo de informações e atores envolvidos no processo de convergência.	-
Macêdo e Klann (2014)	Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas UF do Brasil.	Descrever a aderência das UF do Brasil às NBC TSP.	Teoria da evidenciação.
Padrones, Colares e Santos (2014)	Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo.	Analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas nesse processo.	-
Cruz (2015)	Barreiras no processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: uma análise do processo nas universidades federais brasileiras.	Identificar as barreiras encontradas pelas entidades públicas, mais especificamente as universidades federais brasileiras, no processo de convergência da contabilidade pública às IPSAS.	Teoria da contingência.
Diniz, Silva, Santos e Martins (2015)	Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON.	Avaliar a percepção dos membros do GTCON quanto às vantagens da implantação das IPSAS no Brasil.	-
Kutianski (2015)	Processo de mudança da Casp sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do estado do Paraná.	Analisar as ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos poderes executivos municipais paranaenses no processo de convergência da Casp paranaense, tendo como base de análise as ações praticadas por esses atores entre 2008 a 2014.	Teoria institucional.
Santos (2015)	Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às IPSAS – Estudo de caso.	Analisar as dificuldades no processo de implantação da convergência às IPSAS na Prefeitura de Manaus.	-
França, Nossa, Monte-mor e Teixeira (2016)	<i>Disclosure</i> das provisões e dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis patrimoniais dos estados brasileiros e Distrito Federal.	Avaliar a relação de características financeiras e socioeconômicas dos entes públicos com o <i>disclosure</i> das provisões e dos passivos contingentes apresentada nas demonstrações patrimoniais dos estados brasileiros e do Distrito Federal.	Teoria da divulgação.
Galante, Oenning e Land (2016)	Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público.	Identificar as atuais condições das prefeituras da microrregião de Chapecó – Santa Catarina em relação ao controle e reconhecimento dos ativos imobilizados.	-
Vieira, Moreira e Moreira (2016)	A adoção do regime de competência no reconhecimento dos créditos tributários do IPTU no Município de Fortaleza: um estudo de caso na busca da melhoria dos sistemas de apuração de custos e de avaliação do desempenho da gestão pública.	Analisar o mecanismo de reconhecimento do crédito tributário do IPTU pelo regime de competência em conformidade com as NBC TSP.	-

Fonte: elaboração própria (2017).

Percebe-se, a partir da Tabela 2.23, que a temática convergência, no cenário brasileiro, tem sido abordada nas pesquisas desde 2008. Todavia, apesar da relevância dos entes estaduais e, de maneira específica, dos Poderes Executivos estaduais de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, não foram localizados estudos que pesquisaram tal objeto no contexto das mudanças contábeis.

Outro ponto que merece destaque corresponde à teoria utilizada nessas pesquisas. Observa-se que grande parte dos estudos não empregou os pressupostos de teorias específicas para o desenvolvimento das pesquisas e, entre aqueles que utilizaram, não foi possível localizar estudos que tenham abordado, conjuntamente, a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos, assim como proposto pela presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo estrutura-se com a finalidade de descrever e explicar os procedimentos metodológicos utilizados para alcançar o objetivo proposto e responder à questão de pesquisa. Todo procedimento metodológico visa a delinear o caminho a ser percorrido pelo pesquisador para relacionar a teoria proposta com a realidade observada, delimitando-se o método a ser empregado, viabilizando a pesquisa e, conseqüentemente, atribuindo caráter científico ao estudo. Nessa perspectiva, método, para Martins e Theóphilo (2009), corresponde “ao caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo” (p. 37) ou “a maneira de se construir boa ciência” (p. 37).

Assim, para descrever os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo, este capítulo foi dividido em quatro partes, a saber: (i) enquadramento metodológico e desenho de pesquisa, (ii) determinação dos casos objeto de estudo, (iii) coleta dos dados e (iv) tratamento e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E DESENHO DE PESQUISA

No que tange aos objetivos da pesquisa, classifica-se como descritiva. Esse tipo de pesquisa torna-se adequado para este estudo quando se verifica o propósito traçado nesta dissertação, qual seja, 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, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos, uma vez que pesquisas descritivas visam a identificar e relatar fatos e fenômenos sem a interferência ou manipulação desses pelo pesquisador. Triviños (2008) indica que estudos descritivos exigem que o pesquisador obtenha uma série de informações sobre o objeto em estudo e aponta, entre os exemplos desse tipo de pesquisa, o estudo de caso.

Quanto à abordagem do problema, classifica-se como pesquisa qualitativa. Martins e Theóphilo (2009) afirmam que o propósito e a abordagem metodológica de determinadas pesquisas não são passíveis de serem mensurados e demandam descrições, compreensões, interpretações e análises de fatos e ocorrências de maneira qualitativa, como ocorre com pesquisas que utilizam

entrevistas, observações, análise de conteúdo, observação participante etc., como técnicas de coleta de dados.

Assim, 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 o estudo e a análise aprofundada dos fatos e evidências, sendo esses viabilizados mediante pesquisas qualitativas. Nesse sentido, torna-se oportuno ressaltar a afirmação de Suddaby (2010) no que tange aos estudos sobre instituições:

metodologicamente, se quisermos levar a sério os aspectos ideacionais das instituições, temos de avançar, mesmo que levemente, longe da pesquisa estritamente positivista e incorporar métodos interpretativos que prestam muita atenção às formas subjetivas em que os atores observam as instituições.¹⁹(p. 16)

Suddaby (2010) aponta, ainda, a necessidade de observar estudos de casos realizados anteriormente.

No que se refere à maneira pela qual o estudo é conduzido e, conseqüentemente, à forma de obtenção dos dados, este estudo classifica-se como estudo de caso múltiplo. O estudo de caso, para Raupp e Beuren (2003), é mais utilizado na Contabilidade em pesquisas organizacionais e, sobretudo, em estudos que desejam aprofundar os conhecimentos em relação a casos específicos. Triviños (2008) afirma que esse procedimento de pesquisa talvez possa ser apontado como um dos mais relevantes entre os existentes nas abordagens qualitativas de pesquisas.

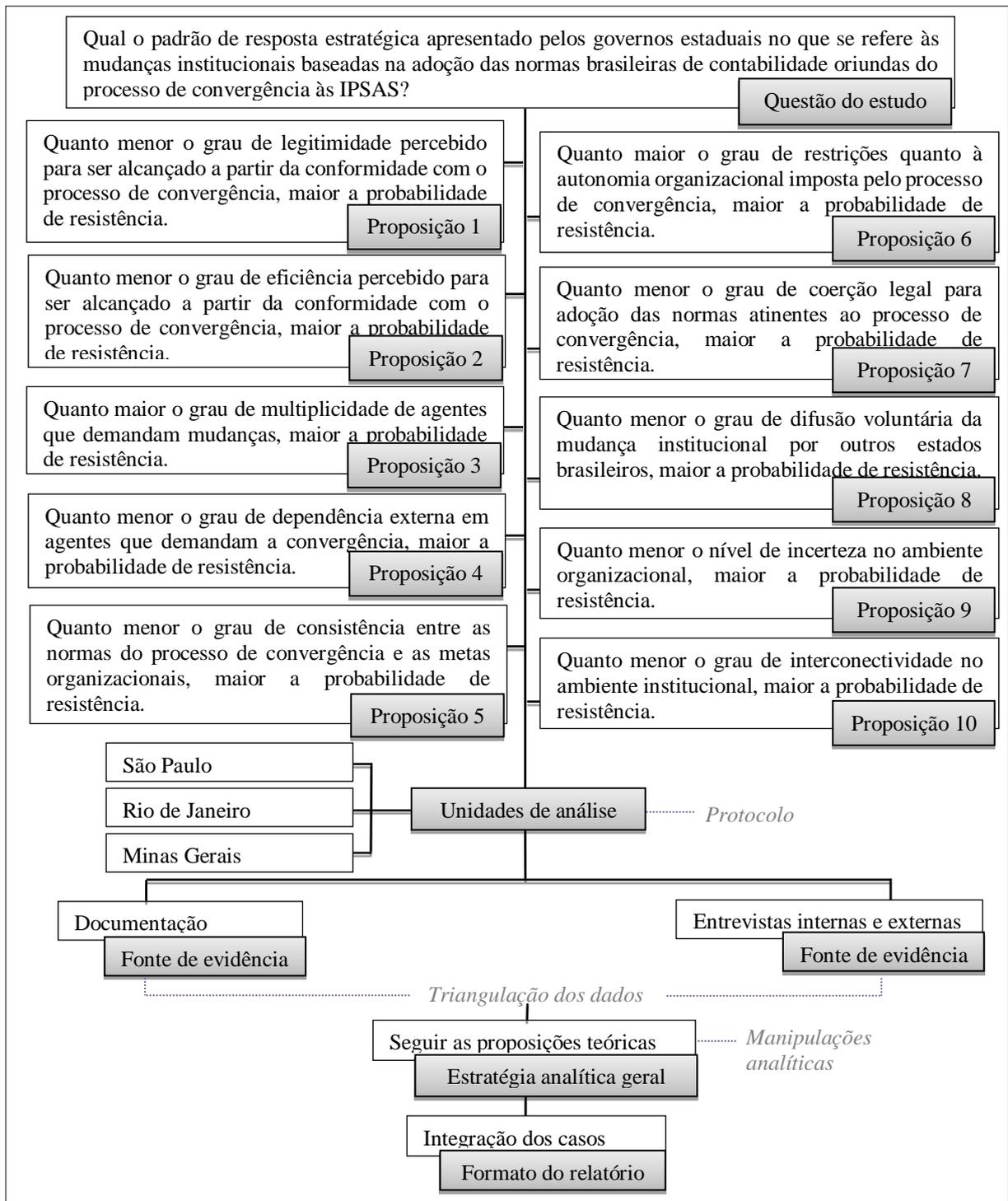
Yin (2015) refere-se ao estudo de caso como método de pesquisa e propõe que esse não deixe de exigir a apresentação e observação de um caminho metodológico rigoroso, resultando de difícil desenvolvimento em decorrência de a investigação ser realizada no contexto da vida real. A utilização desse método de pesquisa é recomendada, principalmente, para: (i) questões de pesquisa que almejem explicar como ou por que determinadas circunstâncias ocorrem, (ii) situações que demandam de uma descrição ampla e profunda do fenômeno abordado e (iii) circunstâncias que abordam eventos contemporâneos em que não se tenha, necessariamente, controle dos eventos comportamentais (Yin, 2015).

¹⁹ Texto original: “*Methodologically, if we are to take seriously the ideational aspects of institutions, we need to move, however slightly, away from strictly positivist research and incorporate interpretivist methods that pay serious attention to the subjective ways in which actors experience institutions.*”

Triviños (2008) afirma que as pesquisas podem abordar mais de um sujeito, organização etc., com a possibilidade de se estabelecer comparações entre eles, o que denominou estudos comparativos de casos. Porém, destaca a possibilidade de se estudar vários casos sem finalidade comparativa, o que denominou estudos multicaseos. Yin (2015) afirma que estudos de casos múltiplos têm probabilidade de ser mais fortes que os estudos de caso único, apesar desses proporcionarem ideias inestimáveis.

Yin (2015) indica cinco componentes para um projeto de pesquisa de estudo de caso, a saber: “(i) as questões do estudo de caso; (ii) as proposições, se houver; (iii) a(s) unidade(s) de análise; (iv) a lógica que une os dados às proposições; e (v) os critérios para interpretar as constatações” (p. 31). Nesse sentido, o estudo de caso múltiplo desenvolvido baseia-se nos componentes propostos pelo autor supracitado e estrutura-se conforme a Figura 3.1.

Figura 3.1 – Desenho de pesquisa



Fonte: elaboração própria (2017).

O primeiro componente apresentado na Figura 3.1 corresponde à questão do estudo, correlato com o objetivo geral da pesquisa, e auxilia na determinação do método apropriado a ser utilizado, porém nesta pesquisa aplica-se o estudo de caso múltiplo, como já mencionado. Entre os apontamentos de Yin (2015), destaca-se a maior validade externa dos projetos de casos

múltiplos em que a generalização analítica, apesar de não ser automática, dá-se mediante a lógica da replicação literal ou teórica dos achados a outros casos. Outro ponto importante que auxilia na generalização, de acordo com o autor, corresponde a dispor de uma teoria suporte ou de proposições teóricas.

Assim sendo, a partir da questão de pesquisa, o segundo componente refere-se às proposições, sendo que essas, segundo Yin (2015), apontam mais especificamente o que deve ser estudado e indica a direção correta a ser seguida, auxiliando na coleta dos dados. Desse modo, as 10 proposições discriminadas na Figura 3.1, baseadas nas dimensões e fatores preditivos propostos por Oliver (1991) para determinar as respostas estratégicas organizacionais, delimitam as informações que serão coletadas nos casos que correspondem às unidades federativas brasileiras.

As partes seguintes deste capítulo abordam, de maneira detalhada, os demais componentes que formam parte do desenho de pesquisa desta dissertação, conforme disposto na Figura 3.1.

3.2 DETERMINAÇÃO DOS CASOS OBJETO DE ESTUDO

Consideram-se necessários, pelo menos, dois passos a serem observados para determinação das unidades de análise ou casos de estudos: (i) definir o caso e (ii) delimitar o caso. Todavia, torna-se oportuno ressaltar que as unidades de análise em estudos de casos não devem ser observadas como unidades de amostragem com a finalidade de se realizarem generalizações estatísticas, sendo, portanto, importante considerar que, como exposto anteriormente, são realizadas generalizações analíticas em que se generalizam teorias por meio das proposições teóricas sem, contudo, inferir probabilidades (Yin, 2015).

3.2.1 Definição dos casos

A realização de estudo de casos múltiplos com a expectativa de resultados similares ou diferentes, de acordo com as características de cada caso, é consistente e válida, para Yin (2015). O autor aduz a lógica da replicação para estudos de casos múltiplos da seguinte maneira: “cada caso deve ser selecionado cuidadosamente para que (a) possa predizer resultados similares (uma *replicação literal*) ou (b) possa produzir resultados contrastantes, mas para razões previsíveis (uma *replicação teórica*)” (p. 60, grifo do autor).

Dessa forma, para cada unidade de análise, utilizou-se o protocolo de estudo de caso apresentado no subtópico 3.3.2.1 desta dissertação, desenvolvido a partir das hipóteses de predição de respostas estratégicas propostas por Oliver (1991). Porém, Yin (2015) aponta a essencialidade de tal protocolo, principalmente quando se trata de estudos de casos múltiplos, com a finalidade de atribuir confiabilidade ao estudo.

Definiram-se, como unidades de análise ou objeto de estudo, os três estados com maior participação ou influência na economia do país, indicados pelo produto interno bruto (PIB) e pertencentes à Região Sudeste, quais sejam: São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

3.2.2 Delimitação dos casos

Esse procedimento se torna relevante, pois permite determinar o escopo da coleta de dados, possibilitando a distinção dos dados pertencentes ao sujeito ou fenômeno em estudo daqueles externos ou pertencentes ao contexto (Yin, 2015).

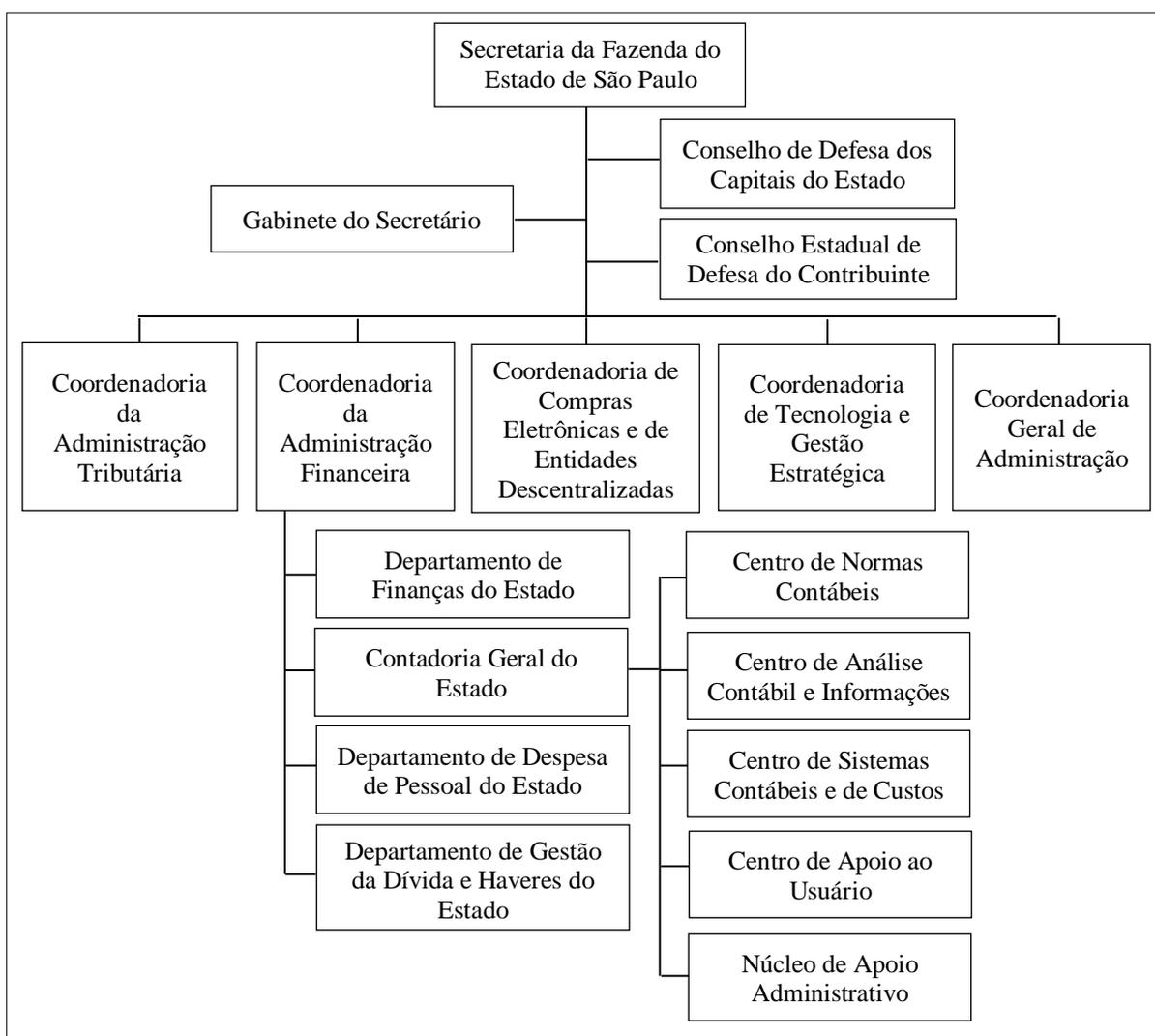
Nesse sentido, delimita-se a administração pública brasileira como o contexto do estudo de caso desenvolvido e o Poder Executivo estadual como o sujeito, fenômeno ou objeto analisado. Assim sendo, para as teorias utilizadas neste estudo, institucional e dependência de recursos, tal sujeito refere-se à organização observada. Todavia, as evidências obtidas mediante as entrevistas com o intuito de determinar a resposta estratégica às mudanças contábeis foram obtidas nos órgãos responsáveis pela contabilidade de cada unidade de análise, denominada Contadoria Geral do Estado (CGE), para os estados de São Paulo e Rio de Janeiro, e Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG), para o estado de Minas Gerais.

A determinação da CGE ou SCCG como uma das fontes de evidências deve-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 aos dispositivos legais de cada unidade. Os subtópicos seguintes abordam a inserção da CGE ou SCCG na estrutura básica dos estados objetos de estudo, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

3.2.2.1 Estado de São Paulo

De acordo com o Portal do Governo do Estado de São Paulo (2016), 25 secretarias integram o Governo do Estado, ligadas à saúde, educação, habitação, segurança pública, fazenda, desenvolvimento social, meio ambiente etc. Cada secretaria tem seu próprio dispositivo legal e, de maneira específica, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz/SP) é regida pelo Decreto n. 60.812, de 30 de setembro de 2014. A Figura 3.2 apresenta a estrutura básica da Sefaz/SP e a divisão da CGE de São Paulo (CGE/SP).

Figura 3.2 – Inserção da CGE/SP na estrutura da Sefaz/SP



Fonte: adaptada do Decreto n. 60.812, de 30 de setembro de 2014.

Vinculada à Coordenadoria da Administração Financeira (CAF), encontra-se a CGE/SP que, por sua vez, estrutura-se em quatro centros, com atribuições e funções específicas, mais Núcleo

de Apoio Administrativo. O artigo 68 do Decreto n. 60.812 de 30 de setembro de 2014 aponta as seguintes atribuições a CGE/SP:

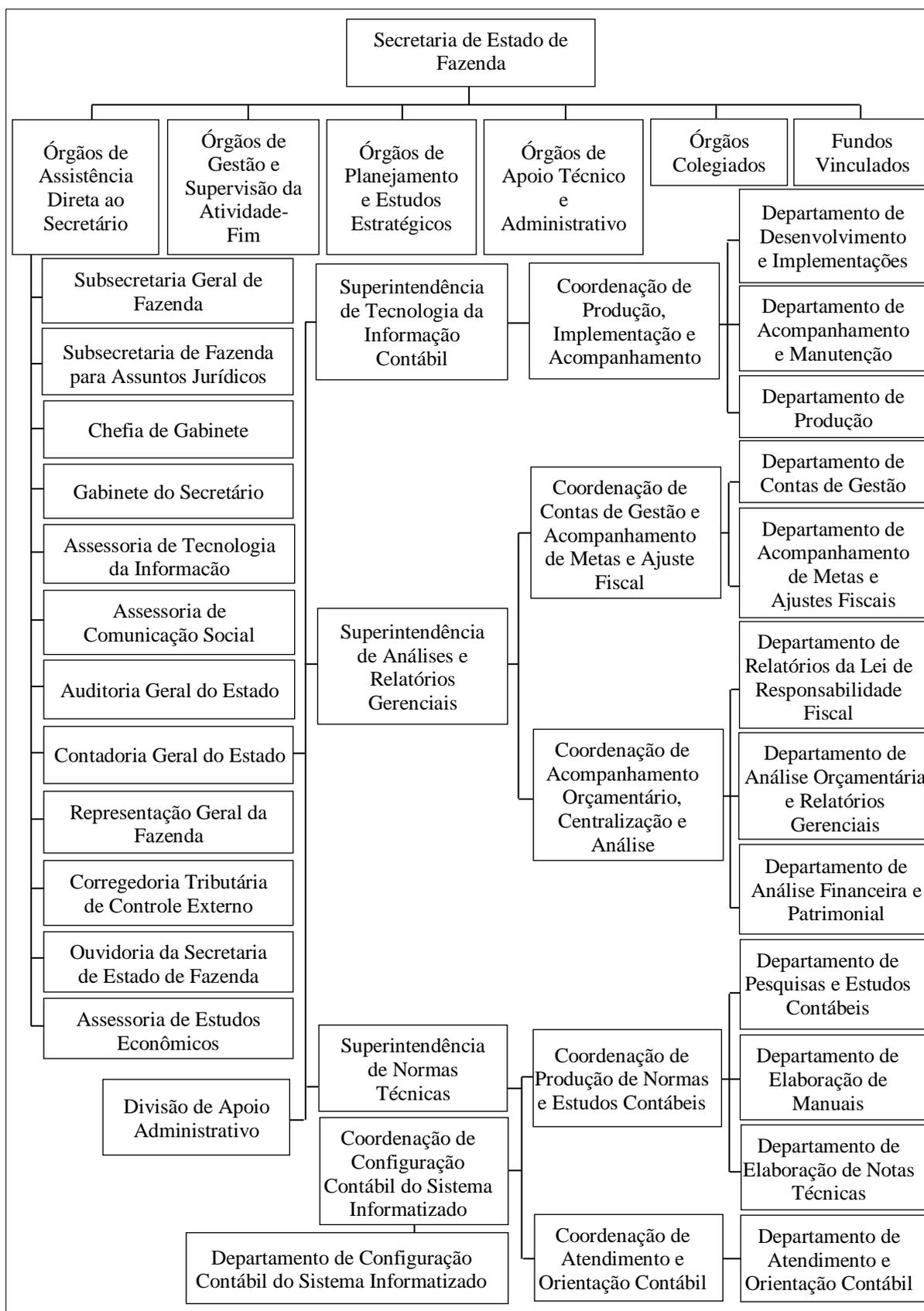
- I- consolidar e submeter ao Coordenador, para encaminhamento ao Poder Legislativo, pelo Governador, o Balanço Geral e a respectiva prestação de contas do Estado;
- II- instituir e manter o Plano de Contas Único do Estado;
- III- prestar informações e fornecer demonstrativos destinados a subsidiar a análise de resultados;
- IV- promover a elaboração de informações gerenciais necessárias à tomada de decisões;
- V- manter e aprimorar o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios – SIAFEM/SP para a contabilização dos atos e fatos da gestão dos responsáveis pela execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado;
- VI- coordenar, organizar, normatizar e orientar os serviços de contabilidade pertinentes aos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional do Estado;
- VII- gerenciar o sistema de custos dos serviços públicos, o cadastro das unidades administrativas e os demais sistemas sob sua responsabilidade.

Desse modo, torna-se evidente que a atribuição de coordenar a contabilidade do estado de São Paulo e, portanto, coordenar o processo de mudança contábil baseado na convergência às IPSAS corresponde a uma das competências da CGE/SP. Assim sendo, os entrevistados que forneceram evidências referentes ao estado de São Paulo, E1SP e E2SP, encontram-se vinculados à CGE/SP.

3.2.2.2 Estado do Rio de Janeiro

Segundo o Portal do Governo do Estado do Rio de Janeiro (2016), além da governadoria do estado e da vice-governadoria, a estrutura do governo do Poder Executivo está composta por 22 órgãos, e, entre esses, tem-se a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (Sefaz/RJ), regulamentada pelo Decreto n. 40.613, de 15 de fevereiro de 2007. A Figura 3.3 ilustra a estrutura organizacional básica da Sefaz/RJ e a divisão da CGE do Rio de Janeiro (CGE/RJ).

Figura 3.3 – Inserção da CGE/RJ na estrutura da Sefaz/RJ



Fonte: adaptada do Decreto n. 40.613, de 15 de fevereiro de 2007, Decreto n. 45.120, de 8 de janeiro de 2015, e Decreto n. 45.467, de 25 de novembro de 2015.

Vinculada aos Órgãos de Assistência Direta ao Secretário encontra-se a CGE/RJ, que se divide em três superintendências e a Divisão de Apoio Administrativo, que, por sua vez, subdividem-se em coordenações e departamentos, assim como ilustrado na Figura 3.3. O inciso XII do artigo 6 do Decreto n. 60.812, de 30 de setembro de 2014, aponta as seguintes atribuições à CGE/RJ:

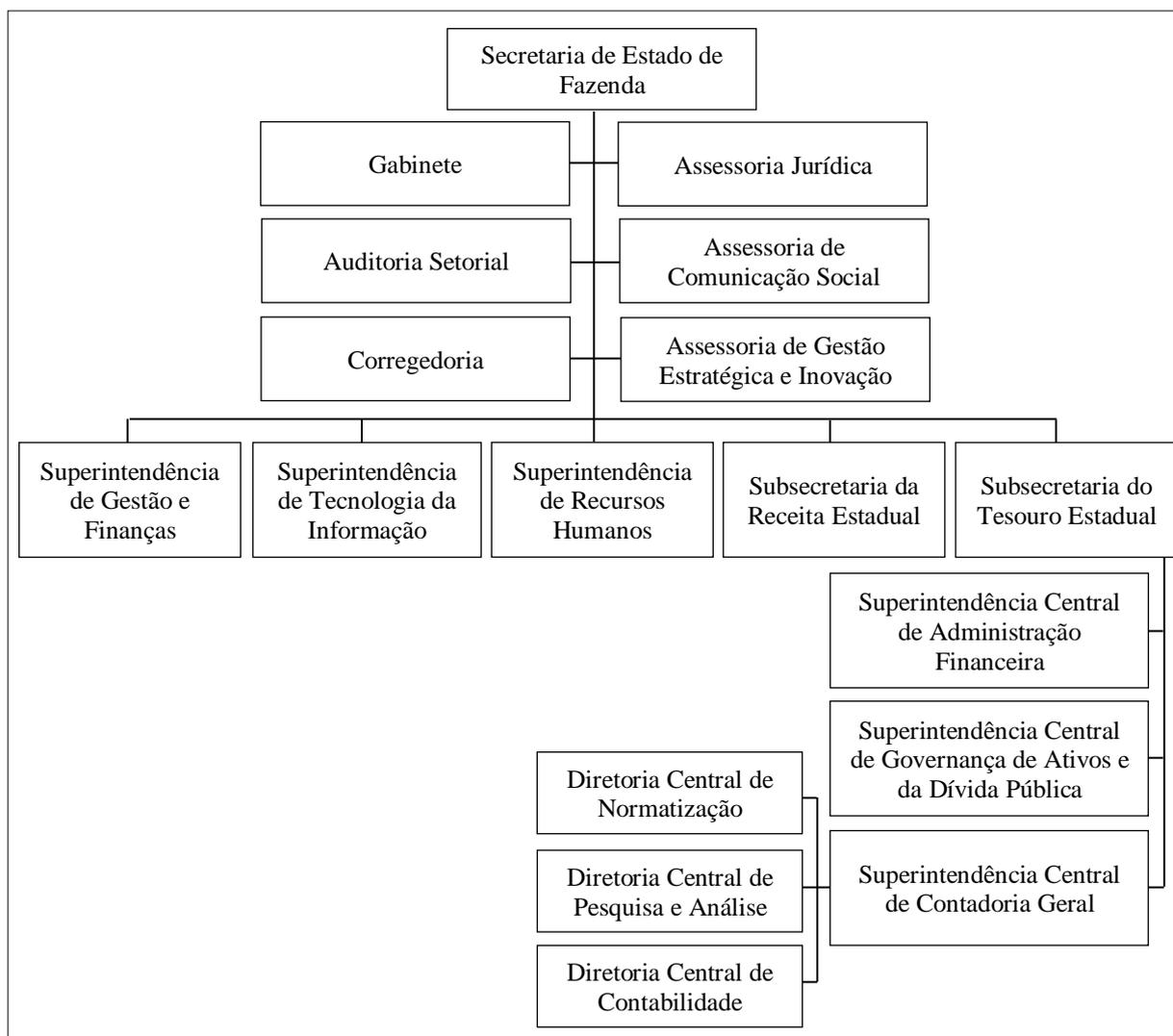
Compete à Contadoria Geral do Estado, órgão central da contabilidade da Administração Pública Estadual, avaliar, coordenar, analisar e dirigir a execução da contabilidade pública e a execução orçamentária, bem como organizar seus respectivos registros, balanços e relatórios, orientando, supervisionando e controlando as atividades dos órgãos de contabilidade estaduais, com vistas à elaboração das Contas de Gestão do Governo do Estado.

Assim, torna-se evidente que a atribuição de coordenar a contabilidade do estado do Rio de Janeiro e, portanto, coordenar o processo de mudança contábil baseado na convergência às IPSAS corresponde a uma das competências da CGE/RJ. Assim sendo, o entrevistado que forneceu evidências referentes ao estado do Rio de Janeiro, E1RJ, encontra-se vinculado à CGE/RJ.

3.2.2.3 *Estado de Minas Gerais*

De acordo com o artigo 16 da Lei n. 22.257, de 27 de julho de 2016, a administração pública direta do Poder Executivo do estado de Minas Gerais compreende: (i) a secretaria-geral, (ii) a vice-governadoria, (iii) as secretarias de estado, (iv) os órgãos colegiados e (v) os órgãos autônomos. Entre as 20 secretarias de estado discriminadas na lei supracitada, tem-se a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (Sefaz/MG), regida pelo Decreto n. 45.780, de 24 de novembro de 2011, e pela Lei Delegada n. 180, de 20 de janeiro de 2011. A Figura 3.4 ilustra a estrutura organizacional básica da Sefaz/MG e a divisão da SCCG.

Figura 3.4 – Inserção da SCCG na estrutura da Sefaz/MG



Fonte: adaptada do Decreto n. 45.780, de 24 de novembro de 2011, e da Lei Delegada n. 180, de 20 de janeiro de 2011.

Percebe-se, portanto, que vinculada à Subsecretaria do Tesouro Estadual encontra-se a SCCG, responsável pelos assuntos pertinentes à contabilidade governamental do estado com vistas à elaboração das demonstrações contábeis e informações gerenciais. Nesse contexto, o artigo 57 do Decreto n. 45.780, de 24 de novembro de 2011, atribui como competências à SCCG:

- I- orientar, coordenar, supervisionar e controlar as atividades contábeis, bem como acompanhar, centralizar e divulgar os resultados da gestão contábil do Estado;
- II- elaborar e disponibilizar informações contábeis e gerenciais, incluídos os indicadores constitucionais e legais, que subsidiem a tomada de decisão e permitam eficácia e efetividade à Administração Pública Estadual;
- III- manter e aprimorar o Plano de Contas aplicado ao setor público e os processos contábeis;
- IV- expedir normas pertinentes a sua área de atuação;
- V- elaborar o Balanço Geral do Estado e o Relatório Contábil para subsidiar o processo de prestação de contas da gestão governamental;

- VI- interagir com órgãos e entidades das esferas estadual e federal, com o objetivo do aprimoramento qualitativo da gestão contábil;
- VII- gerir o SIAFI-MG [Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais]; e
- VIII- promover o relacionamento da Subsecretaria com a Companhia de Processamento de Dados do Estado de Minas Gerais – PRODEMGE, para fins de manutenção e desenvolvimento do SIAFI-MG.

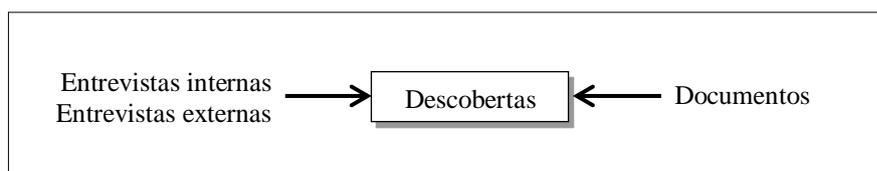
Dessa forma, torna-se evidente que a atribuição de coordenar a contabilidade do estado de Minas Gerais e, portanto, coordenar o processo de mudança contábil baseado na convergência às IPSAS corresponde a uma das competências da SCCG. Assim sendo, o entrevistado que forneceu evidências referentes ao estado de Minas Gerais, E1MG, encontra-se vinculado à SCCG.

3.3 COLETA DOS DADOS

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 às entrevistas realizadas com pessoas vinculadas ao Poder Executivo estadual das unidades de análise, enquanto as entrevistas externas correspondem às entrevistas realizadas com pessoas não vinculadas a tais unidades, sendo esses: (i) um membro do Grupo de Trabalho (GT) de Contabilidade do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin) e (ii) um membro da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) vinculada à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A partir dessas fontes de evidências, tornou-se possível a triangulação dos dados que, de acordo com Yin (2010), permite “o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação” (p. 143), sendo abordados os possíveis problemas quanto à validade do constructo. A convergência das fontes de evidências desta dissertação foi realizada utilizando-se da lógica ilustrada na Figura 3.5.

Figura 3.5 – Convergência das fontes de evidências



Fonte: adaptada de Yin (2015).

Assim, os dados, coletados mediante as entrevistas internas e externas, e os documentos foram utilizados como fontes de evidências e avaliações desse fenômeno em estudo, as descobertas foram extraídas a partir da triangulação dos dados e, para as conclusões, consideraram-se ambas as fontes de evidências.

Atinente à delimitação temporal, o corte temporal compreende uma perspectiva longitudinal que abrange o período de 2008 a 2016. Todavia, assim como apontado no subtópico referente ao Problema de Pesquisa, item 1.2, é possível apontar estratégias distintas de adoção das mudanças institucionais no período supramencionado que, conseqüentemente, poderiam apresentar padrão de resposta estratégica 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, como já mencionado em subtópicos anteriores, até o período de realização das entrevistas, qual seja, segundo semestre de 2016, conforme discriminam as Tabela 3.1 e Tabela 3.2.

Tabela 3.1 – Informações gerais sobre as entrevistas internas

UNIDADES DE ANÁLISE	LOCAL	ENTREVISTADO	DATA	HORA	
				INÍCIO	FIM
São Paulo	Avenida Rangel Pestana, n. 300, 12º andar – Ala Sé	E1SP	15/9/2016	11h36min	12h45min
			3/10/2016	16h10min	16h55min
		E2SP	30/9/2016	16h18min	18h06min
Rio de Janeiro	Avenida Presidente Vargas, n. 670, 13º andar – Centro	E1RJ	24/10/2016	09h56min	11h30min
Minas Gerais	Rodovia Prefeito Américo Gianetti, n. 4001, Prédio Gerais, 7º andar – Serra Verde/Cidade Administrativa	E1MG	13/12/2016	10h15min	16h30min

Fonte: elaboração própria (2017).

Tabela 3.2 – Informações gerais sobre as entrevistas externas

ENTIDADE	ENTREVISTADO	MEIO	DATA	HORA	
				INÍCIO	FIM
STN	E1STN	Telefone	12/12/2016	14h15min	15h05min
Gefin	E1Gefin	FaceTime	7/12/2016	16h30min	17h10min

Fonte: elaboração própria (2017).

Torna-se oportuno esclarecer que algumas questões do protocolo do estudo de caso fazem referência ao início do processo de convergência, porém, o intuito consiste em compreender as ações e o processo de cada unidade de análise para identificar a resposta estratégica de cada caso no que tange às pressões institucionais. Dessa maneira, os documentos analisados correspondem àqueles divulgados ou publicados recentemente ou que evidenciem as ações das unidades de análise no decorrer do tempo e que auxiliem no entendimento das estratégias adotadas no momento presente.

Para a coleta de dados, é possível a divisão do procedimento em dois momentos ou fases distintas, a saber: (i) procedimentos iniciais e (ii) procedimentos para a organização e a coleta das fontes de evidências, doravante denominada apenas de fontes de evidências.

3.3.1 Procedimentos iniciais

A primeira parte do protocolo de estudo contém os procedimentos executados antes da coleta de dados, com a finalidade de organizar como seria realizada essa etapa e confirmar a relevância das fontes de informações e dos procedimentos para obtenção dos dados.

Dessa forma, os pontos abordados nos procedimentos iniciais do primeiro contato com um representante de cada unidade de análise, nesse estudo realizado com o(a) Contador(a) Geral da Fazenda Estadual por meio da Carta de Apresentação apresentada no Apêndice A, encontram-se discriminados na Tabela 3.3.

Tabela 3.3 – Procedimentos iniciais para o estudo de caso múltiplo

Contato inicial	São Paulo	Carta de apresentação enviada por e-mail em 6 de agosto de 2016. Contato inicial realizado na Avenida Rangel Pestana, n. 300, 12º andar, Ala Sé, São Paulo, em 16 de agosto de 2016 às 14h.
	Rio de Janeiro	Carta de apresentação enviada por e-mail em 23 de setembro de 2016. Contato inicial realizado por Skype em 17 de outubro de 2016 às 11h.
	Minas Gerais	Carta de apresentação enviada por e-mail em 10 de novembro de 2016. Contato inicial realizado por telefone em 1 de dezembro de 2016 às 14h30min.
Objetivo	Apresentar os objetivos e a proposta da pesquisa e verificar os procedimentos que seriam adotados na coleta de dados no que tange às fontes de evidências.	
Informações gerais	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar a possibilidade de realizar o estudo de caso. • Verificar o tipo de autorização necessária e quais outras exigências ou procedimentos deveriam ser observados. 	
Fontes de evidências	Entrevista interna	Determinação dos entrevistados, considerando-se o seguinte critério: pessoas envolvidas no processo de mudança contábil.
	Documentos	Balanco Geral do Estado. Manual de procedimentos. Atas das reuniões do Gefin, a fim de verificar o que cada unidade da Federação contribui no processo. Consultas formais pelos canais do Tesouro Nacional. Confrontar as normas próprias e as da STN. Qual outro?

Fonte: elaboração própria (2017).

A partir do contato inicial realizado e atendendo ao roteiro estabelecido na Tabela 3.3, obtiveram-se a aprovação e o apoio para execução do estudo de caso nas unidades de análise pretendidas, além de norteamentos para obtenção de documentos a serem utilizados.

3.3.2 Fontes de evidências

3.3.2.1 Entrevistas internas

Nessa parte do protocolo de estudo de caso, têm-se as questões realizadas nas entrevistas com pessoas vinculadas ao Poder Executivo estadual das unidades de análise. Assim, essa corresponde a uma das fontes de evidências utilizadas no presente estudo e as questões foram elaboradas sob a perspectiva institucional e da dependência de recursos abordados no subtópico 2.1 desta dissertação. Dessa forma, a Tabela 3.4 elenca as questões relacionadas a cada uma das 10 proposições que compõem o desenho de pesquisa deste estudo.

Tabela 3.4 – Questões para as entrevistas internas

<i>Seção a – Informações gerais</i>			
1. Quando se iniciaram os estudos para o processo de convergência?			
2. Quando ocorreram as primeiras mudanças?			
3. Como foi a reação deste estado em relação às mudanças propostas?			
4. Qual poderia ser considerado o principal fator de dificuldade no processo de mudança baseado nas IPSAS?			
5. Qual fator poderia ser considerado motivacional para adoção das novas regras?			
<i>Seção b – Resposta estratégica</i>			
FATOR INSTITUCIONAL	PROPOSIÇÃO	VARIÁVEIS DE PESQUISA	ENTREVISTA (QUESTÕES)
a. Causa	P1: quanto menor o grau de legitimidade percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.	Legitimação	6a. Qual a concepção de legitimidade?
			7a. O que implica ser considerado legítimo?
			8a. O cumprimento com as demandas atinentes ao processo de convergência é visto como uma maneira de obter legitimidade?
			9a. Para qual ou quais atores este estado considera importante ser considerado legítimo? (tribunal de contas, União, STN, sociedade) Quais as consequências ou o que implica não ser considerado legítimo por esses autores (autores mencionados pelo entrevistado)?
	P2: quanto menor o grau de eficiência percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.	Eficiência	10a. A conformidade com as expectativas provenientes do processo de convergência atribui eficiência as atividades? De que maneira a eficiência pode ser percebida?
b. Agente	P3: quanto maior o grau de multiplicidade de agentes que demandam mudanças, maior a probabilidade de resistência.	Multiplicidade	11b. Quem está demandando a adoção ou a conformidade ao processo de convergência?
			12b. Existe conflito entre as exigências dos vários agentes demandantes? Quais seriam esses conflitos?
	P4: quanto menor o grau de dependência externa em agentes que demandam a convergência, maior a probabilidade de resistência.	Dependência	13b. Uma classificação dada na literatura (Barney & Arikan, 2001) para os recursos organizacionais, consiste em: (i) recursos mais tangíveis: financeiros e físicos; e (ii) mais intangíveis: capital humano e capital organizacional como a cultura e a reputação. Dessa forma, existe a dependência deste estado a algum desses recursos (financeiros, físicos, capital humano e organizacional) para a operação ou o devido funcionamento? Quem tem o controle desses recursos?

[continua]

[continuação]

			14b. Poderia ser apontado outro tipo de dependência além dos apontados?
			15b. Qual a criticidade de tais recursos para este estado, ou seja, qual a capacidade deste estado continuar operando normalmente na ausência desses recursos?
			16b. Qual a magnitude dessa troca, ou seja, qual a aplicação ou destino desses recursos?
			17b. De que forma este estado tenta assegurar que os recursos sejam obtidos?
			18b. A operação dos entes/órgãos que o estado depende é influenciada por algum recurso, atividade ou operação deste estado? Ou seja, há interdependência ou dependência mútua?
			19b. Em relação aos órgãos que demandam conformidade com o processo de convergência, é possível afirmar que existe algum tipo de dependência, seja de recursos tangíveis (financeiro e físico) ou intangíveis (capital humano e organizacional)? Qual o nível ou grau dessa dependência?
			20b. A dependência constatada influencia nesta unidade a adotar as exigências relativas ao processo de convergência?
			21b. É perceptível algum tipo de restrição em relação aos recursos que este estado depende caso a adoção não seja executada?
c. Conteúdo	P5: quanto menor o grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas organizacionais, maior a probabilidade de resistência.	Consistência	22c. Quais os objetivos com a elaboração das demonstrações contábeis por esta unidade?
			23c. Como poderiam ser descritos os objetivos do processo de convergência?
			24c. Como consequência, existe consistência entre os objetivos internos e os traçados pelo processo de convergência?
	P6: quanto maior o grau de restrições quanto à autonomia organizacional imposta pelo processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.	Restrição	25c. Mesmo com os mecanismos legais que exercem restrição no processo de tomada de decisão, qual o grau de autonomia poderia ser atribuído a esta unidade no processo de tomada de decisão? (por exemplo, decisões de financiamento)
		26c. As mudanças contábeis propostas alteram de alguma forma essa autonomia (ou a falta de autonomia)?	
d. Controle	P7: quanto menor o grau de coerção legal para adoção das normas atinentes ao processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.	Coerção	27d. Como são vistas ou compreendidas as exigências das portarias emitidas pela STN para adoção das normas?
			28d. Existe outro mecanismo de coerção legal observado por esta unidade?
			29d. Esta unidade vê possíveis mecanismos de não atender as demandas de mudanças solicitadas?
			30d. Esta unidade participa direta ou indiretamente no processo de elaboração dos normativos relativos ao processo de convergência? Se sim, qual a visão ou intuito na participação? Se não, por quê?
P8: quanto menor o grau de difusão voluntária da	Difusão	31d. Existe participação ou interação do estado (estado sendo entrevistado) com outros estados brasileiros no processo de convergência? Se sim, de que maneira e com quais estados?	

[continua]

[conclusão]

	mudança institucional por outros estados brasileiros, maior a probabilidade de resistência.		32d. O quanto a adoção das mudanças contábeis já realizadas por outros estados determina ou é considerada importante para este estado adaptar-se às pressões exercidas?
			33d. O processo de convergência levado a cabo em outros estados influencia ou influenciou em algum momento o processo a ser realizado por este estado? De que maneira?
e. Contexto	P9: quanto menor o nível de incerteza no ambiente organizacional, maior a probabilidade de resistência.	Incerteza	34e. Pode-se perceber incertezas no ambiente em relação ao processo de convergência?
			35e. Tais incertezas exercem algum tipo de influência, seja negativa ou positiva, no processo de mudança contábil ora pretendido?
	P10: quanto menor o grau de interconectividade no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência.	Interconectividade	36e. Qual a visão da interligação ou interconectividade entre o estado de (estado sendo entrevistado) e outros entes? Em uma escala de 1 a 5, em qual nível poderia ser classificado?
			37e. Qual a visão da interligação ou interconectividade entre o estado (estado sendo entrevistado) e a sociedade? Em uma escala de 1 a 5, em qual nível poderia ser classificado?
			38e. Existe maior interconectividade no processo entre os estados pertencentes à mesma região, neste caso, Região Sudeste?
			39e. Qual a visão da interação do estado com outros agentes do ambiente para o processo de convergência?

Fonte: elaboração própria (2017).

3.3.2.2 Entrevistas externas

Com o intuito de obter informações adicionais e confrontar com as evidências obtidas nas entrevistas internas realizadas com respondentes vinculados às unidades de análise, realizaram-se entrevistas com um membro do GT de Contabilidade do Gefin e com um membro da CCONF/STN. Os dois subtópicos seguintes apresentam as questões realizadas para os entrevistados supramencionados.

3.3.2.2.1 Membro do GT de Contabilidade do Gefin

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

9. Qual o nível da coerção legal sobre os estados para adoção das normas resultantes da convergência? Se o processo não fosse demandado mediante dispositivos legais, tais como as portarias, o processo de mudança contábil aconteceria da mesma maneira?

10. Como poderia ser classificado o nível de interconexão ou interconectividade dos estados com os demais entes e outras entidades?

3.3.2.2.2 Membro da CCONF/STN

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3.2.3 Documentos

Entre os documentos utilizados como fontes de evidências com a finalidade de realizar a triangulação de dados juntamente com as entrevistas, têm-se:

- Balanço Geral do Estado: Notas Explicativas e informações atinentes ao processo de convergência.
- Prestação de Contas ao Tribunal de Contas do Estado (TCE).
- Instrumentos legais que dispõem sobre as unidades de análise, entre eles aqueles que demandam a convergência (leis, decretos, normas, portarias etc.).
- Endividamento dos estados brasileiros apurado de acordo com o Banco Central do Brasil.
- Plano de ação.
- Políticas contábeis.
- Informações da página oficial dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.
- Informações da página oficial do Portal da Transparência dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.
- Atas do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON)/STN.
- Consulta pública da Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015.
- Documentos internos obtidos com os entrevistados.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados ou evidências foi inicializada com o que Yin (2010) aponta como manipulações analíticas. Nessa fase, as informações coletadas mediante as entrevistas internas e externas transcritas em sua totalidade²⁰ 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, uma vez que essa estratégia auxilia a organizar as explicações a partir da ênfase no que deve ser observado. Para Yin (2015), “as proposições teriam dado forma ao seu plano de coleta de dados e, por isso, teriam dado origem a prioridades analíticas” (p. 140).

As conclusões ou achados do estudo de caso serão apresentados no relatório elaborado e apresentado nesta dissertação, no capítulo 4. Yin (2015) expõe quatro possíveis categorias ou formatos de relatórios de estudo de caso. Dessa forma, as evidências ou fatos foram analisados de acordo com aspectos distintos, integrando os casos para identificação da resposta estratégica,

²⁰ As transcrições das entrevistas, assim como as gravações, encontram-se devidamente arquivadas pela autora da pesquisa e serão disponibilizadas para consulta caso sejam solicitadas. Porém, serão observadas as determinações de não identificação dos entrevistados e não reprodução dos materiais para terceiros, assim como as demais vedações elencadas nos termos apresentados no Apêndice B.

sendo que a análise detalhada de cada caso, de maneira individualizada, realizou-se para descrição e análise do processo de convergência de cada unidade de análise.

Como já mencionado anteriormente, uma das fontes de evidências utilizadas no presente estudo corresponde às entrevistas, tanto internas quanto externas. Assim sendo, em decorrência dos termos utilizados para coleta de dados, apresentados no Apêndice B, que garantem a não identificação pessoal dos respondentes nos relatórios, estabeleceu-se uma codificação para identificação das unidades de análise e instituições a qual pertencem os entrevistados. Nessa perspectiva, a Tabela 3.5 apresenta as identificações atribuídas aos respondentes.

Tabela 3.5 – Identificação dos entrevistados

UNIDADE DE ANÁLISE/INSTITUIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO
Estado de São Paulo	E1SP
	E2SP
Estado do Rio de Janeiro	E1RJ
Estado de Minas Gerais	E1MG
GT de Contabilidade do Gefin	E1Gefin
CCONF/STN	E1STN

Fonte: elaboração própria (2017).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Os três subtópicos adiante abordam o processo de convergência nas três unidades de análise, a saber: São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

4.1.1 Estado de São Paulo

Sobre o processo de convergência, a Contadoria Geral do Estado de São Paulo (CGE/SP, 2016a) expõe que:

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade, iniciou um conjunto de ações no âmbito da contabilidade pública trazendo uma nova concepção e exigindo nova postura e visão sobre os atos e fatos praticados pela administração pública. Essas ações vêm ocorrendo de forma gradual e têm como principais referências técnicas o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, atualmente em sua 6ª edição e as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPCs, ambos emitidos pela STN. (p. 7)

Como órgão central do Sistema de Contabilidade, os normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) são de alcance obrigatório para todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos entes da Federação (STN, 2016d). Assim, os entrevistados E1SP e E2SP expõem os principais fatores motivacionais e de dificuldades que detectam no processo de convergência às IPSAS, conforme apresentado na Tabela 4.1.

Tabela 4.1 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de São Paulo

FATOR MOTIVACIONAL	FATOR DE DIFICULDADE
E1SP: “ <i>Você ter um controle mais efetivo dessas informações que hoje não existem. Então você pensa que vai resolver muitos problemas que o estado tem de mal uso de bens e/ou de desinformação em relação aos imóveis que tem e que isso vai trazer grande ganho para o estado; ele vai ter melhor poder de decisão com informação da contabilidade. Então a contabilidade está sendo o carro chefe para poder reestruturar o estado em relação a essas informações patrimoniais</i> ”.	E1SP: “ <i>O principal fator de dificuldade é dar o entendimento institucional de que a convergência não é um processo contábil, é um processo de gestão. É um processo de mudança de gestão. Porque, na maioria das vezes em que vamos conversar com as unidades, eles falam: ‘mas daí a responsabilidade é da contabilidade, não é minha responsabilidade!’ Quando, na verdade, estamos falando a questão de patrimônio, o patrimônio do estado, essa responsabilidade é de cada unidade, de cada secretaria, de cada órgão do estado, de ter o zelo, de ter o controle sobre essas informações patrimoniais que hoje não estão tão aderentes à contabilidade</i> ”.

[continua]

[conclusão]

FATOR MOTIVACIONAL	FATOR DE DIFICULDADE
E2SP: “Então, o Brasil resolveu aderir às novas normas internacionais porque, antes, o Balanço Patrimonial do estado tinha várias rubricas que eram puramente para atender às necessidades em nível de Brasil, de área pública, e quando você apresentava esse balanço aos nossos credores, àquelas pessoas que você quer fomentar para atrair investimento público, não conseguiam, independentemente do idioma, interpretar aquele balanço. Então o governo brasileiro resolveu aderir às normas internacionais para ter um balanço padronizado de acordo com as normas internacionais, mas o grande objetivo é ter maior transparência e atrair investimento externo”.	E2SP: “Eu diria assim: pessoas, tanto em termos quantitativo quanto de qualificação. . . . Outra coisa é a integração sistêmica, porque para você fazer essa convergência às normas internacionais você precisa ter um sistema integrado. Então, apesar dessa convergência às normas internacionais ter sido startada dentro da área de contabilidade, ela é um processo de mudança de gestão corporativa, extrapola a área da secretaria, a área de contabilidade, da Secretaria da Fazenda porque envolve todos os órgãos. . . . Então, apesar de o processo ter startado na área da contabilidade, ele é uma mudança de governança corporativa, e para isso você precisa de apoio institucional, apoio de nível hierárquico maior para conseguir atingir o objetivo, que é gerar essas informações conforme estabelecem as normas internacionais”.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os fatores de dificuldades apontados pelos entrevistados E1SP e E2SP são mais bem compreendidos a partir da visão da abrangência do processo de convergência ilustrado na Figura 4.1.

Figura 4.1 – Abrangência do processo de convergência no estado de São Paulo



Fonte: Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo (Sefaz/SP, 2014).

A elaboração das demonstrações consolidadas envolve informações de várias unidades do estado que, por sua vez, são agregadas via sistemas, sendo que os processos devem estar

convergentes às novas regras, necessitando de capital humano para adequada operacionalização dos processos, justificando, dessa forma, a relevância do apoio institucional para andamento do processo.

No que tange ao sistema, especificamente, o Decreto n. 40.566, de 21 de dezembro de 1995, instituiu a utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (Siafem) para a administração direta e indireta do estado de São Paulo. De acordo com a Sefaz/SP (2016c), o Siafem/SP

É um sistema desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro, baseado no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), customizado para atender os estados e municípios. É utilizado para otimizar e uniformizar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, de forma integrada, minimizando os custos, proporcionando maior transparência, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos, facilitando assim a apreciação de contas do Governo pelos Órgãos de Controle Interno do Poder Executivo e de Controle Externo representados pela Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas. . . .

A construção do seu aplicativo foi baseada na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração, execução e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se na base da legislação financeira do País e respectivas portarias federais que versam sobre a mesma matéria, bem como na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. (para. 1-3)

Diferentemente do que ocorre nos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, abordados nos subtópicos a seguir, o estado de São Paulo está realizando as adaptações e as modificações necessárias no próprio sistema utilizado atualmente, portanto, sem efetuar a troca de sistema. O entrevistado externo E1Gefin apontou que, apesar de o estado não realizar a troca de sistema, há uma equipe própria para realização das modificações necessárias, pois afirmou que:

São Paulo, pelo fato de terem o Siafem, eles ainda estão fazendo as implementações no Siafem e até onde eu sei ainda não foi sinalizado se eles vão fazer, melhorar mais o Siafem ou se eles vão sair para um outro sistema. . . . A vantagem de São Paulo é que eles possuem uma equipe de informática própria. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Nessa perspectiva, as ações necessárias, tanto para a adequação do sistema como para as demais mudanças contábeis ocorridas mediante o processo de convergência às IPSAS no estado de São Paulo, encontram-se elencadas na Tabela 4.2, baseadas nas falas do entrevistado E1SP e no Balanço Geral do Estado de São Paulo (CGE/SP, 2016a).

Tabela 4.2 – Processo de convergência no estado de São Paulo

ANO	AÇÃO
2008	<p>Início dos estudos para o processo de convergência no Brasil. A partir da Portaria de 2008, que autorizou a convergência aos padrões internacionais de contabilidade no cenário brasileiro, iniciaram-se as primeiras reuniões entre a STN e a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF), para disseminação interna do assunto.</p>
2009	<p>Participação do estado de São Paulo nas reuniões da STN. Em setembro/outubro de 2009, como resposta ao convite efetuado pela STN, o estado de São Paulo, assim como representantes de outros entes estaduais e municipais, iniciou sua participação nas reuniões realizadas por essa instituição. O intuito dessas primeiras reuniões era organizar os trabalhos relativos à convergência.</p>
2010	<p>Participação no Grupo de Trabalho (GT) de Contabilidade do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin). Criou-se o GT de Contabilidade do Gefin com objetivo de aprimorar e fortalecer a participação dos representantes estaduais nas reuniões promovidas pela STN, o que possibilitou a troca de experiências entre os contadores participantes.</p>
2011	<p>Início dos estudos para o processo de convergência no estado de São Paulo. Realizaram-se as primeiras reuniões no estado de São Paulo com o intuito de alinhar e definir como o processo seria conduzido. Um dos principais assuntos abordados corresponde às alterações que deveriam ser realizadas no sistema utilizado pelo ente, uma vez que o Siafem/SP foi implantado no estado em 1996 e, apesar da evolução que esse fato representou à época, demandava modificações para atender às mudanças decorrentes do processo de convergência.</p> <p>Principal dificuldade: adaptação do sistema Siafem/SP para as mudanças no processo de convergência. O Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), provedor do Siafem/SP, descontinuou o serviço de atendimento aos entes que utilizavam o sistema e passou a não mais contar com contadores próprios que sinalizavam as mudanças necessárias aos operadores de sistemas. Assim, frente às dificuldades para realização das alterações, alguns entes estaduais optaram pela troca de sistema. Porém, o estado de São Paulo, assim como o do Rio de Janeiro, que tinham equipes de Tecnologia da Informação (TI) próprias para o sistema de contabilidade, continuaram com o Siafem/SP. Dessa forma, a partir das reuniões realizadas com a equipe do Serpro, definiu-se que os contadores dos entes estaduais que optassem por continuar com o sistema trabalhariam com a equipe de TI do Serpro, sinalizando as alterações que deveriam ser realizadas no Siafem/SP.</p>
2012	<p>Processo operacional de adequação e padronização do Siafem/SP para as mudanças. A partir das reuniões ocorridas em 2011, realizaram-se as primeiras mudanças no Siafem/SP, em 2012, com o intuito de implantar as modificações no prazo estabelecido pela STN. Nessa perspectiva, o estado do Rio de Janeiro foi o piloto do novo Siafem/SP preparado para a convergência, o primeiro a adotar o sistema com o PCASP e as consistências definidas para atender as regras de convergência.</p> <p>Principal dificuldade: gestão do conhecimento no Departamento de Contabilidade. O conhecimento do sistema concentrava-se com os funcionários antigos do estado de São Paulo e, além disso, correspondia a um número reduzido, mas houve inserção de novos funcionários por meio de concursos realizados em 2010/2011. Assim, com a preocupação atinente à forma de conduzir os assuntos, surgiu a possibilidade de contratar uma equipe de consultoria externa para tratar tanto das questões contábeis como fornecer capacitações referentes ao assunto e tratar a mudança cultural com as áreas do estado envolvidas no processo.</p>
2013	<p>Preparação do PCASP e das DCASP e início da consultoria externa. Em 2013, trabalhou-se com a parte de balancete e fechamento e encerramento de exercício. Nessa etapa, era o estado do Rio de Janeiro que homologava o funcionamento do processo e, na sequência, as alterações eram inseridas nos sistemas dos demais estados como, por exemplo, no estado de São Paulo, com as devidas adaptações para atender às necessidades de cada ente. Durante esse mesmo ano, o estado de São Paulo iniciou o projeto de consultoria externa para realização das transferências de saldos das contas antigas para as contas novas, que, em janeiro de 2014, começou a ser utilizado no estado.</p>
2014	<p>Implantação do PCASP e das DCASP. A partir das homologações realizadas pelos estados do Rio de Janeiro e São Paulo implantaram-se o PCASP e as DCASP, no exercício de 2014, atendendo aos prazos estabelecidos pela STN. Dessa forma, em 2014, realizou-se o “de-para” no plano de contas sem, contudo, abordar os roteiros contábeis aderentes à convergência, haja vista que o estado de São Paulo tem 11 mil usuários no sistema</p>

[continua]

[conclusão]

ANO	AÇÃO
	<p>Siafem/SP e, portanto, houve necessidade de minimizar os impactos causados pela mudança, em decorrência do suporte que deveria ser fornecido aos usuários.</p> <p>Principal dificuldade: corte do orçamento do projeto desenvolvido pela consultoria externa. Como já exposto, de 2013 a 2014 ocorreram apenas as mudanças no plano de contas e nas demonstrações, sendo que, em meados de 2014, iniciou-se a parte do projeto desenvolvido com a equipe de consultoria externa que atenderia às demais necessidades da implantação da convergência. Todavia, por questões econômicas, houve necessidade de corte de orçamento e, por conseguinte, o escopo do projeto de consultoria foi reduzido. Nessa perspectiva, priorizou-se o apoio da consultoria para a parte contábil que necessitava de modificações e a parte de capacitação dos assuntos, que seria desenvolvida com a consultoria para com as demais áreas do estado, foi excluída do escopo do projeto.</p>
2015	<p>Instituição do Grupo da Convergência e, conseqüentemente, início dos trabalhos nos roteiros ou procedimentos contábeis com a implantação da etapa em liquidação ou empenho em liquidação, dívida ativa tributária, investimentos (permanentes) e operações de créditos. A partir dos prazos estabelecidos na Portaria n. 548 da STN, fixou-se um cronograma para implantação dos procedimentos, iniciando-se, assim, os trabalhos com os roteiros contábeis. Dessa forma, os itens elencados na portaria supracitada foram abordados em 15 assuntos no estado de São Paulo, sendo esses tratados nos grupos instituídos na CGE/SP denominados Grupo de Convergência. Assim sendo, com a equipe de consultoria externa, cada grupo ficou responsável por desenvolver os ajustes nos roteiros contábeis, trabalhar as políticas contábeis, que seriam as regras de contabilidade, desenvolver o Manual Operacional, para auxiliar no processo de alimentação das informações no sistema, e, também, capacitar os demais servidores do estado em relação às mudanças decorrentes do processo de convergência. Nesse contexto, em 2015, implantaram-se quatro assuntos, a saber: etapa em liquidação ou empenho em liquidação, dívida ativa tributária, investimentos permanentes e operações de créditos, porém os ajustes necessários foram realizados em 2016.</p>
2016	<p>Reuniões de disseminação das questões de convergência no estado e implantação dos ajustes para a folha de pagamento, passivo atuarial, precatórios e Parceria Público-Privada (PPP). Em agosto de 2016, concluiu-se a etapa de disseminação dos assuntos atinentes à convergência no estado de São Paulo. Além disso, a equipe de consultoria externa finalizou a abordagem que estava sendo executada em relação às políticas contábeis. Dessa forma, em 2016, pretendia-se implantar os ajustes para a folha de pagamento, passivo atuarial, precatórios e iniciar a abordagem das PPP.</p>
2017	<p>Previsão para implantar os procedimentos contábeis atinentes aos estoques, bens móveis e imóveis e receitas e despesas por competência.</p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim, como afirmou o entrevistado E1SP e apontado na Tabela 4.2, a implantação das políticas contábeis no estado de São Paulo está sendo realizada mediante a divisão de tais políticas em 15 assuntos. Todavia, é oportuno apontar que, apesar de o estado tratar a implantação em 15 assuntos, a Tabela 4.3, que aborda a implantação das políticas contábeis, discrimina apenas 14 políticas contábeis, pois, de acordo com a CGE/SP (2015), a etapa em liquidação ou empenho em liquidação, válida a partir de 29 de dezembro de 2015, “consiste na etapa intermediária de registro no subsistema orçamentário” (p. 3) e, portanto, não aparece na Tabela 4.3, atinente às políticas contábeis. Importante apontar, ainda, que os dados da Tabela 4.3 correspondem a informações disponibilizadas pelo respondente E1SP, no segundo semestre de 2016.

Tabela 4.3 – Implantação das políticas contábeis no estado de São Paulo

POLÍTICAS CONTÁBEIS	STATUS	DATA PREVISTA	OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)	PRÓXIMO PASSOS/MELHORIAS
Investimentos permanentes	Implantado	1/1/2016	1/1/2019	Acompanhamento anual.
Operações de créditos	Implantado	1/1/2016	1/1/2019	Definição de registro sobre variação cambial.
Dívida ativa	Implantado	1/1/2016	1/1/2020	Reunião de alinhamento Indiretas x Procuradoria Geral do Estado (PGE) x Contadoria Geral do Estado (CGE). Avaliar novas segregações necessárias. Definir valor do <i>impairment</i> e ajuste de estoque.
Precatórios	Em conclusão	Até dezembro/2016	Imediata	Reclassificação de saldos contábeis. Segregar precatórios de acordo com as contas contábeis definidas pela STN.
Folha de pagamento	Em conclusão	Até dezembro/2016	Imediata	Reclassificação de saldos contábeis. Contabilizar provisões (13º salário/férias e 1/3 abono).
Passivo atuarial	Em conclusão	Até dezembro/2016	Imediata	Apurar o cálculo atuarial. Avaliar impacto no Balanço Geral do Estado (BGE).
Receitas e despesas por competência	Em andamento	A partir de 1/1/2017	1/1/2020	Implantação dos novos roteiros contábeis de registro de receitas não tributárias por competência: <ul style="list-style-type: none"> • Multas/bilheterias/concessões. • Tratamento corretivo para quem não usa Siafem/SP.
Estoques	Em andamento	A partir de 1/1/2017	1/1/2021	Publicar decreto com novas regras/orientar inventário/compatibilizar sistemas com o Siafem/SP.
Bens móveis	Em andamento	A partir de 1/1/2017	1/1/2019	
Imóveis	Em andamento	A partir de 1/1/2017	1/1/2019	Mapear ativos via Sistema de Gestão Integrado/definir critérios de mensuração.
Infraestrutura	Em andamento	A partir de 1/1/2017	1/1/2022	
PPP	Em andamento	A partir de 1/1/2017	Imediata	Contabilização da Linha 4 e Tamoios.
Provisões	Aguardando	A partir de 1/1/2018	1/1/2019	Ajustes nos créditos de provisão de Nota Fiscal Paulista (2016). Alinhamento com Indireta não PGE (1º semestre/2017). Metodologia pela PGE de acordo com o risco (2º semestre/2017).
Intangíveis	Aguardando	A partir de 1/1/2019	1/1/2020	Aguardar definições da STN/Planejamento quanto aos elementos de despesas.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, dessa forma, que, entre os 14 assuntos a serem abordados no processo de convergência no estado de São Paulo, de acordo com a Tabela 4.3, três foram implantados, a saber: (i) investimentos permanentes, (ii) operações de créditos e (iii) dívida ativa. Além disso, precatórios, folha de pagamento e passivo atuarial, como já mencionado na Tabela 4.2, seriam implantados até o final de 2016, e as receitas e despesas por competência, estoques, bens móveis, imóveis, infraestrutura e PPP seriam abordados a partir de 2017. Nessa perspectiva, o detalhamento do processo para implantação das políticas contábeis de receitas e despesas, folha de pagamento e de estoques e bens móveis pode ser observado no Anexo A.

Assim, entre as 14 políticas contábeis apresentadas na Tabela 4.3, além da política empenho em liquidação implantada em 2015, como já exposto anteriormente, restam duas políticas contábeis cujo início de abordagem dar-se-á em data mais avançada, quais sejam, provisões e intangíveis. A Tabela 4.4 apresenta os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) estabelecidos por meio do Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, seus respectivos prazos de obrigatoriedade, assim como a correspondência com as políticas contábeis determinadas pelo estado de São Paulo e seu status de implantação.

Tabela 4.4 – Implantação das políticas contábeis no estado de São Paulo versus prazos estabelecidos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)	POLÍTICA NO ESTADO	STATUS	DATA PREVISTA
Variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber	1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	1/1/2020	Receitas e despesas por competência	Em andamento	A partir de 1/1/2018
	2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	1/1/2020	(sem informação)		
	3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	1/1/2017	Receitas e despesas por competência	Em andamento	A partir de 1/1/2017
	4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediata	Dívida ativa	Implantado	1/1/2016
Provisões, ativos contingentes e passivos contingentes	5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	1/1/2019	Provisões	Aguardando	A partir de 1/1/2018
			Receitas e despesas por competência	Em andamento	A partir de 1/1/2018
	6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	1/1/2019	Provisões	Aguardando	A partir de 1/1/2018
Bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão	7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	1/1/2019	Bens móveis	Em andamento	A partir de 1/1/2017
			Bens imóveis	Em andamento	A partir de 1/1/2017
	8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2022	Ativos de infraestrutura	Em andamento	A partir de 1/1/2017
			PPP	Em andamento	A partir de 1/1/2017
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo as IPSAS, as NBC TSP e o MCASP).	1/1/2022	Bens imóveis	Em andamento	A partir de 1/1/2017	

[continua]

[conclusão]

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)	POLÍTICA NO ESTADO	STATUS	DATA PREVISTA
Obrigações por competência	10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	1/1/2019	Operações de créditos	Implantado	1/1/2016
	11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (exemplo: 13º salário, férias etc.).	1/1/2017	Folha de pagamento	Em conclusão	Até dezembro/2016
	12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediata	Passivo atuarial	Em conclusão	Até dezembro/2016
	13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	1/1/2016	Provisões	Aguardando	A partir de 1/1/2018
			Em liquidação	Implantado	1/1/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definida em ato normativo específico.	Provisões	Aguardando	A partir de 1/1/2018	
		Precatórios	Em conclusão	Até dezembro/2016	
Ativo intangível e sua respectiva amortização	15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2020	Intangíveis	Aguardando	A partir de 1/1/2019
Investimentos permanentes	17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	1/1/2019	Investimento	Implantado	1/1/2016
Estoques	18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	1/1/2021	Estoques	Em andamento	A partir de 1/1/2017

Fonte: dados da pesquisa (2017).

4.1.2 Estado do Rio de Janeiro

Para o Governo do Estado do Rio de Janeiro, a elaboração e a divulgação de demonstrações contábeis confiáveis e comparáveis que satisfaçam as diversas necessidades dos distintos usuários correspondem a um dos produtos a serem obtidos mediante o processo de convergência às IPSAS. De acordo com a Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ, 2016a),

Com o Brasil acompanhando a expansão dos mercados externos e a globalização da economia, surgiu a necessidade, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores, analistas e a sociedade possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões e de controle. A adoção destes novos critérios de forma uniforme pelos entes da federação, tornará possível a realização de uma análise comparativa das informações divulgadas no Brasil e em outros países, atrair investidores estrangeiros e com a transparência tornamos a informação mais confiável. Para isso, é necessário que haja o processo de convergência e harmonização.

A Contadoria do Estado do Rio de Janeiro, no contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, está enfrentando o desafio de adequar-se à nova sistemática contábil com ênfase no Patrimônio Público em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP, normas estas que iniciaram o processo de convergência no Brasil. (p. 192)

Nessa perspectiva, percebe-se que são esperados benefícios com as mudanças contábeis em andamento, uma vez que a confiabilidade e a comparabilidade das informações foram apontadas pelo entrevistado E1RJ, apresentadas na Tabela 4.5, como os principais fatores motivacionais no processo. Para isso, depara-se com a necessidade de modificar a visão orçamentária pela patrimonial que, conseqüentemente, enseja diversas mudanças nas rotinas e procedimentos adotados para que o produto final da contabilidade seja aprimorado, acarretando desafios no processo de adequação.

O BGE do Rio de Janeiro referente ao exercício de 2009 corresponde ao primeiro demonstrativo publicado que abordou informações atinentes ao processo de convergência (CGE/RJ, 2010). Entre as metas a serem alcançadas com o processo, apontadas em tal demonstrativo, têm-se: (i) o “processo de convencimento da administração pública acerca da importância dos assuntos” (p. 234) e (ii) a necessidade de criar-se “ambiente favorável à capacitação dos técnicos envolvidos nesse grande desafio: uma revolução cultural e científica” (p. 235).

No ano seguinte, 2010, a CGE/RJ(2011) também apontou alguns aspectos que deveriam ser considerados no processo de convergência, a saber:

A implementação das novas regras ocorrem gradativamente, pois uma mudança dessa magnitude não é possível sem considerar os aspectos humanos envolvidos no processo, o comprometimento da gestão pública, o treinamento e a qualificação dos profissionais de contabilidade, além de sistemas de informação que atendam e suportem a adequação às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. (p. 288)

É possível perceber, portanto, que algumas das metas discriminadas nos primeiros anos do processo no estado do Rio de Janeiro ainda persistem, pois, de acordo com a fala do entrevistado E1RJ, apresentada na Tabela 4.5, a mudança cultural corresponde ao principal fator de dificuldade observado no processo nesse estado.

Tabela 4.5 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado do Rio de Janeiro

FATOR MOTIVACIONAL	FATOR DE DIFICULDADE
<p><i>Eu acredito que aqui a equipe se mobilizou para fazer esse processo de convergência. Nós realizamos palestras e treinamentos tentando mostrar a importância desse processo, qual seria o impacto positivo para o estado, de nós estarmos expressando com confiabilidade aqueles dados. A mudança poderia até aumentar os ativos, pois muita coisa que não estava contabilizada poderia estar sendo contabilizada agora. E eu acredito que é mais isso mesmo, porque às vezes, no fundo, as pessoas não conseguem identificar qual seria a melhora que o processo vai trazer. Foi mais os treinamentos que mostraram quais seriam os pontos positivos de nós estarmos implantando as normas internacionais, na questão da comparabilidade, não só na questão da obrigatoriedade, pois tinha muito forte essa questão da obrigatoriedade, tanto que nós tínhamos prazos que tínhamos que cumprir. Tinha essa pressão dos prazos, mas nós também tentávamos mostrar o benefício que a implantação iria trazer para as pessoas.</i></p>	<p><i>O principal é a mudança cultural. . . . Aqui tinha um cunho, um viés muito orçamentário, a preocupação de execução orçamentária era muito grande, então a norma, as IPSAS, trouxeram a contabilidade patrimonial para cá. Então a mudança cultural que precisa acontecer é muito grande aqui e não é uma coisa que vai acontecer da noite para o dia, é uma coisa que vai acontecer gradativamente, alguns entes conseguem ser mais rápidos, outros não, mas depende muito da estrutura, como ela está formada, quantas pessoas trabalham. Eu acho que cada ente tem uma realidade específica. . . . Mas é muito complicada essa questão da mudança cultural, a mudança que gera no trabalho, mudanças de rotinas.</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para realização do processo de convergência, representantes do estado do Rio de Janeiro iniciaram a participação nos grupos de trabalhos coordenados pela STN em 2008. Segundo a CGE/RJ (2016a),

A Contadoria-Geral [sic] do Estado do Rio de Janeiro vem contribuindo desde 2008, no desenvolvimento dos trabalhos do GTCON, GTREL [Grupo Técnico de Padronização de Relatórios] e GTSIS [Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais], com a participação dos seus representantes de forma efetiva ao processo e adquirindo conhecimentos para a devida aplicação das normas no âmbito do Governo do Estado do Rio de Janeiro. (p. 195)

A participação nos grupos persistiu nos anos seguintes e, com o intuito de coordenar o processo de convergência mediante a conversão do plano de contas para o novo modelo, revisão e

reformulação das rotinas operacionais e contábeis e adequação de sistemas informatizados e demonstrativos contábeis, o Governo do Estado do Rio de Janeiro criou, no âmbito do Poder Executivo Estadual, seu próprio grupo de estudos, qual seja, o Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro (GTCON/RJ).

O GTCON/RJ, instituído mediante o Decreto n. 43.092, de 21 de julho de 2011, é coordenado pela CGE/RJ. Dessa forma, com os representantes da Sefaz e da Secretaria de Planejamento (Seplan), o regimento interno do GTCON/RJ estabelecia a participação de convidados nas reuniões, sendo que representantes do Tribunal de Contas do Estado (TCE), Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Ministério Público, Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (ALERJ) e contadores da administração direta e indireta também fizeram parte do Grupo (CGE/RJ, 2013). Sobre a constituição do grupo, o entrevistado E1RJ afirmou:

Nós criamos em 2011, aqui no Rio, um Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis. . . . Esse Grupo teve o objetivo de fazer a implantação daquelas 11 primeiras normas que foram as NBC T e, na verdade, o grupo foi criado pelo governador e a Contadoria Geral do Estado ficou responsável por chefiar esse grupo de trabalho e, através de resolução conjunta entre a Sefaz e a Seplag, que é a Secretaria de Fazenda, nós da Contadoria Geral do Estado, ela é subordinada à Secretaria de Fazenda, como se fosse uma subsecretaria da Secretaria de Fazenda, e a Secretaria de Planejamento assinaram uma resolução conjunta nomeando os participantes desse grupo, então eram participantes da Seplag e Sefaz. Nesse grupo também participavam o pessoal do Poder Judiciário e do Tribunal de Contas do Estado, mas a título de convidados, porque cada poder tinha seu cronograma de implantação. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

É importante destacar a cooperação de servidores de duas secretarias distintas para o estudo e implantação do GTCON/RJ que abordaria o processo de convergência. Porém, a extensão dos impactos das mudanças abrange uma quantidade superior de unidades. A CGE/RJ (2016a) indica os responsáveis pela contabilidade dos órgãos e entidades, sendo que para o Poder Executivo estadual, somando-se a administração direta e fundações, autarquias, sociedade de economia mista e empresas públicas da administração indireta, totalizam-se 84 entidades distintas. Nessa linha, sobre o número de entidades da administração pública estadual impactadas com as mudanças, o entrevistado E1RJ apontou o seguinte: “*Da direta 23. Agora, do estado inteiro, eu acredito que esteja hoje, é que a gente não sabe na semana que vem o que vai acontecer, mas, hoje, 86 órgãos e entidades do estado, aproximadamente*” (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016).

Segundo esse entrevistado, corresponde a uma estratégia da CGE/RJ procurar minimizar o impacto sobre os usuários e entidades que realizam a contabilização dos eventos e operações.

Nós tentamos minimizar o impacto . . . porque aqui na Contadoria funciona da seguinte forma: nós somos o órgão central aqui e nós temos contadores espalhados pelas secretarias, as demais secretarias de estado que fazem a contabilização. E nós tentamos minimizar o impacto sobre eles dessas mudanças de PCASP, de plano de contas, da contabilização. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

Entre as ações para o processo de convergência em 2012, a CGE/RJ (2012a) aponta que “em janeiro de 2012, ocorreu a primeira reunião do GTCN/RJ, com a participação de representantes e convidados, sendo que foram formados subgrupos para estudo de assuntos específicos” (p. 201). Assim, os seis subgrupos de trabalhos constituídos foram: (i) Receita por Competência, (ii) Imobilizado/Intangível, (iii) Demonstrativos Contábeis, (iv) Plano de Contas, (v) Sistema de Custos e (vi) Controle Contábil do Planejamento. A fala do entrevistado E1RJ corrobora o exposto:

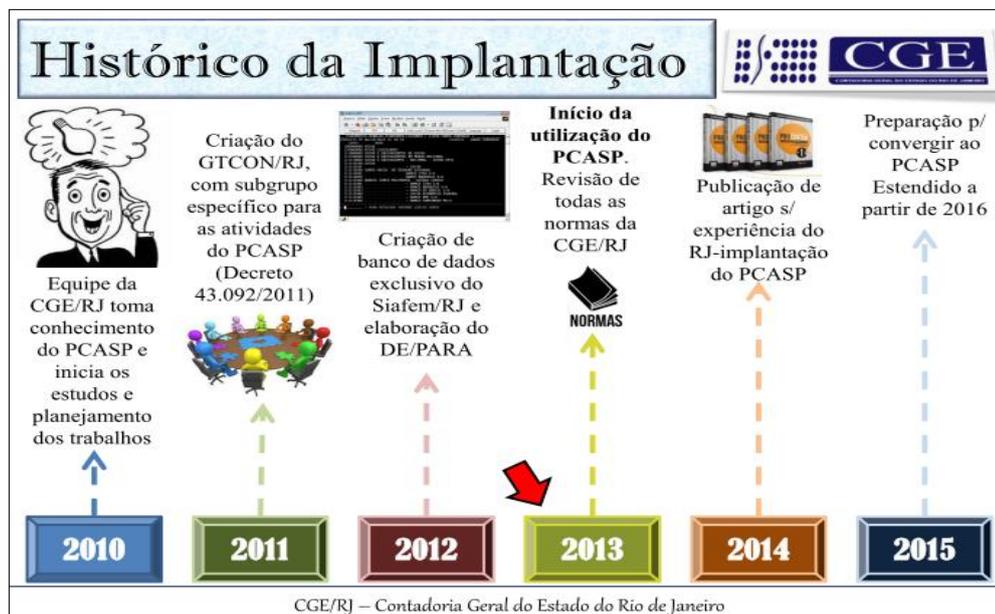
Nós criamos subgrupos dentro desse grupo de trabalho [GTCN/RJ]. Nós percebemos que tínhamos que separar por temas os grupos, então um grupo ficou responsável pela implantação do novo plano de contas, outro grupo ficou responsável pela receita por competência, outro ficou responsável pelo imobilizado e intangível. Teve também o grupo daquela NBC 16.6, que é de planejamento, que é a contabilização do Plano Plurianual, que é facultativo, que não é obrigatório, e também teve . . . o de demonstrativos contábeis, que era a adaptação dos demonstrativos antigos aos novos, que são o Balanço Orçamentário, o Balanço Patrimonial e tal. E o grupo veio trabalhando assim. Foram nomeados coordenadores de cada subgrupo . . . e nós fomos trabalhando nesses subgrupos, isso no decorrer de 2011, 2012, 2013 e 2014. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

Assim, em 2012, realizaram-se várias reuniões nos subgrupos de trabalhos do GTCN/RJ (CGE/RJ, 2013). Além disso, o entrevistado E1RJ indica a realização do “de-para” das contas para implantação do PCASP no início de 2013:

Uma pessoa da equipe ficou full time só para fazer o “de-para” das contas porque nós tínhamos que fazer o “de-para” de todas as contas antigas. Nós tínhamos que relacionar com as contas novas, transferências de saldos ou criação das contas porque o plano de contas ficou completamente diferente do antigo. Então, tinha uma pessoa aqui que trabalhava sábado, ficava sozinho só fazendo isso, e foi uma coisa feita só no Excel, então foi extremamente trabalhosa e feita ainda no Siafem, que era o sistema antigo. E no início de 2013 nós implantamos o plano de contas, então essa foi a grande primeira parte de implantação aqui no Rio de Janeiro. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

O estado do Rio de Janeiro, participante das reuniões semestrais do GTCN coordenado pela STN, realizou, em outubro de 2015, a apresentação de suas experiências no que tange ao processo de convergência nessa reunião do Grupo. A Figura 4.2 ilustra o histórico da implantação do PCASP apresentado na ocasião.

Figura 4.2 – Histórico da implantação do PCASP no estado do Rio de Janeiro



Fonte: CGE/RJ (2015a).

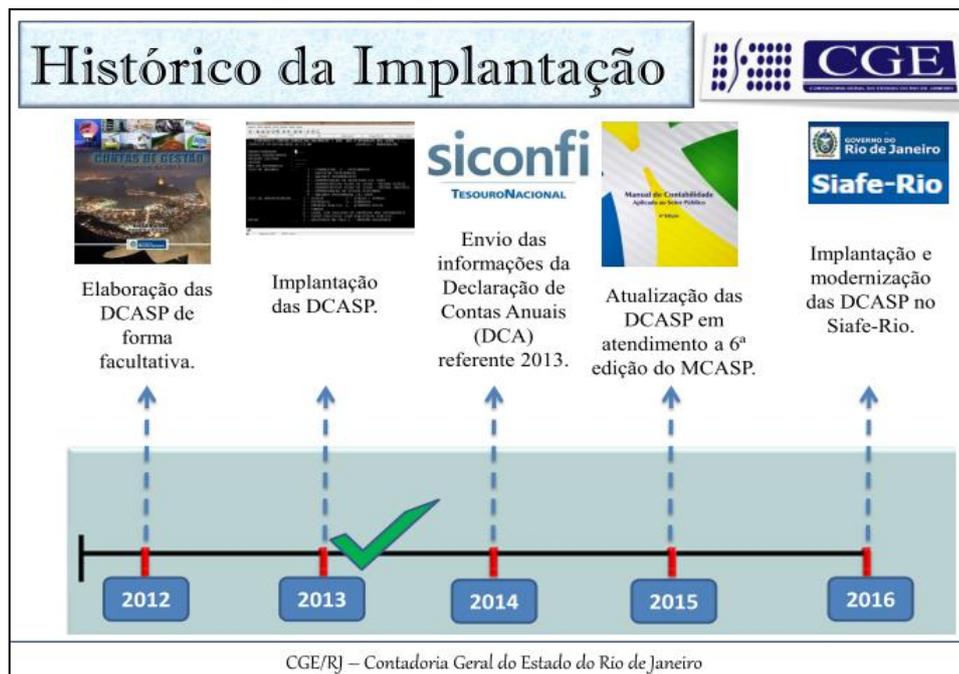
A Portaria CGE n. 162, de 4 de janeiro de 2013, implantou o PCASP no estado do Rio de Janeiro no início de 2013, sendo o primeiro ente da Federação que utilizava o Siafem a implantar o novo plano de contas (CGE/RJ, 2015b). Já no início de 2016, com a troca de sistema, implantou-se o PCASP Estendido, sendo esse de adoção facultativa, que auxilia no desenvolvimento de rotinas e sistemas (CGE/RJ, 2016b).

De acordo com a CGE/RJ (2015a), a operacionalização do PCASP abordou: (i) o estudo do MCASP e a confecção do “de-para”, (ii) associação das contas antigas às novas, (iii) transferência de saldos, (iv) dissociação das naturezas orçamentárias das contas contábeis de receita e despesa e (v) alteração de alguns roteiros contábeis para estimular os registros patrimoniais. Sobre a implantação do PCASP, o entrevistado E1RJ mencionou:

O primeiro subgrupo que conseguiu implantar foi o do plano de contas. Nós implantamos o plano de contas no início de 2013 porque era ainda o primeiro prazo que nós tínhamos para adotar o plano de contas, porque a STN prorrogou, no final do ano, até o final de 2014, e nós já estávamos no meio, quase finalizando o processo de implantação . . . E com isso os relatórios, foi assim, efeito cascata para os relatórios. Nesse ano de 2013 nós publicamos para o TCE os relatórios antigos e os novos também; fizemos os dois modelos na verdade. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

Além do PCASP, as DCASP também foram implantadas no estado do Rio de Janeiro antes do prazo definido legalmente. A Figura 4.3 ilustra o histórico da implantação.

Figura 4.3 – Histórico da implantação das DCASP no estado do Rio de Janeiro



Fonte: CGE/RJ (2015a).

O estado do Rio de Janeiro divulgou, já em 2012, referente ao exercício de 2011, as demonstrações estabelecidas pelo MCASP, sendo que nesse período a adoção era facultativa para 2012 e obrigatória para 2013, segundo a Portaria STN n. 828, de 14 de dezembro de 2011, vigente à época. Porém, ao final de 2013, ocorreu nova prorrogação para a divulgação das DCASP, sendo o prazo estabelecido pela Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013, até o término de 2014. Dessa forma, a partir do BGE do Rio de Janeiro referente ao exercício de 2011 (CGE/RJ, 2012b), verifica-se que foi publicado em 2012 o seguinte conjunto de demonstrações: (i) Balanço Patrimonial, (ii) Balanço Orçamentário, (iii) Balanço Financeiro, (iv) Demonstração das Variações Patrimoniais, (v) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, (vi) Demonstração dos Fluxos de Caixa e (vii) Notas Explicativas.

Já no que tange aos PCP, o estado do Rio de Janeiro publica, anualmente, seu cronograma de implantação. A Tabela 4.6 apresenta o cronograma.

Tabela 4.6 – Cronograma de implantação dos PCP no estado do Rio de Janeiro

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)	OBRIGATORIEDADE DOS REGISTROS CONTÁBEIS (A PARTIR DE)	ESTÁGIO ATUAL DE IMPLANTAÇÃO
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediata	Implantado
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediata	Implantado
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	1/1/2016	Implantado
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	1/1/2017	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (por exemplo: 13º salário, férias etc.).	1/1/2017	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	1/1/2019	Em implantação
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	1/1/2019	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	1/1/2019	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	1/1/2019	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	1/1/2019	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	1/1/2020	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	1/1/2020	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2020	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	1/1/2021	Em implantação
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2022	Não iniciado
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo as IPSAS, as NBC TSP e o MCASP).	1/1/2022	Não iniciado

Fonte: adaptada da CGE/RJ (2016b).

Dessa forma, segundo a CGE/RJ (2016b), encontram-se implantados no estado os PCP referentes à: (i) dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas, (ii) provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares e (iii) obrigações com fornecedores por competência. A CGE/RJ (2015a) indica, ainda, a implantação gradual das normas referentes ao imobilizado e intangível em quatro fases, quais sejam: (i) bens móveis: início em 2014 e término do ajuste inicial em 2017; (ii) intangível: início em 2016; (iii) bens imóveis: início em 2016; e (iv) ativos de infraestrutura: início em 2017. O Anexo B ilustra tanto o histórico da implantação das normas do imobilizado e intangível quanto das receitas tributárias e de contribuições.

Em relação aos procedimentos implantados, o respondente E1RJ aponta as mudanças contábeis já realizadas e acrescenta que os subgrupos do GTCO/RJ ainda estão estudando aspectos relacionados à dívida ativa, pois afirmou:

As demonstrações contábeis sim, o plano de contas sim, depreciação de bens móveis sim, algumas coisas nós fomos fazendo, a questão da provisão do passivo atuarial nós já temos. . . . O regime de competência nós estamos tentando, nós já adotamos o regime de competência aqui para dentro do sistema, ele já está preparado para contabilizar pelo regime de competência . . . não é integralmente, algumas coisas, até porque o próprio MCASP permite, no caso da dívida ativa especificamente, porque tem a questão da Procuradoria Geral do Estado enviar informações para cá para fazer a contabilização da dívida ativa, então alguns problemas operacionais impedem, talvez, que seja no momento exato da competência do direito a receber. Mas o próprio MCASP tem uma ressalva sobre isso, essa questão da dívida ativa, mas é. Com relação aos tributos, ICMS, nós temos que fazer ainda. Nós estamos trabalhando ainda, o subgrupo trabalha ainda na questão. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

No processo das mudanças contábeis ocorreram problemas na operacionalização que contribuíram para a substituição do Sifem/RJ. Alguns dos problemas enfrentados foram apontados pela CGE/RJ (2015a), a saber: (i) estabelecimento de critério adequado do “de-para” para utilização do quinto nível das contas referentes à consolidação, (ii) desenvolvimento de sistemática que possibilitasse a troca de atributo quando os empenhos das despesas tinham passivo prévio, (iii) adoção do estágio em liquidação e (iv) limitação sistêmica para criação e configuração das demonstrações contábeis.

A contabilização dos registros nas unidades do estado do Rio de Janeiro era realizada mediante o Sifem/RJ a partir de sua instituição por meio do Decreto n. 22.939, de 30 de janeiro de 1997. Todavia, a partir dos problemas enfrentados, houve a troca de sistema e implantação do Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro (Siafe-Rio), por meio do Decreto n. 45.526, de 28 de dezembro de 2015. Dessa forma, iniciou-se a

operacionalização do Siafe-Rio em janeiro de 2016. A Tabela 4.7 apresenta as vantagens atribuídas ao novo sistema.

Tabela 4.7 – Vantagens atribuídas ao Siafe-Rio

Contabilidade	Rapidez na informação, qualidade e precisão no trabalho do gestor, levando em consideração tanto os aspectos orçamentários quanto os patrimoniais; possibilita a geração, de forma automática, das demonstrações previstas nas diversas legislações.
Finanças	Agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Estadual, por meio da unificação dos recursos de caixa na Conta Única do Tesouro Estadual (Cute).
Orçamento	A execução orçamentária passa a ser realizada de forma integrada à execução patrimonial e financeira.
Auditoria	Facilidade no acompanhamento, realização de diligências, avaliação do uso dos recursos públicos e apuração de responsabilidade por irregularidades com o dinheiro público.
Transparência	Detalhamento total do emprego dos gastos públicos disponível em relatórios publicados no site da Secretaria de Fazenda.
Redução de contas bancárias	Com a implantação do Siafe-Rio, em paralelo com a implantação da Guia de Recolhimento do Estado (GRE) e o fortalecimento da Cute, estão sendo reduzidas as contas bancárias utilizadas no âmbito do estado do Rio de Janeiro, tendo em vista que os ingressos passaram a ser realizados pela GRE diretamente na Cute e as saídas da Cute por intermédio dos documentos gerados pelo Siafe-Rio.

Fonte: adaptada de Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (2016).

Nessa perspectiva, o entrevistado E1RJ apontou que se buscou a modernização com a substituição de sistemas, uma vez que o Siafem/RJ não permitia a realização de certas mudanças contábeis, além de o novo sistema implantado resultar mais amigável e inteligente a sua utilização. Tais apontamentos são observados na fala do respondente:

Foi uma modernização, porque o Siafem já estava ficando muito defasado para implantar até algumas normas/rotinas do PCASP, das IPSAS, das NBC T. Ficava difícil. . . . E o Siafe-Rio . . . é mais amigável. Por exemplo, você utiliza mouse no sistema, já o Siafem você não podia nem usar mouse, então era complicado. Então eu acho que trouxe isso. Agora eu acho [também] que ele é um sistema mais inteligente. Antes, a pessoa para fazer uma contabilização ela digitava o evento, tinha lá o débito e crédito já prontos . . . agora não; agora a pessoa tem que ir lá, escolher o item/tipo patrimonial, tem que escolher tudo o que ela quer fazer. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

Assim, após a implantação do Siafe-Rio, no início de 2016, a CGE reiniciou os estudos e testes, por exemplo, de contabilização da receita por competência e de controle contábil do planejamento, que foram suspensos temporariamente para implantação do novo sistema (CGE/RJ, 2016b).

O entrevistado E1RJ aponta o desafio constante que o processo de convergência gera ao ente, porém ressalta o aprimoramento que vem acontecendo, principalmente no aspecto dos recursos humanos, desde o início do processo, em 2011, com a instituição do GTCON/RJ:

Quando você implanta uma norma, você não imagina o que aquilo vai desencadear. Vai começando a surgir um monte de problemas e até hoje, já tentando implantar, já na implantação, cada dia é uma novidade. Vai chegando uma novidade diferente e a pessoa manda consulta por e-mail e nós temos que responder, e vai surgindo coisas que não estão no MCASP: contabilização de bens, como fazer a avaliação de alguns bens que são muito específicos, no caso do governo. Ativos de infraestrutura são a parte mais complicada da normatização . . . Eu diria que hoje está muito melhor do que era antes, quando nós começamos a trabalhar em 2011. Hoje as pessoas já têm outra cabeça, têm outra visão, e já sabem que têm que controlar. (E1RJ, comunicação pessoal, 24 de outubro de 2016)

Assim, um dos fatores que pode ter contribuído para o aprimoramento apontado pelo entrevistado E1RJ corresponde aos cursos, palestras e treinamentos realizados para capacitação dos recursos humanos, haja vista que a CGE/RJ (2010; 2011; 2014; 2016b) indica a realização de tais eventos com a participação de representantes de diversas unidades do ente estadual.

4.1.3 Estado de Minas Gerais

Ambos os entrevistados do estado de São Paulo, E1SP e E2SP, apontaram o estado de Minas Gerais como um dos entes estaduais pioneiros e mais avançados no que tange às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sendo, até mesmo, utilizado como modelo para construção de normativos no estado. A Tabela 4.8 apresenta as falas de ambos os respondentes em relação ao assunto.

Tabela 4.8 – Percepções sobre o estado de Minas Gerais pelos entrevistados do estado de São Paulo, E1SP e E2SP

E1SP	E2SP
<p><i>Então nós temos estados mais avançados, como Santa Catarina, Minas Gerais, Pernambuco. . . . De uma forma geral, nós nos valemos dos modelos dos normativos que eles fizeram para poder desenvolver as políticas contábeis, as regras de contabilidade para convergência . . . para poder nos orientar pelos modelos que eles fizeram e também os processos que eles adotaram para adoção da convergência. Nós nos embasamos muito em Santa Catarina, Minas Gerais e Pernambuco. A própria Bahia tem sistemas bem desenvolvidos, que são sistemas moldados com ERP e que também nos ajudam a tomar decisões de como tratar o processo aqui em São Paulo.</i></p>	<p><i>Alguns irão demorar mais, alguns irão demorar menos. Eu diria para você, hoje, por que alguns estados estão à frente, como Santa Catarina, Minas Gerais? Por que eles começaram o processo de adequação e integração sistêmica há 10/15 anos. Então eles já têm um sistema integrado por retroativo e hoje eles estão mais aderentes às normas internacionais porque eles tiveram que adequar os procedimentos e processos. O restante do Brasil, em nível de estados, eles precisam não só adequar processos e procedimentos, como também desenvolver sistemas integrados corporativos.</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, a partir da afirmação do entrevistado E1MG, a seguir, que o pioneirismo em relação à convergência foi um objetivo estabelecido pela equipe do estado de Minas Gerais, quando afirma: “*Aí nós chegamos à conclusão que queríamos começar a ser referência, ser o primeiro*

estado a começar a fazer o trabalho e entregar alguma coisa.” (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016).

Assim como os estados de São Paulo e Rio de Janeiro, Minas Gerais também participou das primeiras reuniões de discussões do assunto realizadas pela STN. Esse fato foi apontado no seguinte trecho da fala do entrevistado E1MG:

Na verdade, nós, Minas Gerais, nós sempre nos preocupamos com acompanhar e acelerar esse assunto, porque nós sabíamos que era um processo bastante longo e difícil. Então, desde que a STN começou a discussão do assunto, de normas, de grupos de estudos, era um grupo menorzinho, e nós sempre participamos, isso lá em 2008. Aí, nesse momento, era participando das discussões para futuras normatizações. Paralelamente a isso, nós sempre integramos também grupos de trabalho do Conselho Federal de Contabilidade no sentido de contribuir com nossa experiência, experiência da equipe, naquilo que nós poderíamos ajudar. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Para o início do processo de convergência no estado de Minas Gerais com ações mais concretas, o entrevistado E1MG destaca a mobilização e a conscientização institucional, iniciada em 2012.

Fizemos primeiro uma modernização institucional no governo, porque esse processo de convergência, ele não é só contábil, ele é institucional, ele é do governo. . . . [Assim] fizemos uma conscientização institucional aqui no governo de Minas, partindo do nosso secretário de Fazenda, mostrando para ele, em linhas gerais, sem entrar no mérito da contabilidade . . . qual era o cenário, o que se apresentava, a tendência, as necessidades e o que a gente precisava. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Nessa iniciativa, destaque deve ser dado ao Acordo de Resultados, instrumento de gestão pública criado para acompanhar os resultados, instituído na administração mineira em 2003 mediante a Lei n. 14.694, de 30 de julho de 2003. Em 2008, alterou-se pela Lei n. 17.600, de 1 de julho de 2008, sendo definido, no inciso I do artigo 2, como “o instrumento de contratualização de resultados celebrado entre dirigentes de órgãos e entidades do Poder Executivo e as autoridades que sobre eles tenham poder hierárquico ou de supervisão”. A lógica do Acordo de Resultados pode ser observada na Figura 4.4.

Figura 4.4 – Lógica do Acordo de Resultados no estado de Minas Gerais



Fonte: Gomes (2009, p. 97).

Assim, o Acordo de Resultados configura-se como contrato de gestão, a partir da definição dos objetivos, resultados a serem alcançados, direitos e obrigações, prazos e recursos orçamentários. O acompanhamento, a avaliação e a fiscalização do acordo são realizados por uma comissão específica e o alcance de resultado satisfatório a partir das metas estabelecidas daria direito a bonificações denominadas Prêmio por Produtividade (Lei n. 17.600, de 1 de julho de 2008).

Apesar de a lei que instituiu o Acordo de Resultados ter sido revogada em 2016 — Lei n. 22.257, de 27 de julho de 2016 — tal instrumento foi apontado como relevante pelo respondente E1MG, por proporcionar segurança e apoio institucional para implantação do processo de convergência nesse estado.

Naquela época, nós tínhamos uma forma administrativa de governo que nós possuíamos uma série de projetos elencados por instituição. Nós elencávamos os principais objetivos da Constituição com os principais indicadores e estabelecíamos uma meta trimestral, acordava com o secretário e o secretário acordava com o governador. . . . Então essa meta era toda avaliada trimestralmente, inclusive pelo governador. Então houve um acordo claro, institucional de governo, com o governador, e dentro das cinco principais metas da Fazenda que versavam sobre a questão da arrecadação, da questão da gestão de recursos públicos e tudo mais, uma delas era fazer a parte da contabilidade. Com isso, essas metas, elas tinham alcances transversais nos órgãos e entidades, e naquela época nós tínhamos uma bonificação salarial por cumprir ou descumprir. Então o governo estava todo envolvido nesse processo e isso nos proporcionou bastante segurança naquele primeiro momento. . . . Então essa foi a maneira que nós

arrumamos no arranjo institucional do governo para dar legitimidade ao processo. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Dessa forma, a partir do apoio institucional e, conseqüentemente, da obtenção de recursos financeiros e humanos, de 2011 para 2012 houve contratação de 15 profissionais da área contábil, com experiência na área privada, para formar uma equipe de trabalho com alguns servidores atuantes no estado de Minas Gerais. Tal equipe dedicou-se, exclusivamente, ao projeto de convergência, mediante a estruturação contábil que resultou na implantação do PCASP, em janeiro de 2013, com abertura até o 13º nível, porém a obrigatoriedade estava fixada até o 5º nível. O entrevistado E1MG apontou tais fatos.

Nós também tivemos um apoio institucional do ponto de vista de recursos financeiros e recursos humanos. A equipe aqui, assim como lá em São Paulo e no Rio, são equipes pequenas. . . . Então, qual foi a estratégia? Com a equipe que nós tínhamos, percebemos que não tinha condições de tirar esse mesmo grupo e falar que: olha, vamos fazer um projeto dessa magnitude. Então nós fizemos uma contratação no mercado de 15 profissionais e, assim, não achamos pessoas com grandes experiências também não. Mas apostamos em profissionais com o perfil que nós elencamos, com pessoas com experiência na área privada, e nós trouxemos para cá e capacitamos esse grupo para começar a trabalhar conosco. . . . Com um estudo interno, com a perspectiva e com o conhecimento nosso, elencamos o seguinte: qual a primeira coisa que precisamos fazer? Temos que estruturar toda a parte contábil. . . . Então nós fomos descrevendo tudo isso, montamos a nossa estruturação contábil e, em janeiro de 2013, nós fizemos o primeiro grande passo: nós mudamos o governo integralmente para essa nova estrutura contábil. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Apesar de implantar o PCASP de forma antecipada, no exercício de 2013 — o BGE (Superintendência Central de Contadoria Geral [SCCG], 2014) também aponta esse fato — o estado de Minas Gerais não apresentou as demonstrações de acordo com a nova estrutura, nesse ano, em decorrência da necessidade de ajustes e melhorias. Assim, segundo a SCCG (2015), no exercício seguinte, 2014, as demonstrações contábeis foram divulgadas sob duas perspectivas, atendendo tanto às determinações da Lei n. 4.320, de 1964, assim como as portarias da STN. Portanto, o estado operou com duas estruturas contábeis distintas e paralelas, o PCASP e o Plano de Contas Único (PCU), tanto no exercício de 2013 quanto no de 2014, “objetivando o acompanhamento e validação dos processos contábeis no contexto da nova contabilidade” (p. 1). O entrevistado E1MG corrobora tais afirmações:

No ano de 2013, nós não apresentamos a demonstração contábil nova, não era exigência, ficamos só com a anterior porque tínhamos muitos ajustes para fazer. Para você ter ideia, conseguimos fechar o Balanço de 2013, na nova estrutura, em setembro de 2014, aí assim, fazendo tudo o que precisávamos porque deu problema em alguns processos contábeis, coisas que ficaram de fora, coisas que percebemos naquele momento que deveria ter feito assim e fomos de outra maneira. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Todavia, o não envio das contas referentes ao exercício de 2013 refere-se apenas à nova estrutura contábil, PCASP, e não para fins de consolidação das contas públicas realizadas pela STN, de acordo com o entrevistado E1MG. Assim, como já mencionado, as mudanças contábeis obtiveram apoio institucional, inicialmente do secretário de Fazenda e, conseqüentemente, do governador do estado, para sua realização no estado de Minas Gerais a partir de 2011 e 2012. Assim como Herbest (2010), Olorilanto (2008) e Ridder, Bruns e Spier (2006) apontam, o apoio e a vontade política são relevantes para implantação de mudanças na contabilidade.

Nesse contexto, com as eleições para governador dos estados brasileiros, no segundo semestre de 2014, ocorreu a troca do partido político que ocupava o cargo por tempo considerável, no estado de Minas Gerais. Esse período de transição política foi apontado pelo entrevistado E1MG, pois, apesar de continuar com o apoio institucional após o novo processo de conscientização realizado, a transição afetou a continuidade do processo de mudança contábil por um período de tempo até a estabilização do novo governo. A fala do respondente E1MG, a qual inclui tal constatação, pode ser observada a seguir.

Aí, em 2014, mudou consideravelmente o partido político. Vinha de um cenário de 12 anos de PSDB [Partido da Social Democracia Brasileira] e veio o PT [Partido dos Trabalhadores]. . . . Com isso, com a mudança de governo, ficou um tempo até acomodar . . . é um período de conhecimento. Isso paralisa um pouco as atividades e nós paralisamos ainda em 2015. Paralisa de certa maneira até um pouco antes, se você for pensar em termos de apoio institucional, porque quando o governo perde a eleição, ele não tem mais interesse em te ajudar. Então é difícil você conseguir mobilizar, isso já em setembro de 2014 já começou a ficar difícil. Mas nós não paramos internamente, mas não tinha todo esse envolvimento institucional. Em 2015 voltamos com isso, mas os primeiros meses também deu uma esfriada. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

É perceptível, dessa forma, a importância do apoio institucional para o processo de convergência e mudança contábil. Nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, os respondentes também apontaram a relevância do apoio, porém, diferentemente de Minas Gerais, não ocorreu troca de partido político desde o início do processo de mudança contábil, uma vez que o Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) ocupa o cargo desde 1 de janeiro de 2007, no estado de São Paulo, e, no Rio de Janeiro, o Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) representa a população desde 1 de janeiro de 2003.

O entrevistado E1Gefin, que corresponde a um respondente externo por não atuar diretamente nos entes que compõem as unidades de análise, também manifestou a relevância do gestor no que tange ao apoio para realização do processo, pois esse demanda recursos para sua realização.

Olha, a questão do interesse [nas discussões relacionadas à convergência] é de todos. Agora, apoio do ente maior que, é o governador, é o que eu considero de mais importante nesse cenário, porque você vai ter três cenários: o primeiro cenário é a capacitação, o segundo é o sistema e depois a questão da normatização. Você tem que envolver todos esses três pilares. Aí estão intimamente ligados e precisa de alguém fazer o patrocínio porque isso tem custo. Para você ter ideia, tem alguém agora que está trocando o sistema e está colocando um sistema altamente robusto, ele está gastando algo em torno de 12 milhões de reais, então precisa ter recurso. . . . Então, por isso, hoje os estados estão no mesmo grau de envolvimento, uns mais na frente, pela questão de que o gestor patrocinou mais cedo, outros em um processo mais lento e outros aí correndo atrás. Então isso é uma escala, não é possível falar assim: todos estados estão no mesmo nível de convergência? Não. Tem uns mais e uns menos. Os mais estão porque em sua maioria, os gestores, que são os governadores, foram sensibilizados. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Em relação à implantação dos PCP, dispostos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, o estado de Minas Gerais já iniciou a adoção de alguns procedimentos, conforme apontam as falas do entrevistado E1MG, apresentadas na Tabela 4.9.

Tabela 4.9 – Implantação dos PCP no estado de Minas Gerais

Dívida ativa	<i>Já temos pronto o de dívida ativa há muito tempo, desde 2011. Ela está online? Não, nós pegamos uma informação mensal e atualizamos na contabilidade, não conseguimos ainda integrar toda a parte de sistema tributário porque nós vamos fazer junto com a receita por competência. Mas nós já temos todo o provisionamento da dívida ativa em uma metodologia que nós criamos junto com a Advocacia Geral do Estado, validado por eles, e a gente faz toda essa parte.</i>
Passivo atuarial	<i>A parte atuarial também. A área específica cuida e nós temos todos os registros atualizados. Isso aí nós já cuidávamos, antes mesmo de nós entrarmos com ele, mas isso, sobretudo, a partir de 2013.</i>
Despesa por competência	<i>Temos a despesa por competência, integralmente atendida de 2013 para frente. Isso confunde muito a liquidação da despesa no governo, na área pública.</i>
Infraestrutura	<i>A infraestrutura, nós vamos começar no ano que vem [2017] em diante. Ainda não estabelecemos um cronograma para ela porque aí nós precisamos de todo o levantamento nas áreas específicas para poder trazer a informação para a contabilidade.</i>
Folha de pagamento	<i>Provisão nós vamos fazer agora. . . . Todo o registro da folha está online, toda ela integrada com a contabilidade. . . . A parte de folha, o grande ponto, já tem integração com a contabilidade. Então, assim chega entre o dia 20 e 25 e já está totalmente integrada à contabilidade na hora que gera a folha. A parte de provisão, nós paramos para pensar o seguinte: nós poderíamos pegar, com base no dado da folha, e fazer uma provisão. Só que, com isso, nós estaríamos criando um mecanismo, nós poderíamos provar como nós estaríamos fazendo, mas nós não teríamos toda a integração com o sistema de folha. Nós temos, aqui no governo de Minas, 600 mil funcionários, entre ativos e inativos, então não é uma coisa que posso criar um critério da minha cabeça. . . . Então o que nós vimos: folha. Assentamos com a equipe de folha e hoje nós já temos isso, isso e isso e precisamos de mais isso. Então o seu sistema me dá toda essa informação? Não. Precisamos melhorar o sistema de folha também, para gerar a informação online. Então o governo decidiu, na questão de folha, rever a modelagem da folha. Então é um investimento que ele está fazendo e nós estamos trabalhando integrado.</i>
Bens móveis e imóveis, contratos, convênios e compras	<i>Nós já fizemos a parte de bens móveis e imóveis, atualização de toda a parte patrimonial. Então o que nós temos hoje? Nós já temos, totalmente integrado à contabilidade: contratos, convênios, folha de pagamentos, . . . compras, . . . patrimônio, tudo integrado à contabilidade. Então esse já foi um salto de qualidade muito grande.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A Tabela 4.10 apresenta os PCP abordados pelo entrevistado E1MG e os prazos estabelecidos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015.

Tabela 4.10 – Implantação dos PCP no estado de Minas Gerais versus prazos estabelecidos pelo Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)	OBRIGATORIEDADE (A PARTIR DE)	IMPLANTAÇÃO
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediata	Implantado
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	1/1/2019	A partir de 2017
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	1/1/2019	Implantado
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	1/1/2022	A partir de 2017
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo as IPSAS, as NBC TSP e o MCASP).	1/1/2022	Não iniciada
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (exemplo: 13º salário, férias etc.).	1/1/2017	Em andamento
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediata	Implantado

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim, percebe-se que o estado de Minas Gerais já iniciou a implantação dos PCP, porém, a parte relativa a custos ainda não está sendo implantada, pois, de acordo com o entrevistado E1MG, existem outras prioridades e necessidades que devem ser abordadas para que o assunto custos seja abordado corretamente. Entre os mecanismos adotados para a melhoria tem-se, por exemplo, a troca de sistema.

Minas Gerais opera com o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi-MG) implantado em 1994 por meio do Decreto n. 35.304, de 30 de dezembro de 1993 (Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais [Sefaz/MG], 2016b). Todavia, apesar de o sistema “contar com um processo evolutivo contínuo de rotinas e procedimentos ao longo dos anos, além da integração com os outros sistemas corporativos do Estado” (Sefaz/MG, 2016b, para. 2), esse será substituído em janeiro de 2018 por outro que atenda o nível de mudança que o processo de convergência demanda. O entrevistado E1MG apontou que:

Nós temos um sistema de contabilidade hoje [dezembro de 2016], ele é gerenciado por nós aqui, mas para atender tudo isso nós precisamos de uma melhoria nele. Então nós tomamos uma decisão, a um tempo atrás, de fazer aquela melhoria necessária para começar e, paralelamente, desenvolver um outro sistema, a exemplo de um SAP, que vai dar melhores condições de integrar outros processos, exemplo, folha. . . . Nós vamos entrar com ele em 2018, um outro sistema, já contemplando todo o processo que já foi feito, é outro desafio. Estamos com uma equipe imensa dedicada até agora que entre tecnologia, processo e tudo o mais tem umas 80 pessoas trabalhando. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

O setor contábil da SCCG opera com aproximadamente 35 servidores, sendo que, desses, em torno de 25 são contadores, como o respondente E1MG afirmou:

Hoje estamos com 35 pessoas. Em torno de 25 pessoas, aproximadamente [são contadores]. . . . Aproximadamente 70 órgãos e entidades [são impactadas, entre administração direta e indireta, com esse processo] e esses 70 estão distribuídos em 1.780 unidades pelo interior de Minas. Então, em cada uma dessas unidades, nós fazemos toda a contabilidade, entendeu? É como se tivesse 1.780 empresas integradas trabalhando a parte contábil. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Assim sendo, percebem-se o impacto e a necessidade de coordenação dos trabalhos para que a convergência ocorra, com sucesso, em todas as unidades do estado, exigindo, assim, a disseminação do assunto pela área responsável. Os principais fatores motivacionais e de dificuldade para realização do processo de convergência no estado de Minas Gerais, de acordo com o entrevistado E1MG, encontram-se elencados na Tabela 4.11.

Tabela 4.11 – Fatores motivacionais e de dificuldades na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de Minas Gerais

FATOR MOTIVACIONAL	FATOR DE DIFICULDADE
E1MG: “ <i>Eu sempre acreditei muito que é preciso, primeiro, precisamos ter uma contabilidade segura. Nós já possuíamos uma contabilidade segura, mas com mais transparência no Brasil. Segundo, . . . você vê a dificuldade das pessoas de interpretar os números dos governos, isso está acontecendo. . . . E o terceiro que eu acho é que nós precisamos dar um salto de qualidade nas informações no Brasil mesmo, equiparando o Brasil às melhores práticas do cenário internacional</i> ”.	E1MG: “ <i>Primeiro, o que mais eu vejo no Brasil como um todo, faltam pessoas experientes para trabalhar nos assuntos, com uma visão do todo. . . . O segundo, é a falta de recursos financeiros nas instituições como um todo. Então, assim, se não tiver, eu não estou falando de Minas, estou falando no processo no país. E a falta de envolvimento dos profissionais, dos líderes das principais áreas. . . . Outro fator que acho muito complicado é a questão do distanciamento da norma com a prática, esse para mim é o mais impactante</i> ”.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Dessa forma, percebe-se que o aprimoramento das informações corresponde ao principal fator motivacional para adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de Minas Gerais, conforme apontado pelo entrevistado E1MG. Já em relação ao fator de dificuldade, nota-se que, assim como apontado pelo entrevistado E2SP no estado de São Paulo, a falta de recursos humanos capacitados corresponde

a uma das principais dificuldades para realização do processo. Além disso, o respondente EIMG destaca a necessidade de recursos financeiros para as modificações necessárias e a dificuldade decorrente do distanciamento entre as normas e a prática contábil, que serão abordados nos subtópicos seguintes atinentes à resposta estratégica.

4.2 RESPOSTA ESTRATÉGICA

Os subtópicos a seguir abordam as variáveis de pesquisa deste estudo, que foram agrupadas de acordo com os fatores institucionais, quais sejam: (i) causa, (ii) agente, (iii) conteúdo, (iv) controle e (v) contexto. Assim, a partir da análise das variáveis, o subtópico 4.2.6 aborda a resposta estratégica dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

4.2.1 Fator institucional causa

O fator institucional causa está atrelado à seguinte questão de pesquisa apontada por Oliver (1991): por que a organização está sendo pressionada a estar em conformidade com as regras ou expectativas institucionais? Assim, a legitimação e a eficiência correspondem às variáveis de pesquisa utilizadas para tal fator institucional.

4.2.1.1 Legitimação

Para a variável legitimação, utilizou-se a seguinte proposição de pesquisa: **P1: quanto menor o grau de legitimidade percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.**

Torna-se oportuno ressaltar que, para Suchman (1995), a “legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma organização são desejáveis, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (p. 574).

A organização de que trata Suchman (1995) é compreendida, no presente estudo, como os poderes executivos dos governos estaduais das três unidades de análise, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, estudada por meio do órgão responsável pela contabilidade na esfera

estadual de tais entes, denominado CGE nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro e Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG), em Minas Gerais.

Dessa forma, assim como exposto do subtópico 3.2.2, as unidades supracitadas são responsáveis pela contabilidade estadual, uma vez que tal atribuição está fixada mediante dispositivos legais. Todavia, o processo de mudança contábil baseado nas IPSAS demanda coordenação e envolvimento de todas as unidades da administração pública para que a adoção seja realizada integralmente.

Nessa perspectiva, a legitimidade dos órgãos responsáveis pela contabilidade estadual torna-se importante para a adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS pelas demais unidades. Assim sendo, a relevância da legitimidade de tal órgão evidenciou-se tanto por respondentes internos dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, assim como pelo respondente externo membro do Gefin, E1Gefin. A Tabela 4.12 elenca as falas dos entrevistados.

Tabela 4.12 – Legitimidade do órgão responsável pela contabilidade para realização do processo

ENTREVISTA	
E1SP	<p><i>Em relação à Contadoria Geral do Estado, ela é um órgão muito antigo aqui no estado e ela sempre foi um órgão de grande peso para as decisões do estado por conta das questões das informações que ela detém. Então ela detém informações do estado todo. É um órgão reconhecido e respeitado por todos os órgãos públicos do estado. Nós temos um relacionamento muito bom com as unidades, tanto que as esferas nos procuram para resolver problemas que nem são contábeis, problemas que vão além das questões contábeis. Vêm pedir opinião ou apoio por conta dessa relevância que tem o Departamento de Contabilidade para o estado. . . . Eu acho que ela [a legitimidade] é importantíssima por quê? O que acontece? Todo mundo sabe disso, a contabilidade ficou muito tempo tratando a questão orçamentária. Muito embora existissem umas preocupações em relação às questões patrimoniais, mas elas não avançavam muito, por conta dessa não preocupação dos controles internos e externos em relação ao patrimônio na contabilidade, efetivamente. Quer dizer, existia preocupação, mas não era nesse nível que está hoje, por conta da exigência, da exigência das normas de aderência a essas normas. Então esse fato também alavancou essa questão de nós termos que nos aproximar das unidades e dizer dessa legitimidade do órgão de contabilidade em relação a esses assuntos. Que isso daí tem que ser tratado. E das responsabilidades que advêm disso.</i></p> <p><i>Eu acho que é importante essa questão dos prazos que a STN colocou porque você dá mais força para os órgãos de contabilidade dos entes da Federação para poderem atuar. Se você não tem esse marco que eles colocaram de datas, esse movimento no estado, a não ser que ele seja patrocinado pela própria alta administração do estado, você vai ter uma dificuldade muito grande de fazer a interlocução com todos os outros entes envolvidos no processo de convergência. Então, no caso de São Paulo, não houve esse apoio da alta esfera da administração pública apoiando o processo de convergência, está sendo feito via Fazenda e via Contadoria Geral do Estado, fazendo esse contato com as unidades e ganhando a consciência das pessoas no sentido de acontecer esse processo de convergência.</i></p>
E1RJ	<p><i>Para o Tribunal de Contas, para o governador e para as demais secretarias é importante nós sermos considerados legítimos, porque para nós conseguirmos implantar as normas que afetam todos, nós precisamos ter legitimidade para fazer. Nós precisamos ter abertura para entrar em uma</i></p>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
	<i>outra secretaria e falar que nós temos que adotar novas regras, que temos que mudar um pouquinho. Pouquinho não, mudar bastante. Então eu acredito que sim. Eu acho que legitimidade também serve para os subordinados, para quem está ali subordinado hierarquicamente sobre nós, para quem nós somos legítimos para fazer aquele trabalho, então alcança bastante gente.</i>
E1Gefin	<i>Importância [a legitimidade] tem, porque esse é o instrumento com que nós vamos fazer com que os outros tragam as informações para contabilizarmos. Então a legitimidade é fundamental.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, dessa maneira, que a aceitação do órgão central de contabilidade é relevante para o processo. Esse fato também é perceptível quando se observa o número de unidades da administração, tanto direta quanto indireta dos estados, e a inserção do órgão responsável pela contabilidade na estrutura básica dos estados.

No estado de São Paulo, por exemplo, segundo o Portal do Governo do Estado de São Paulo (2016), corresponde a 25 o número de secretarias que integram o governo do estado e, de acordo com a CGE/SP (2016b), no exercício de 2015, estavam cadastradas 2.141 unidades gestoras ativas com 12.662 usuários habilitados no sistema oficial de contabilidade do estado, qual seja, o Siafem/SP. É de responsabilidade da CGE/SP a manutenção e o aprimoramento do sistema, de acordo com o inciso V do artigo 68 do Decreto n. 60.812, de 30 de setembro de 2014.

Outro ponto, como mencionado, corresponde à inserção do órgão responsável pela contabilidade na estrutura básica do estado. No subtópico 3.2.2, apresentou-se a estrutura das secretarias de estado/Fazenda dos três estados e, por conseguinte, percebe-se que a CGE, tanto de São Paulo quanto do Rio de Janeiro e a SCCG de Minas Gerais não se encontram em níveis hierárquicos superiores às demais unidades que essas devem coordenar. Assim sendo, a legitimidade do órgão central de contabilidade resulta relevante, uma vez que essa necessita coordenar as mudanças institucionais em diversas unidades do estado que não estão subordinadas às determinações desse órgão.

Embora a legitimidade dos órgãos contábeis seja importante para o entendimento e a condução do processo de mudança contábil, a variável legitimação deve ser analisada, no presente estudo, em relação ao processo de convergência, ou seja, se o cumprimento com as demandas atinentes à convergência poderia ser visto como uma maneira de obter legitimidade. Em relação ao assunto, a Tabela 4.13 elenca os posicionamentos dos entrevistados internos de cada estado que compõem as unidades de análise.

Tabela 4.13 – Evidências para a variável de pesquisa legitimação

ENTREVISTA	
E1SP	<p><i>Por hora nós não temos uma noção ainda de como o estado vai ser prejudicado em relação ao não atendimento em questões de valores, mas, em questões do que isso pode prejudicar o estado nós temos uma noção, porque vai afetar diretamente alguns programas de governo que dependem de recursos da União que não virão se nós não cumprirmos aquelas determinações para implantar a convergência.</i></p> <p><i>Nossos clientes mais efetivos são os tribunais de contas, a própria Assembleia ou são os órgãos do estado. . . . O Tribunal de Contas faz uma auditoria externa e encaminha o parecer dele para a Assembleia Legislativa e a Assembleia Legislativa é quem julga as contas, aprovando ou reprovando as contas do governador.</i></p>
E2SP	<p><i>Eu considero legítimo esse processo porque melhora a governança, não só torna as informações aliadas a esse processo de convergência que você adequa todas as suas informações dentro dos padrões internacionais. Você melhora a sua transparência não só para o mercado externo, mas também aqui a nível nacional e também com a instituição lá da Lei de Acesso à Informação de todo e qualquer cidadão ter acesso. E a tendência é você transformar, não só pegar essas informações. É tratá-las com um linguajar mais palatável para a sociedade de forma que ela consiga ver como a receita, toda a arrecadação que o estado. Como é que se diz? Está estabelecido de fazer a arrecadação de quanto as receitas arrecadadas pelos entes públicos são transformadas em prestação de serviços à sociedade, mostrando qual é o lado da despesa. . . . Acho que é legítimo porque você, registrando esse ativo, a sociedade também consegue visualizar que o estado não só vai pegar dinheiro emprestado, mas qual é o resultado desse investimento, qual o resultado dessa operação de crédito.</i></p> <p><i>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.</i></p>
E1RJ	<p><i>Traz. Se a gente tem aquela legitimidade e a gente cumpre o papel, eu acredito que a gente tenha, seja bem-visto pelo Tribunal de Contas do Estado. Não sei se pela sociedade, porque eu não sei se a sociedade está muito a par do que está acontecendo. Mas se fosse divulgado, sim. . . . A consequência [de não ser considerado legítimo] é não conseguir implantar, é não conseguir fazer o trabalho.</i></p> <p><i>Sim [é levada em consideração a possibilidade de não receber recursos quando da decisão de atender a convergência], porque também você fica como se fosse negativado. Então tem sim, tem um impacto.</i></p>
E1MG	<p><i>Na verdade, eu acho o seguinte: primeiro, o Brasil está nesse processo porque ele precisa evoluir nas suas finanças. Eu acho que é o primeiro ponto. Então só esse marco de evolução já poderia ser um fator para o qual Minas gostaria de estar inserida. Minas jamais gostaria de estar à margem de qualquer processo desse, de evolução no país. Então, sem dúvida, no sentido de nós termos nossas informações qualificadas, afinal de contas, nós recebemos agências de rating, nós recebemos instituições estrangeiras aqui, outros países, e como que nós não teremos nossos números baseados nesses novos conceitos? Então Minas não gostaria e não ficaria jamais de fora do processo. Então é o primeiro ponto. Segundo, eu vejo que tem uma obrigatoriedade. Então, quando você está falando da legitimidade, eu tenho: se eu não cumprir o prazo, eu tenho um risco, um risco institucional. De que maneira? Está lá na Lei de Responsabilidade Fiscal e está nas portarias do Tesouro: se você não cumprir, você pode ter suspensão das suas transferências voluntárias. E não será jamais a parte contábil de Minas que dará motivo para isso. Se você não cumprir, suas operações de créditos, que estão sendo analisadas no Tesouro, poderão ficar suspensas. Imagina! . . . Fora isso, você tem o próprio Tribunal de Contas, que analisa e julga as contas do governo, que também pode criar alguma dificuldade. Então você tem, além de se posicionar como qualquer empresa frente ao que está acontecendo, você tem as sanções também, caso não cumpra.</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

É perceptível que, para os três estados, a conformidade com o processo de convergência é considerada uma maneira de obter legitimidade, conforme sugere a proposição 1. Assim, como aponta Meyer e Rowan (1977), a conformidade com as regras institucionais pode funcionar como mitos em organizações, sendo necessária a implantação de tais regras para se obter

legitimidade, recursos, estabilidade e objetivando a sobrevivência no ambiente, evidências verificadas nos estados analisados no presente estudo.

Os respondentes dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais apontaram, de acordo com a Tabela 4.13, que a adoção das mudanças institucionais corresponde a um mecanismo para não sofrer sanções ou penalidades, ou seja, corresponde a um mecanismo 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, membro da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF/STN), corrobora a evidência encontrada nos três estados, 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).

Para os entrevistados dos três estados, assim como para o entrevistado externo E1STN, a não conformidade às regras institucionais atinentes ao processo de convergência pode ensejar suspensão no recebimento de recursos, seja das transferências voluntárias ou da não concessão de garantias ou aval para contratação de operações de créditos. Percebe-se, portanto, que a variável legitimação tem interligação com a variável dependência, que está atrelada ao fator institucional agente, analisada no subtópico 4.2.2.2, e a variável coerção, atinente ao fator institucional controle, abordada no subtópico 4.2.4.1.

Nesse contexto, nota-se que uma das causas que motivou a adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS corresponde à necessidade de atender às exigências ou requisitos legais para o recebimento de recursos financeiros. Conseqüentemente, a partir da conformidade, os estados seriam considerados legítimos ou aceitos e não receberiam punições/sanções que poderiam afetar a execução de suas atividades. A variável dependência, no subtópico supramencionado, aborda detalhadamente a necessidade de aprovação, tanto para o recebimento de transferências voluntárias quanto para obtenção de aval do Tesouro Nacional para as operações de créditos.

Além dos credores nacionais, os entrevistados E2SP e E1MG, de São Paulo e Minas Gerais, respectivamente, apontam a necessidade de legitimidade no que tange às entidades internacionais. Dessa forma, assim como as instituições brasileiras, as estrangeiras têm investimentos em estados brasileiros e, conseqüentemente, a apresentação de informações de qualidade corresponde a uma necessidade para atrair financiamentos e concretizar operações de investimentos. Por conseguinte, para os dois estados mencionados, estar em conformidade com o processo de convergência contribui para a atração de recursos internacionais. Ademais, é importante ressaltar que a necessidade de aval do Tesouro Nacional também se aplica para investimentos internacionais.

Outro ponto a ser observado corresponde à legitimidade a ser obtida por meio da elaboração do Balanço Geral e a respectiva Prestação de Contas do Estado, a ser enviada ao TCE, em conformidade com o estabelecido na Constituição Estadual de cada ente. Os entrevistados E1SP, E1RJ e E1MG apontaram o TCE como um dos agentes que demandam informações dos estados e, conseqüentemente, tais informações devem ser apresentadas de acordo com as normas contábeis vigentes. Assim sendo, a necessidade de recomendação favorável para a aprovação das contas do estado corresponde a outro item de relevância que motiva a conformidade com o processo de convergência, pois os entes necessitam da aprovação das contas para que suas ações sejam consideradas desejáveis ou apropriadas.

Já em relação à legitimidade perante a sociedade, o entrevistado E2SP, de São Paulo, indica que haverá maior transparência resultante desse processo para a sociedade em decorrência das informações que serão geradas, uma vez que será evidenciada a destinação dos recursos que entram no estado e, a partir da utilização de termos menos técnicos, será possível, também, segundo o entrevistado, aprimorar a compreensibilidade das informações. Dessa forma, haverá mais mecanismos para que o estado seja considerado legítimo pela população.

Conseqüentemente evidencia-se que os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, por meio das evidências obtidas na CGE/SCCG, percebem um alto grau de legitimidade a ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, conforme os argumentos supracitados. Assim, segundo a proposição 1, a percepção de legitimidade no processo reduz a probabilidade de resistência às pressões institucionais de mudança e, portanto, aquiescer ou aderir às mudanças resultam na resposta estratégica mais provável, observando-se essa primeira variável.

4.2.1.2 Eficiência

Assim como a percepção ou a busca da legitimidade como causa da organização está em conformidade com o processo de mudança institucional, a eficiência corresponde à segunda variável de pesquisa explorada, com o intuito de identificar a resposta estratégica nos estados que correspondem às unidades de análise no processo de convergência às IPSAS. Para essa variável, utilizou-se a seguinte proposição de pesquisa: **P2: quanto menor o grau de eficiência percebido para ser alcançado a partir da conformidade com o processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.**

A abordagem da Nova Gestão Pública (NGP) inclui, entre seus pressupostos, a adoção de medidas de gestão, de desempenho interno e de eficiência, entre outros, sendo essa a abordagem em que o processo de convergência está inserido (Filippim et al., 2010). Todavia, a obtenção (ou não) de eficiência entre os benefícios resultantes da aderência às normas convergidas no setor público corresponde a uma discussão presente na literatura. Autores como Ball (2012), Bellanca e Vandernoot (2013), Chan (2010) e Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), assim como o Estudo n. 14 (IPSASB, 2011), apontam os pontos positivos da adoção do regime de competência e das IPSAS, sendo a eficiência indicada entre os benefícios. Porém, para Anessi-Pessina e Steccolini (2007) e Carlin (2005) ainda não há consenso entre os pesquisadores quanto à existência (ou não) de benefícios oriundos da adoção do regime contábil de competência em tal setor.

Além disso, Wynne (2012) destaca o elevado custo na transição dos regimes, de caixa para competência, sendo que, para as entidades governamentais, esse pode ser superior aos benefícios gerados, pois as informações adicionais viabilizadas pelo regime contábil de competência raramente são utilizadas para adicionar eficiência à administração pública. Nessa mesma linha, Borges et al. (2010) afirmaram que a adoção do regime de competência pode ser realizada de forma voluntária ou compulsória. No entanto, quando realizada compulsoriamente, pode resultar apenas na implantação do regime, porém não indica, necessariamente, que esse tenha seu uso efetivado.

Assim, do modo que ocorrem no meio acadêmico, as evidências obtidas mediante as entrevistas também indicam que a percepção da eficiência com as mudanças contábeis também é discutida

e questionada por agentes que representam a prática contábil, como, por exemplo, os usuários da informação.

A partir das entrevistas internas e externas é possível agrupar as evidências em duas categorias ou cenários distintos, a saber: (i) a melhoria nas informações a partir das normas convergidas e (ii) a utilidade de tais informações no processo de tomada de decisão.

Nessa linha, no que tange ao primeiro cenário, é perceptível que, para os respondentes, o processo de convergência proporcionará melhorias e, por conseguinte, eficiência às atividades e à tomada de decisão. Tal benefício, para os entrevistados, será observado à medida que a mudança proporcionará mecanismos para gerar informações inexistentes até o momento.

Para o entrevistado E2SP, do estado de São Paulo, especificamente, as novas informações permitirão realizar controles importantes para evitar o desperdício de recursos decorrente da falta de informação, como, por exemplo, a perda de estoques por compra de quantidades não consoantes às necessidades. Já o entrevistado do estado de Minas Gerais, E1MG, aponta que haverá maior tempestividade na geração de informação que possibilitará melhor utilização das informações. A Tabela 4.14 elenca as falas dos respondentes em relação à eficiência a partir do processo de mudanças institucionais.

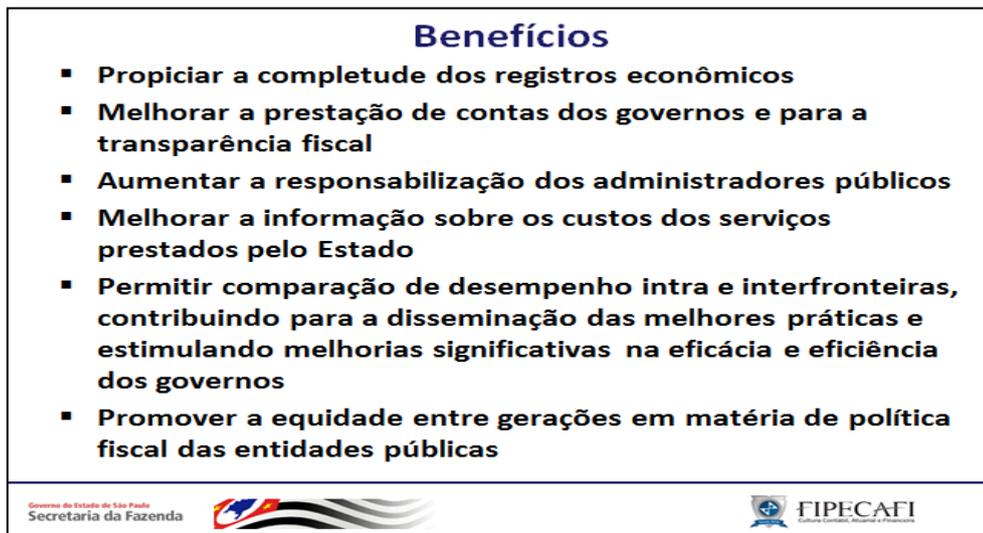
Tabela 4.14 – Percepção da eficiência resultante do processo de mudança contábil

ENTREVISTA	
E2SP	<i>Sim. Atribui eficiência às atividades. . . . Por exemplo, controles dos estoques que você adquire, você vai ter uma maior eficiência em termos de adquirir, não só pelo menor preço, mas adequado às necessidades do estado . . . [pois, muitas vezes] você comprou pelo menor preço, mas você vai ter um desperdício de recurso [por comprar quantidades superiores às demandadas]. . . . E a mesma coisa eu falo para você: hoje, os imóveis, é uma questão muito importante. Hoje, o estado não tem noção quais imóveis pertencem a ele, qual é a capacidade daquele imóvel, quer dizer, qual é a oferta de capacidade, potencial de serviço, que aquele imóvel pode oferecer e qual é a demanda hoje ou a capacidade utilizada. Porque hoje a gente verifica que tem muitos imóveis que estão subutilizados, enquanto que outros entes estão locando imóveis com a iniciativa privada, com terceiros, pagando esses aluguéis caros, sendo que poderia ser compartilhado aquele imóvel subutilizado, poderia ser compartilhado entre os próprios órgãos. Então você tem uma economia em escala muito grande de custos na hora de oferecer os serviços para a área pública. Então eu acho que tudo isso que você me falou, a gente tem como, com a implementação. Você vai. Como é que se diz? Ganhar em eficácia, eficiência e mensurar a efetividade.</i>
E1RJ	<i>Sim.. Ela se torna mais eficiente, lógico, porque ela permite ter mais informações do que se tinha antes.</i>
E1MG	<i>Sem dúvidas. Acho que traz para qualquer pessoa que fizer num nível mais detalhado, porque você terá uma informação mais real de todo o patrimônio da administração pública brasileira. Então ele vai trazer muito mais condições de você ter informações para uma tomada de decisão mais rápida. A gente já tinha essa preocupação aqui em Minas, então nós estamos qualificando ainda mais. . . . [É] um processo de gestão que a gente precisa fazer e que vai trazer eficiência, com certeza.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Nota-se, assim, que a melhoria da qualidade das informações não é questionada pelos entrevistados dos três estados. A Figura 4.5 corrobora a fala do entrevistado E2SP, pois indica a eficiência como um dos benefícios abordados nas disseminações do assunto realizadas por esse estado.

Figura 4.5 – Benefícios do processo de convergência no estado de São Paulo



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim como aponta a Figura 4.5, o levantamento de custos dos serviços prestados será viabilizado mediante a mudança contábil em andamento. O entrevistado externo E1Gefin indica que, a partir de tal levantamento e, conseqüentemente, da melhoria informacional, haverá o apontamento dos desperdícios que ocorrem nas gestões atualmente.

Hoje, o grande desafio de nós que estamos na gestão é trazer a informação de quanto custa o serviço do estado para a sociedade, e nós vamos conseguir ter isso a partir de toda essa modelagem nas informações. . . . Então, quando nós tivermos tudo isso implementado e já começar a trazer e analisar as informações de custos, aí nós vamos ver o tanto que há de desperdício dessa ação, os custos invisíveis que não aparecem na organização. . . . Então tudo isso vai começar a mostrar essa ineficiência por parte daquele órgão, daquela entidade. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Nessa perspectiva, 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. A Tabela 4.15 elenca as falas dos respondentes dos três estados que indicam preocupação com a não utilização das informações contábeis.

Tabela 4.15 – Utilização (ou não) das informações contábeis no processo de tomada de decisão pelos gestores

ENTREVISTA	
E1SP	<i>É um processo difícil, principalmente por conta da questão cultural, como eu te falei. Temos vários organismos no estado, vários setores do estado que ainda não entendem essa questão da convergência, muito embora nós já realizamos um trabalho de disseminação. . . . Frequentemente as pessoas me perguntam, o secretário de Fazenda, as pessoas aqui da hierarquia maior da Fazenda: qual os benefícios da convergência? Porque eu só enxergo que vai ter um ganho para a contabilidade, então as pessoas ainda não têm essa visão do impacto que a convergência traz, vai trazer para a gestão pública.</i>
E1RJ	<i>Essa mudança que a convergência está trazendo também depende dela ser utilizada pelo gestor. Se o gestor quiser continuar usando só, por exemplo, o Balanço Orçamentário, ele vai continuar utilizando, só preocupado com a execução orçamentária, por exemplo. Mas a convergência permite ele ter acesso a novas informações que ele não tinha antes. Então, se ele vai utilizar aquela informação? Ele pode utilizar, porque nós deixamos disponibilizadas as informações para ele. Agora depende dele também utilizar aquela informação. . . . Espanha, França têm dificuldade e é a mesma dificuldade que nós, que é a dificuldade principal, que é convencer o gestor disso. É muito difícil convencer ele que vai ser bom, que vai ter mais informações para ele decidir melhor. É muito difícil.</i>
E1MG	<i>Eu acho que ainda não [está sendo utilizada pelos gestores]. . . . Vai depender muito também de como nós, contadores, vamos fazer uso da informação para os gestores. Porque, imagine bem. Um prefeito, um governador, um secretário, nós temos que saber fazer a leitura dessas informações e traduzir para eles. Esse ponto no país ainda é muito tímido. Traduzir isso tudo para a população em geral ainda é muito tímido. . . . Por isso que eu acho que nós ainda precisamos de um outro movimento no país, talvez com secretários de Fazenda e secretários de Planejamento, para conscientizar mais ainda da importância do momento, do apoio institucional, do apoio financeiro e, claro, fazer uso das informações depois.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

É unânime a indicação de que as informações geradas pela contabilidade são utilizadas muito timidamente no processo de tomada de decisão nos estados analisados. Todavia, é importante destacar que as mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS realizam-se gradativamente e, portanto, o modelo encontra-se em fase de implantação no Brasil. Porém, assim como aponta o entrevistado externo E1STN, a variável política interfere nesse processo de tomada de decisão e, por conseguinte, a utilização da informação contábil ainda não é muito percebida no cenário brasileiro.

Eu entendo que vai haver mais instrumentos para que o processo de tomada de decisão e de alocação de recursos seja realizada de modo mais técnico, mais profissional, mas eu ainda acho que no Brasil a variável política vai preponderar tal como ocorre hoje. Então, hoje, o gestor, ele aloca os recursos de acordo com a cabeça dele, ele toma decisões, em regra, não observando o que o secretário de Fazenda fala, o que a contabilidade fala. Ele aloca com base no que ele acha que é o correto. E eu acho que mudar essa cultura, quebrar isso, é muito difícil. Mas eu acho que nós estamos construindo os instrumentos para isso. Então é um passo de cada vez, não dá para mudar isso do dia para a noite. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Nota-se que a percepção da eficiência também é apontada na fala do entrevistado E1STN. No entanto, assim como para os demais respondentes, destaca a dificuldade quanto à utilização das

informações geradas pelos gestores. Assim sendo, mesmo que os entrevistados apontem que o processo proporcionará eficiência às atividades nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, tal eficiência não é percebida por todos os agentes e, conseqüentemente, constata-se baixo grau de eficiência, sendo que para essa variável, segundo a proposição 2, haverá maior probabilidade de resistência na adoção das mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Dessa forma, verifica-se que os resultados obtidos no que tange às variáveis legitimidade e eficiência vinculadas ao fator institucional causa convergem com os pressupostos de Meyer e Rowan (1977) em relação à teoria institucional. Tais autores apontam que as regras institucionais funcionam como mitos em organizações, sendo necessária a implantação de tais regras para se obter legitimidade, recursos, estabilidade e objetivando a sobrevivência no ambiente, como já exposto no subtópico anterior. Acrescentam, ainda, que algumas dessas regras institucionais podem conflitar fortemente com critérios de eficiência, porém as organizações negligenciam esse critério para obter legitimidade, denominando o procedimento de conformidade cerimonial com o ambiente organizacional.

Assim sendo, 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. Dessa forma, constata-se a conformidade cerimonial com o ambiente nos três estados analisados, sendo a conformidade realizada com o intuito de validar a existência da instituição, visto que a não adoção das regras indicaria negligência e, portanto, os impactos da institucionalização seriam considerados significativos para os estados.

Porém, é importante ressaltar que, apesar de o processo de convergência às IPSAS no Brasil ter iniciado em 2008, as primeiras mudanças ocorreram, de fato, a partir de 2013 e 2014, com adoção do PCASP e das DCASP. Além disso, o processo de convergência corresponde a uma mudança de médio e longo prazo e, apesar das evidências de que, no presente momento, as informações contábeis não estão proporcionando maior eficiência às atividades, em decorrência do processo de tomada de decisão ser realizado majoritariamente com base no entendimento dos gestores, acredita-se que ainda é cedo para concluir que as mudanças não proporcionarão, de fato, benefícios à administração pública brasileira, haja vista que o modelo encontra-se em fase de implantação, como já exposto.

4.2.2 Fator institucional agente

Os agentes constituem outro fator institucional observado pela organização quando há necessidade de responder às demandas institucionais. Para esse fator institucional, Oliver (1991) aponta a seguinte questão de pesquisa: quem está exercendo pressões institucionais sobre a organização? Assim, para tal fator estabeleceram-se duas variáveis de pesquisa, quais sejam: (i) multiplicidade e (ii) dependência.

4.2.2.1 Multiplicidade

A primeira variável, multiplicidade, está associada à seguinte proposição de pesquisa: **P3: quanto maior o grau de multiplicidade de agentes, maior a probabilidade de resistência.** De acordo com Oliver (1991), quando as pressões institucionais advêm de vários demandantes, a conformidade com determinadas expectativas faz com que a organização ignore ou resista a outras demandas, isto é, quando se percebe multiplicidade de agentes solicitantes, a resposta estratégica com menor probabilidade de ocorrer torna-se a aquiescência.

A Casp, no cenário brasileiro, assim como abordado no capítulo 2 deste estudo, é normatizada por duas entidades, a saber: Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e STN. O CFC, instituído em 1946, tem a atribuição de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, sendo a normatização realizada mediante a edição das NBC TSP e resoluções.

Já a STN, criada em 1986, foi determinada como o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por meio da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Assim, no que se refere à coordenação do processo de convergência, de acordo com a Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, e, na sequência, o inciso II do artigo 4 do Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, atribuiu-se à STN o objetivo específico de promover “a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente”. Desde então verifica-se que várias portarias foram editadas visando a estabelecer prazos limites para adoção das normas apresentadas por meio do MCASP referentes ao PCASP, DCASP, além dos PCP, dos Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) e Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), sendo tais normas operacionais oriundas das NBC TSP.

No que tange à fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos entes federativos, têm-se os tribunais de contas. A natureza fiscalizadora e de controle sobre os entes da administração pública é executada, principalmente, mediante a realização de auditorias e da apreciação das contas anuais de gestão dos representantes e responsáveis pelos entes públicos, em concordância com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nesse contexto, apesar de os tribunais de contas não emitirem normas para o processo de convergência, esses apreciam as contas e manifestam o entendimento baseado nas normas vigentes e, portanto, os entes federativos necessitam atender às determinações de tais instituições para obtenção de parecer favorável no que se refere à Prestação de Contas Anuais.

Ainda na perspectiva da fiscalização dos entes federativos, têm-se os órgãos de controle interno, exercidos pela Controladoria Geral de cada estado. De maneira similar aos tribunais de contas, as controladorias exercem a fiscalização e o controle sob os entes estaduais, porém não emitem normas de contabilidade. Outro agente demandante de informações, como abordado no subtópico atinente à variável legitimação, corresponde às instituições internacionais. Essas são relevantes para as operações dos entes federativos, haja vista que demandam informações de qualidade para a concessão de recursos, principalmente. Todavia, tais entidades não regem a Casp no cenário brasileiro, assim como o CFC e a STN, por meio da normatização, e os tribunais de contas, mediante a fiscalização. Nessa perspectiva, pelo fato de as entidades estrangeiras demandarem a adoção do processo por meio da evidenciação de demonstrativos, atendendo às características qualitativas da informação e não por meio de regras, esse agente não será considerado para a análise da variável multiplicidade, porém será abordado no subtópico seguinte, atinente à variável dependência.

A partir do exposto, verifica-se que tanto o CFC quanto a STN demandam a obediência às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS mediante edição de normativos. Todavia, a necessidade de aprovação das contas dos entes estaduais pelos tribunais de contas faz com que esses sejam observados como demandantes das mudanças contábeis por meio da fiscalização e do controle externo. A Tabela 4.16 elenca as falas que evidenciam os posicionamentos dos entrevistados dos três estados em relação aos agentes demandantes.

Tabela 4.16 – Evidências para a variável de pesquisa multiplicidade

ENTREVISTA	
E1SP	<p><i>Então, a Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão hoje responsável para demandar esse processo de convergência e estabelecer os prazos . . . mediante as portarias. . . . O que pode acontecer de conflito é a questão que a gente tem o Tribunal de Contas dos estados, dos municípios. Eles têm . . . autonomia para poder dizer como que eles entendem que o processo deve ser conduzido nos estados e nos municípios.</i></p> <p><i>Eu não sei se você conhece a história das tratativas para fazer a tradução das normas internacionais para adaptar para o Brasil, mas esse processo ele também estava muito, foi muito difícil para o próprio CFC que estava patrocinando isso, então é o CFC, junto com a Secretaria do Tesouro Nacional, que estava patrocinando a disseminação da convergência no setor público. . . . Somente em 2012 que saiu a primeira leva de traduções das normas internacionais que são as NBC T, que são as que o CFC publicou, e é em cima disso que o Tesouro Nacional começou a trabalhar para desenvolver o primeiro manual.</i></p>
E2SP	<p><i>A adoção, eu falo assim, é coordenada pela STN. A conformidade, então, você tem vários atores, porque eu digo assim; você atuar em conformidade seria, você tem o órgão de controle externo que teria que estar acompanhando isso, controle interno, a própria área contábil. Eu acho que tem que estar dentro da conformidade e eu acho que alguns órgãos, que agora eu não lembro o nome, que tem esse papel dentro da área contábil, seja como. Como é que se diz? É assim, é o controle mesmo, mas é a questão de gestão, eu acho que é um processo coordenado assim, são vários.</i></p> <p><i>Então aí você vê. Foi até criado um grupo, o Grupo Assessor, onde tem participação dos representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e de outros entes junto ao CFC e à Secretaria do Tesouro Nacional para conduzir todo esse processo. E também eles estão fazendo a revisão das NBCT conforme a tradução das IPSAS. As IPSAS também tiveram algumas alterações, então eles estão fazendo um processo de revisão das NBCT com base na nova, da tradução das IPSAS ou convergência às IPSAS.</i></p>
E1RJ	<i>O Tribunal de Contas demandou essa adoção e a STN, que demanda essa informação obrigatoriamente. E só assim que eu me lembro. . . . Eu acho que os dois são fortes, mas o Tribunal de Contas, ele acaba sendo um pouco mais forte, eu acho, do que a STN.</i>
E1MG	<i>A exigência vem da Secretaria do Ministério da Fazenda, Conselho Federal de Contabilidade e, claro, está implícito, os Tribunais de Conta de cada estado, que acompanham as contas daquele estado.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

É perceptível, a partir das falas dos entrevistados elencadas na Tabela 4.16, que os respondentes observam, de maneira distinta, a atuação dos agentes que exercem pressões institucionais sobre os entes estaduais. Tanto no estado de São Paulo quanto no estado de Minas Gerais, 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 Rio de Janeiro, E1RJ, o processo é demandado apenas 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 São Paulo, mencionou o controle interno como agente demandante do processo de mudança institucional.

No entanto, percebe-se que há multiplicidade de agentes demandantes exercendo pressões institucionais para conformidade às mudanças contábeis. Dessa forma, é 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, membro da CCONF/STN, 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 na atuação dos órgãos de controle externo.

Existem. Claro que existem. Vários tribunais são cotados pelos entes políticos. O caso do Rio Grande do Sul é um. . . . Como o Tribunal de Contas é um órgão majoritariamente político, os conselheiros são cargos vitalícios indicados por políticos, enfim, de indicação política. Eles têm um compromisso muito maior. Enfim, eu diria esse arcabouço político com as questões de natureza técnica. Então existem, sim, entendimentos dissociados, e um exemplo típico é o tribunal do Rio Grande do Sul. Existem alguns outros, mas de forma ampla, eu diria que os entendimentos se aproximam, mas existem vários casos que mostram diferentes interpretações. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Desse modo, é oportuno destacar que, mesmo que as normas e leis sejam as mesmas para os entes estaduais, existe heterogeneidade no entendimento, na interpretação e na metodologia empregada pelos tribunais de contas. Nessa perspectiva, torna-se necessário verificar as particularidades em cada unidade de análise do presente estudo. A Tabela 4.17 aponta as falas dos entrevistados em relação ao assunto.

Tabela 4.17 – Divergências de entendimento entre os agentes demandantes

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Muitas vezes o entendimento que o Tribunal dá não é o mesmo entendimento que a Secretaria do Tesouro Nacional tem. Então, o entendimento do Tribunal de Contas não está alinhado com o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional, então muitas coisas que nós decidimos lá, padroniza com a Secretaria do Tesouro Nacional, e quando você vem para aplicar no estado, o Tribunal de Contas fala: não, eu não, eu entendi que não é assim, entendi que tem que ser uma regra diferente ou dá o entendimento diferente para aquele processo, e faz com que a gente faça um ajuste naquele processo, naquele procedimento. E isso é um dificultador também, porque você está caminhando com um entendimento da STN, da União, que é um sistema federativo, e aí vem o Tribunal e, não, você está fazendo errado, você tem que mudar o procedimento que você colocou da contabilidade porque não é isso que nós entendemos, e aí você é obrigado a tratar diferente. Então, esse é um ponto que é preocupante. Nós sempre nos preocupamos com isso.</i>
E2SP	<i>No começo eu acho que ele não estava tão afinado. No começo de 2010, quando eu comecei a participar, havia muita crítica de alguns entes com relação à STN não estar afinada com o Conselho Federal de Contabilidade. Eu verifico que, de uns dois ou três anos para cá, é que houve um. É recente esse acordo selado entre STN e Conselho Federal de Contabilidade quanto à condução do processo de convergência na área pública.</i>
E1RJ	<i>Aqui, o Tribunal de Contas ele foi muito assim. Ele corroborou muito com as normas da STN, tanto que eles seguiram a [Portaria n.] 828 e a [Portaria n.] 753, então ele corroborou bastante, foi seguindo o que a STN estava solicitando. . . . Não teve conflito, assim, por enquanto, só se eu não estou me lembrando aqui de um caso muito específico, porque pode ter algum aspecto pequenininho que pode ter tido um motivo de divergência, mas regra geral do processo de implantação não teve</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
	<i>nenhuma divergência. . . Mas isso também gera, em alguns estados, eu acho que não muito aqui, mas tem estados que isso é mais forte, essa divergência entre STN e Tribunais é mais forte.</i>
E1MG	<i>Não, hoje eu não estou vendo mais isso. . . Eu não colocaria o Tribunal de Contas totalmente como demandante, entendeu? Claro que ele tem suas normas para os estados com base nos regulamentos federais, entendeu? Ele está de acordo com o que a norma está falando. Então ele vai aprovar as contas do governo de São Paulo, Minas, sei lá de quem for aprovar. Ele vai observar se estamos dentro do contexto normativo imposto para aquele ente naquele período. Agora, o que vejo é o seguinte: STN e Conselho Federal de Contabilidade hoje eles estão andando muito mais próximos. Então eu não estou vendo tanto distanciamento nessas questões.</i>
	<i>Eu acho que quem regula, na verdade, se for pensar, é o seguinte: quem regula os procedimentos contábeis no Brasil deveria ser o Conselho Federal de Contabilidade, certo? Ponto. É da profissão no Brasil o Conselho Federal. Agora, por que nós também temos que atender aos requisitos da STN? Porque tem uma Lei Complementar que fala que é ela quem lidera as questões normativas na área de finanças públicas enquanto não existir o Conselho de Gestão Fiscal. Então, para mim, sempre existirá duas entidades, embora federais, falando coisas parecidas. Na questão do Conselho Federal, ele está trabalhando muito próximo da STN. Então, acho que, atualmente, não tem muito distanciamento não.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, assim, que existem diferenças entre os posicionamentos dos tribunais de contas dos três estados analisados e, portanto, a variável multiplicidade difere entre tais entes. No que tange ao estado de São Paulo, 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), conforme a fala apresentada na Tabela 4.16. 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. Assim sendo, para o estado de São Paulo, verifica-se, então, que ocorre alta multiplicidade e, portanto, de acordo com a proposição 3, há maior probabilidade de resistência às mudanças institucionais.

Já em relação aos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, aponta-se baixa multiplicidade. No que tange ao primeiro, o entrevistado E1RJ afirmou que o TCE/RJ, via de regra, corrobora as normas emitidas pela STN e, portanto, não há conflitos de entendimento entre as duas instituições que influenciam no processo. De maneira similar, para o estado de Minas Gerais, o entrevistado apontou que não são constatadas divergências de entendimento entre os agentes demandantes. Assim sendo, apesar da multiplicidade de agentes que exercem pressões institucionais, percebe-se unanimidade entre tais agentes e, conseqüentemente, a multiplicidade nesses dois estados enseja na conformidade às mudanças contábeis.

A divergência de entendimentos pelos tribunais de contas é considerada um aspecto prejudicial pelo entrevistado externo E1Gefin. Porém, afirmou que a multiplicidade de agentes tem duas perspectivas pelas quais pode ser observada, haja vista que pode ser prejudicial quando ocorrem

tais divergências, mas também pode ser apontada como ponto positivo, pois a exigência por parte do Tribunal de Contas faz com que os gestores atendam às regras institucionais.

Ele é prejudicial e é positivo. Prejudicial pelo seguinte: muitas vezes o tribunal faz cobranças que o estado não tem estrutura para atender. Quer dizer, chegou a decisão para a gente para fazer o levantamento de custos, só que, para fazer o levantamento de custos, precisa mexer no estado todo, então é prejudicial nesse aspecto, porque ele tinha que vir em consonância com o que o Tesouro está solicitando. . . . Positivo é o seguinte: que com a demanda do Tribunal de Contas, o gestor maior, mesmo ele não querendo, ele acaba se tornando obrigado a municipal, a investir na área financeira. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Todavia, a atuação da STN como demandante do processo de convergência também foi destacada pelos entrevistados. Assim como apontado no início deste subtópico, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da LRF, a STN atua como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Nessa perspectiva, Loureiro e Abrucio (2004) e Silva (2007) abordaram as reformas advindas a partir da instituição da LRF. Entre outros apontamentos, os primeiros autores destacaram que a *accountability* democrática ganharia mais força se o conselho previsto fosse criado. Já Silva (2007) afirmou que “a não-implementação [*sic*] do Conselho de Gestão Fiscal tem implicado controvérsias entre as diversas unidades da Federação” (p. 29). Do mesmo modo, os respondentes também apresentaram controvérsias no que tange à não criação do conselho previsto na LRF. A Tabela 4.18 elenca tais apontamentos.

Tabela 4.18 – Visão das demandas realizadas pela STN e a criação do Conselho de Gestão Fiscal previsto na LRF

ENTREVISTA	
E2SP	<i>Aí então você vê como o processo legislativo no estado, no Brasil, às vezes é lento, porque a LRF 101 de 2000, onde ela falava sobre a composição, a criação de um Conselho Gestor Fiscal com representação paritária de todas essas partes envolvidas. E esse conselho gestor até não ser instituído, quem rege sobre a contabilidade é a STN, então esse é o gancho para ela publicar essas portarias e fazer com que todos os entes sigam. Mas eu falo para você assim: 2000 estava prevista e estamos quase em 2017. Já se passaram 17 anos e esse conselho gestor ainda não foi instituído.</i>
E1RJ	<i>Tem gente que acha isso extremamente negativo, que a STN não tem que mandar nos entes, que os entes são independentes. Assim, eu vejo ela com uma missão institucional que ela tem. Alguém tem que fazer esse papel. Como é um processo de convergência que todo mundo tem que falar a mesma língua, ela edita as portarias fazendo o papel dela. E tem o GTCO, que tem o seu objetivo de nos colocar dentro do processo para discutir e para apoiar, discutir sobre assuntos polêmicos ou não, mas é visto por mim como ela exercendo o papel dela.</i>
E1MG	<i>Nós temos as normas do Conselho Federal de Contabilidade, que é o que rege nossa profissão, e temos os normativos do Tesouro Nacional, que estão embasados na Lei 101, até que tenha o Conselho de Gestão Fiscal. E eu espero que isso não demore tanto assim, do jeito que está demorando, porque precisa; nós precisamos ter uma discussão maior, tem que sair do âmbito só da União.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, assim, que a criação do Conselho de Gestão Fiscal é relevante para determinados agentes que atuam nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Tal importância refere-se, principalmente, pela possibilidade de maior discussão, à participação e representação paritária a partir da existência do conselho, pois o artigo 67 da LRF estabelece que esse seria “constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade”. Sobre a atuação da STN, o entrevistado E1STN afirmou:

Na verdade, toda a competência da STN guarda relação com a consolidação das contas públicas, ou seja, a consolidação é uma atribuição que é dada ao Tesouro pela Lei de Responsabilidade Fiscal, enquanto não regulamentado o Conselho de Gestão Fiscal. Então, esse ponto para nós ele já é relativamente pacífico. Nós entendemos que questionamentos e, eu diria, confrontação e críticas fazem parte do processo, isso é natural. Agora, nós temos competências que são legais e nós não podemos fugir dessas competências. Então eles podem questionar, alguns podem não observar, entrar na justiça, isso faz parte do processo. Por conta que eu acho que de forma ampla há uma aceitação. Há. Muito embora, claro, surjam críticas pontuais, e não são poucas também. Eu diria, até, mas em regra, a maior parte dos entes já internalizou essa forma de trabalho e já enxerga como algo relativamente natural. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Nesse contexto, é perceptível que a atuação dos agentes corresponde a um dos fatores que influenciam na conformidade ou resistência às mudanças institucionais. A convergência de entendimento entre os agentes, independentemente da quantidade, é fundamental para que o processo prospere, pois as divergências são observadas como fatores que dificultam a adequação às normas. Outro ponto que possivelmente contribuiria no processo corresponde à criação do Conselho de Gestão Fiscal. Todavia, torna-se oportuno salientar que tal apontamento se deve, principalmente, à importância atribuída aos estados na participação e discussão sobre os assuntos. Dessa maneira, a Tabela 4.19 elenca a maneira como os três estados abordados nessa pesquisa percebem a interação desses com a STN no processo de elaboração das normas.

Tabela 4.19 – Interação entre São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais e a STN

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Nós temos uma proximidade boa com a STN em relação à construção dos normativos. De uma forma geral, a STN sempre nos ouve e nós temos discutido vários pontos em relação à convergência, que em alguns casos ela tem alterado a decisão dela ouvindo os pontos que nós colocamos e adequando da melhor forma para entender todos os estados, todos os órgãos, os entes da Federação que participam desse grupo, desse fórum de discussão. Então nós temos uma estrutura de trabalho com a STN que nos permite essa facilidade. Agora, a STN, obviamente, ela é um órgão da União e tem situações em que ela toma decisões mais com foco na posição da União, e quando acontece isso nós levamos para um outro fórum, que é um fórum dos estados, onde nós discutimos e contestamos algumas situações que não concordamos com a posição da União, para poder serem reavaliadas ou serem ajustadas, desde que elas não tenham sido acatadas nesse fórum que nós fazemos com a União.</i>
E2SP	<i>Apesar de ter o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis e o Grupo de Relatórios Fiscais [GTREL], o que acontece? Nesses encontros, às vezes a STN até houve muitas críticas. No começo, desde 2007, que às vezes a STN apresentava de bate-pronto aquela sugestão, uma minuta de normativo sem ter debatido previamente ou discutido com os entes que vão ser impactados, os estados</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
	<i>e municípios, ou representantes dos municípios, como eu te falei, a Confederação Nacional dos Municípios e a Associação Brasileira dos Municípios. Então, depois dos entes pegarem pesadamente, criticando essa posição da STN, a STN começou a inserir mais a participação, inclusive com participação com direito a voto, principalmente sobre assuntos muito polêmicos e que tem um peso muito grande em cima seja do ativo e do passivo do estado. Então, em cima desses que se tem um valor, uma relevância muito grande passou a serem mais discutidos, assim compartilhando a discussão e não trazer de bate-pronto aquele normativo. Então, mais assim, tem algumas que entram em divergência.</i>
E1RJ	<i>Às vezes a STN parece ser muito impositiva, na verdade ela vem com aquele viés colaborativo, mas algumas coisas ela é impositiva. Então existe uma certa resistência a isso, tanto que às vezes eles falam uma coisa, aí os estados começam a gritar, todo mundo grita, e eles acabam mudando, porque, na verdade, o Brasil é muito grande.</i>
E1MG	<i>Eu falo assim: não é uma participação na elaboração em si. Qual que é a forma que a União, hoje, prepara? Ela apresenta, ela faz a minuta, coloca em audiência pública e o país opina. Então através dessa audiência pública que ela pode considerar ou pode não considerar. Então é uma questão muito particular. A outra maneira de participação é que a Secretaria do Tesouro Nacional também tem alguns procedimentos de fazer grupos de trabalho para apresentar algumas propostas com umas 200 pessoas envolvidas, representantes de estados e municípios, do Poder Legislativo, dos tribunais de contas, entidades. E aí eles apresentam e fazem um pequeno debate. Eu falo pequeno porque são dois/três dias de debate para assuntos tão complexos. É como se fosse até um referendar aquilo que eles estão fazendo. Então não é uma construção em conjunto na sua totalidade, entendeu? Eu não acho que é, é mais impositiva mesmo às vezes. . . . Tem a participação no sentido de opinar nas audiências públicas. São colocadas normas, por exemplo, o conselho [CFC] coloca em audiência pública e a Secretaria do Tesouro Nacional, de vez em quando, também coloca. Embora o Brasil não tenha esse hábito de opinar muito nesse sentido e de participar dessas questões, desse grupo que a União organiza.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, dessa forma, que é possível a discussão com a STN no processo de elaboração das normas, porém, corresponde a uma participação limitada. Os entrevistados E1RJ e E1MG descreveram a atuação da STN utilizando o termo “impositiva”. Porém, tanto o entrevistado E1SP quanto o respondente E1RJ afirmaram que tal instituição já alterou o posicionamento ou decisão a partir das indicações dos entes, diferentemente do entrevistado do estado de Minas Gerais, uma vez que observou a atuação da STN de maneira menos flexível que os respondentes dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro. Esse posicionamento do entrevistado E1MG também pode ser percebido a partir da resposta obtida quando foi questionado sobre a possibilidade de expor à STN as dificuldades do ente no processo, uma vez que afirmou:

Não tanto. Não. Isso mais no começo, com um grupo pequeno. Agora já é um grupo só quase que para validar o que eles estão apresentando, não é um grupo de grande discussão conceitual e de votação, entendeu? Ponho ou não ponho? Isso é mais impositivo mesmo da União. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Já o posicionamento do entrevistado E1SP é reforçado quando indica o principal motivo que ocasiona discussões entre os estados e a STN, uma vez que afirma que as mudanças que demandam alterações ou ajustes nos sistemas geralmente necessitam de prazo superior àquele

determinado pela STN, em decorrência do tempo necessário para realização das modificações, fato esse verificável quando o entrevistado afirmou:

Normalmente, as grandes discussões são em torno de mudanças que exigem ajustes em sistemas. . . . Então, a maioria dos estados exige um prazo maior para isso. Então, normalmente as discussões são em relação aos roteiros contábeis que normalmente alterem em prazo não combinado com os estados. A STN impõe que: não, você vai mudar esse ano o roteiro contábil de tal procedimento porque nós concluímos que a melhor maneira de contabilizar é essa. Então normalmente os estados rebatem e pedem um prazo maior para poder ajustar os sistemas. (E1SP, comunicação pessoal, 3 de outubro de 2016)

Além das discussões ou negociações que ocorrem com a STN, o entrevistado E1SP apontou que o CFC corresponde a um meio ou canal de negociação quando as alterações sugeridas não são aceitas pela STN.

Então, outro canal que nós temos é tratar diretamente com o CFC. Se nós não conseguimos um canal de manifestação com a STN, o outro canal seria tratar diretamente com o CFC. . . . A STN faz a tradução, digo, o CFC, ele faz a tradução das normas e entrega para a STN e a STN roteiriza esses procedimentos, que são definidos nas normas traduzidas. Então, quer dizer, se nós entendemos que a STN padronizou incorretamente aquele roteiro contábil e a STN não nos ouve em relação a isso, nós podemos partir para o CFC e dizer: olha CFC, nós não entendemos assim, então podemos usar o CFC com um intermediário nessa tratativa de ajuste ou de não consenso do assunto que estão sendo discutidos. (E1SP, comunicação pessoal, 3 de outubro de 2016)

Nesse contexto, o respondente E1SP aponta que, em determinadas circunstâncias, os estados negociam com as entidades demandantes do processo de convergência contábil a partir das dificuldades e impactos internos das mudanças a serem implantadas. Tal comportamento ativo na edição dos normativos também é verificado nas seguintes afirmações de ambos os entrevistados do estado de São Paulo:

Sim, participamos através do fórum [GTCON], como eu havia dito anteriormente. No fórum eles apresentam as mudanças, algumas eles apresentam, só comunicam: oh, vai ter essa mudança aqui, nós estamos só comunicando, não vai ser necessário fazer uma discussão sobre isso, a discussão já está validada pela União e vai ser assim. Então, quando acontece dessa forma, nós temos aquela situação de não consenso. (E1SP, comunicação pessoal, 3 de outubro de 2016)

E esse cronograma gradual, se você ver as portarias passadas que foram revogadas, ela foi muito, essa portaria gradual, essa implementação gradual, ela foi por causa de muita discussão da STN com todos os entes apresentando suas dificuldades em termos de pessoas, processos, recursos para fazer essa implementação, porque até essa portaria eles queriam que essa implementação fosse de uma única vez. (E2SP, comunicação pessoal, 30 de setembro de 2016)

Constata-se que alguns normativos ou regras são determinados mesmo sem a concordância dos estados presentes nas discussões realizadas no fórum do GTCON. Assim, mesmo sem o consenso e existindo divergências de entendimentos em relação a assuntos específicos, a STN tem publicado dispositivos legais que devem ser atendidos pelos entes da Federação. É oportuno

ressaltar, ainda, que os canais ou meios para discussões não se limitam às reuniões do GTCON, haja vista que o Fórum da STN, o GT de Contabilidade do Gefin, assim com as consultas públicas e os eventos promovidos pela STN em parceria com o CFC também são utilizados com tal finalidade. Os subtópicos 4.2.4.2 e 4.2.5.2, referentes à difusão e interconectividade, respectivamente, abordam tais meios.

4.2.2.2 Dependência

Outro fator preditivo apontado por Oliver (1991), também relacionado ao agente que está exercendo as pressões institucionais sobre a organização, corresponde ao nível de dependência entre a organização e os agentes institucionais. Para a variável dependência, utilizou-se a seguinte proposição: **P4: quanto menor o grau de dependência externa em agentes que demandam a convergência, maior a probabilidade de resistência.**

Primeiramente, é imprescindível destacar quais os agentes que demandam a convergência para que, na sequência, verifique-se o grau de dependência externa em relação a tais agentes. Nessa perspectiva, de acordo com a abordagem já realizada no subtópico 4.2.2.1, os agentes demandantes correspondem a STN, CFC, tribunais de contas e instituições internacionais.

Assim, em relação às normas emitidas pelo CFC, essas são incorporadas na elaboração do MCASP, editado pela STN, de adoção obrigatória por todos os entes da Federação. Além disso, os profissionais da área contábil são obrigados a exercer as funções atendendo às legislações e normas vigentes, assim como as demais prerrogativas fixadas pelo CFC, uma vez que são previstas penalidades no caso de não cumprimento, segundo o Código de Ética Profissional do Contador, aprovado pela Resolução CFC n. 803/96.

No que tange aos tribunais de contas, a dependência dos entes para com tais instituições dá-se, principalmente, em decorrência da obrigatoriedade da Prestação de Contas Anual pelo administrador público e da atribuição de apreciação de tais contas pelos tribunais de contas. Assim, a partir do Parecer Prévio aprovado, com ou sem ressalvas, ou reprovado, tem-se o julgamento pela Assembleia Legislativa, no caso dos entes estaduais e, por conseguinte, a aprovação ou a reprovação das contas (Constituição do Estado de Minas Gerais, 1989; Constituição do Estado de São Paulo, 1989). Nesse contexto, atender às determinações de tais

agentes é imprescindível para evitar a possibilidade de obter reprovação ou ressalvas no Parecer Prévio, uma vez que para tais circunstâncias são aplicadas sanções e punições correspondentes.

Ademais, para contratação de operações de créditos por entes federativos com credores nacionais ou internacionais, é necessário observar determinados requisitos para que o pleito seja analisado e autorizado pelo Ministério da Fazenda. Os limites, os documentos e as informações solicitadas para a instrução de tais pleitos estão fixados na LRF, na Resolução do Senado Federal n. 40, de 20 de dezembro de 2001, e na Resolução do Senado Federal n. 43, de 21 de dezembro de 2001. Assim, entre as exigências dessa última resolução, o inciso IV do artigo 21 solicita certidão expedida pelo Tribunal de Contas competente, atestando o cumprimento com os dispositivos da LRF.

Ainda, a LRF determina, no artigo 51, que os estados devem enviar suas contas ao Poder Executivo da União para que seja realizada a consolidação nacional, por esfera de governo das contas dos entes da Federação, atendendo ao prazo estabelecido. Assim, o inciso XII do artigo 21 da Resolução do Senado Federal n. 43, de 21 de dezembro de 2001, determina que seja encaminhada a comprovação do encaminhamento das contas. Essa mesma resolução determina, no inciso VI do mesmo artigo, que seja enviada a “comprovação da Secretaria do Tesouro Nacional quanto ao adimplemento com a União relativo aos financiamentos e refinanciamentos por ela concedidos, bem como às garantias a operações de crédito [*sic*], que tenham sido, eventualmente, honradas”. Além disso, o parágrafo 2 do artigo 1 da Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, determina que a STN poderá não dar quitação à obrigação prevista no artigo 51 da LRF caso as contas sejam encaminhadas em descumprimento aos prazos-limite de adoção das regras.

Dessa forma, para contratação de operações de créditos, faz-se necessário o aval do Tesouro Nacional, com a observância dos limites estabelecidos na LRF, porém a STN corresponde a outro agente que exerce pressões institucionais sobre os entes federativos, conforme já exposto no subtópico anterior referente à variável multiplicidade. Assim, o não envio das contas dos entes à STN, responsável pela consolidação nacional, acarreta punição fiscal, uma vez que o parágrafo 2 do artigo 51 da LRF estabelece a suspensão das transferências voluntárias e das contratações de operações de créditos.

Nessa perspectiva, a Tabela 4.20 apresenta os posicionamentos dos entrevistados dos três estados em relação à dependência dos agentes demandantes das mudanças contábeis baseadas nas IPSAS.

Tabela 4.20 – Evidências para a variável de pesquisa dependência

ENTREVISTA	
E1SP	<p><i>Todo empréstimo externo que fazemos, porque no caso dos empréstimos internacionais são empréstimos externos, precisamos ter o aval da STN, da Secretaria do Tesouro Nacional, para poder ver se temos limite para poder fazer esse endividamento. E mesmo com os empréstimos que nós fazemos com a União, todos os empréstimos que fazemos têm a validação da própria União, onde eles avaliam se temos poder de cumprir com aquele pagamento daquele endividamento. A Lei de Responsabilidade já estabelece alguns limites e esses limites são respeitados pelo Tesouro Nacional.</i></p> <p><i>Sim, [essa dependência] influencia. Do ponto de vista que se nós não cumprirmos, nós vamos ser penalizados em relação às transferências voluntárias que recebemos da União. Então, as questões de convênios que assinamos com os ministérios lá da União, das parcerias, por exemplo, da Secretaria de Cultura com o Ministério da Cultura, que a União manda recursos para cobrir alguns programas de governo no estado, eles cortariam esses recursos se nós não cumpríssemos com determinadas regras que eles estão colocando.</i></p>
E2SP	<p><i>Quando o Sincofi [Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público] estiver completamente desenvolvido e você não vai conseguir enviar suas informações conforme o padrão nacional, eles vão suspender a transferência, a tomada de operação de crédito, ou seja, o Governo Federal vai deixar de transferir aqueles recursos que são de direito do estado e o estado também, se for tomar operação de créditos, ele não vai conseguir.</i></p>
E1RJ	<p><i>Tem. Tem impactos nas transferências voluntárias. Se nós não implantássemos o plano de contas e enviássemos a tempo lá para o sistema deles, o Sincofi, então nós não receberíamos as transferências voluntárias. Então tem impacto nessa questão sim, porque se eles estão colocando uma sanção, tem uma certa dependência, mas só com esses recursos.</i></p> <p><i>Sim [é levada em consideração a possibilidade de não receber recursos quando da decisão de atender a convergência], porque também você fica como se fosse negativedo, então tem sim, tem um impacto.</i></p> <p><i>Mas aqui também é muito forte a questão do Tribunal de Contas, não vou enganar. Se a gente não fizer, vem o Tribunal de Contas em cima. Então é mais forte a questão do controle externo, de ter algum tipo de sanção do controle externo se você não adotar aquela norma. Então eu acho que é mais forte do tribunal, é mais forte, eu não sei o que os outros estados vão responder, mas aqui no Rio é forte a questão do Tribunal de Contas.</i></p>
E1MG	<p><i>Na verdade, quando você está falando de uma operação de crédito, ela sempre é feita pela Secretaria de Fazenda dos governos. Quem dá aval é o Tesouro Nacional e o Senado. Nenhum governo estadual ou municipal pode pegar dinheiro emprestado sem ter aval do Senado e do Tesouro Nacional.</i></p> <p><i>Vou te dar um exemplo. Convênios: 700 milhões, mais 270, quase um bilhão de reais de previsão de convênio que nós temos para receber esse ano, de previsão. E são todos convênios com o Governo Federal. Então, se ele me falar o seguinte: você não atendeu os requisitos, não vou te passar o dinheiro, um de seus requisitos eu não tenho aqui.</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Constata-se, dessa forma, 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 LRF, 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, do estado do Rio de Janeiro, que,

diferentemente dos respondentes dos outros dois estados, apontou a relevância das exigências do 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. A Tabela 4.21 elenca as falas de ambos os entrevistados externos.

Tabela 4.21 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à dependência

E1Gefin	E1STN
<p><i>A União colocou que no não atendimento ao processo, o ente não iria ter transferências voluntárias, que são os convênios e a parte de operação de crédito. Também ia ter problema, ou seja, a partir desse momento já começou a ter mais relevância esse processo de convergência. . . . Está na STN de bloquear as transferências voluntárias e também operação de créditos e, dentro do próprio estado, o próprio Tribunal de Contas fazendo justamente essa cobrança do processo.</i></p>	<p><i>Depende do ente. Por exemplo, alguns entes, eles querem pegar empréstimos, e para pegar empréstimos, eles têm que ter um garantidor, alguém que vai dar uma garantia, um fiador, digamos assim. E em regra é a União. Então a União fala: olha, eu só te dou a garantia, ou seja, vou ser o seu fiador caso você, dentre outras coisas, me mande as contas anuais. Então, assim, de forma geral, o que os motiva é basicamente isso. E, assim, a dependência para com a União ela é grande? Ela é grande nesse aspecto. . . . Eles têm que ter uma garantia da União nesse sentido ou mesmo para o estabelecimento de convênios. Isso é significativo sim.</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A partir do exposto, verifica-se que os estados abordados neste estudo apresentam dependência para com agentes demandantes, dependência no que tange aos aspectos financeiros. Todavia, torna-se necessário verificar quão significativo tais recursos são para os entes estaduais, pois, se o não repasse não for significativo para o estado, a dependência não seria relevante. Nesse contexto, Pfeffer e Salancik (2003) apontam que caso o fornecimento de recursos pelo ambiente seja amplo e estável, não haveria problemas para a organização, uma vez que os recursos estariam disponíveis às organizações sem necessidade de observar quem detém o controle dos recursos e, por conseguinte, o poder sobre a organização em decorrência da relevância dos recursos para as atividades organizacionais.

Desse modo, Pfeffer e Salancik (2003) discutem duas dimensões com objetivo de explicar a importância dos recursos para as organizações: (i) a magnitude da troca e (ii) a criticidade do recurso, abordados no subtópico 2.1.2 deste estudo. Para o contexto da dependência dos estados, a segunda dimensão deve ser analisada, pois está atrelada à habilidade ou capacidade organizacional de continuar com suas atividades na falta ou ausência de tais recursos.

Assim sendo, a relevância dos ingressos com operações de créditos para as atividades do estado de São Paulo é apontada no Relatório Anual do Governo do Estado de São Paulo (CGE/SP,

2016b), referente ao exercício de 2015, pois indica que “as operações de crédito totalizaram R\$ 6 bilhões no ano, valor R\$ 500 milhões inferior ao observado em 2014, mas ainda assim importante fonte de receita para investimentos” (p. 2).

Para os estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais a significância dos credores é evidenciada a partir da realidade financeira vivenciada por tais estados. Essa é perceptível mediante o Decreto n. 45.692, de 17 de junho de 2016, e pela Lei n. 7.483, de 8 de novembro de 2016, para o primeiro ente, e mediante o Decreto n. 47.101, de 5 de dezembro de 2016, para o segundo, haja vista que instituem o estado de calamidade pública financeira nas respectivas administrações estaduais.

Apesar de as receitas com impostos representarem uma parcela relevante para a economia dos estados, esses têm outras fontes de recursos financeiros. Assim, no que tange aos empréstimos e financiamentos, verifica-se, mediante as demonstrações contábeis publicadas pelos três entes estaduais, que a União é a principal credora desses estados, em decorrência do Contrato de Refinanciamento firmado mediante o amparo da Lei n. 9.496/97 (SCCG, 2016; CGE/RJ, 2016a; CGE/SP, 2016b).

Porém, recursos também são obtidos, em nível interno, do Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), entre outros, e, para tais operações, torna-se necessário o cumprimento das determinações da LRF e das Resoluções do Senado Federal de 2001, indicadas no início deste subtópico. Além disso, os empréstimos dos três entes federativos também são evidenciados mediante informações divulgadas pelo Banco Central do Brasil (2017), conforme apresenta a Tabela 4.22. Todavia, esses dados referem-se apenas ao endividamento contratual com o Tesouro Nacional e o Sistema Financeiro Nacional, não incluindo, portanto, informações atinentes à dívida externa, mobiliária e com outras instituições não financeiras que não o Tesouro Nacional.

Tabela 4.22 – Endividamento do governo dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais em outubro de 2016 (em R\$ 1,00)

DEVEDOR		CREDOR			TOTAL
		TESOURO NACIONAL	INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PÚBLICAS	INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PRIVADAS	
SP	Administração direta	220.167.604.231,33	14.306.672.385,27	0	234.474.276.616,60
	Administração indireta	17.044.203,79	3.283.277.052,33	73.076.009,01	3.373.397.265,13
	Total	220.184.648.435,12	17.589.949.437,60	73.076.009,01	237.847.673.881,73
RJ	Administração direta	57.157.449.520,54	19.633.465.742,76	1.211.577.915,79	78.002.493.179,09
	Administração indireta	181.216.249,16	526.945.682,69	0	708.161.931,85
	Total	57.338.665.769,70	20.160.411.425,45	1.211.577.915,79	78.710.655.110,94
MG	Administração direta	76.478.546.980,34	8.768.111.412,55	0	85.246.658.392,89
	Administração indireta	851.588.234,22	5.402.014.434,67	1.371.330.482,13	7.624.933.151,02
	Total	77.330.135.214,56	14.170.125.847,22	1.371.330.482,13	92.871.591.543,91

Fonte: Banco Central do Brasil (2017).

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. Nessa perspectiva, a Tabela 4.23 apresenta os credores externos apontados nas demonstrações contábeis dos estados analisados.

Tabela 4.23 – Credores externos dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais

SÃO PAULO	RIO DE JANEIRO	MINAS GERAIS
Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)		
Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD)		
Banco Japonês de Cooperação Internacional (JBIC)		Credit Suisse
	Agência Francesa de Desenvolvimento (AFD)	
	Corporação Andina de Fomento (CAF)	-

Fonte: adaptada da SCCG (2016), CGE/RJ (2016a) e CGE/SP (2016b).

O Anexo C apresenta as fontes de recursos internos e externos com os respectivos saldos contabilizados extraídos dos balanços publicados.

A influência de instituições internacionais no processo de mudança contábil, principalmente no que se refere à adoção do regime de competência, foi apontada em estudos realizados por outros pesquisadores. Na Indonésia, Hassan (2015) indica que a institucionalização do regime de competência ocorreu em decorrência da pressão coercitiva das instituições financeiras internacionais. Adhikari e Mellemvik (2011) apontam que, no Nepal, o interesse das organizações internacionais corresponde a um dos fatores que influenciaram na transição de regimes contábeis. Para James e Manning (1996), a adoção do regime de competência em países

desenvolvidos foi induzida por pressupostos da NGP, porém, em países em desenvolvimento, é resultante da necessidade de atender às regras de autoridades financeiras internacionais, como as do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Asiático de Desenvolvimento. O FMI publicou um guia técnico para implantação do regime de competência no setor público e apontou que a transição tem objetivo de obter maior transparência, informações gerenciais internas confiáveis, aprimorar o controle sobre os gastos e gerenciar os riscos fiscais, entre outros (IMF, 2016b).

Os entrevistados das três unidades de análise apontaram que as instituições internacionais influenciam para que os estados adotem as exigências do processo de convergência. A Tabela 4.24 elenca as falas referentes a esses posicionamentos.

Tabela 4.24 – Relevância das instituições internacionais para realização do processo de convergência

ENTREVISTA	
E2SP	<i>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.</i>
	<i>A Contadoria está melhorando na qualidade das suas informações e, uma vez ela melhorando, elas vão ter reflexos não só para mostrar para a sociedade como os recursos do estado são aplicados, mas a gestão desses recursos, e também atrair investimentos externos, atrair credores ou investidores externos para potencializar nossa economia.</i>
E1RJ	<i>Tem os financiadores, como o Banco Mundial, que às vezes interage de uma certa maneira com nós para implantação da convergência. . . . Às vezes eles estão em missão aqui aí perguntam como está o processo de convergência. Também já houve um workshop ajudando. Foi criado um workshop para discutir soluções de sistemas de custos, então nós respondemos como está indo o processo, mas eles também nos auxiliam. Às vezes convidam palestrantes para falar sobre o processo.</i>
E1MG	<i>Nós recebemos agências de rating, nós recebemos instituições estrangeiras aqui, outros países, e como que nós não teremos nossos números baseados nesses novos conceitos? Então Minas não gostaria e não ficaria jamais de fora do processo.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Dessa forma, as informações divulgadas mediante os demonstrativos de cada ente e do Banco Central do Brasil (2017) e as evidências dos entrevistados indicam a dependência dos três entes para com a União e instituições financeiras internacionais e, conseqüentemente, a necessidade do aval da STN. A relevância das transferências voluntárias efetuadas pela União, assim como da obtenção da garantia federal para obtenção de recursos financeiros com outras instituições, também foi apontada pelos entrevistados dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. A Tabela 4.25 elenca as falas dos respondentes.

Tabela 4.25 – Capacidade dos estados de operar sem os recursos da União

ENTREVISTA	
E1SP	<p><i>É muito pequena porque, considerando a arrecadação dos impostos, temos uma parcela livre de 13% do valor da arrecadação para poder tratar com investimentos, com outras coisas. Então, se você considerar os 100% da arrecadação, é um valor muito pequeno para poder bancar esses investimentos que o estado precisa fazer. Então é por isso que tem que recorrer a recursos fora do âmbito do estado.</i></p> <p><i>Então tem compromissos que o estado tem que estão vinculados aos impostos e, então, dessa forma, de tudo aquilo que sobra dessa parcela não vinculada é que o estado tem poder de utilizar para questões de investimentos, que é uma parcela pequena. Aí, por conta disso, o estado se vale muito de empréstimos, empréstimos com o governo federal ou com organismos internacionais, organismos financeiros internacionais. Também, de onde advêm os recursos para ele poder tratar as questões de investimentos, projetos de investimentos grandes no estado, como a concessão de metrô, concessão de uma grande rodovia, aparelhamento de transporte no estado? Então essas questões funcionam muito com a questão de empréstimos.</i></p> <p><i>Para você ter uma ideia, o estado tem em torno de cinco/seis mil convênios. Alguns são de valores pequenos e tem casos que tem um valor mais relevante, onde o estado e a União fazem uma parceria para poder tocar algum determinado tipo de programa no estado. Então o estado entra com, por exemplo, 20% dos recursos e a União entra com 80% do total dos recursos que precisamos para trocar aquele programa, e dessa forma vai tocando esses programas de governo, essas ações de governo. Então, obviamente, se faltamos recursos da União para cumprir com a execução desse programa, nós temos um prejuízo em relação a esses programas, efetivamente.</i></p>
E1RJ	<p><i>Olha, eu acho que não. Assim tem impacto [essa possibilidade de sanção mediante a suspensão das transferências voluntárias], mas não é muito forte. Eu acho que isso dá mais força para o processo acontecer, porque quanto mais você depende desses recursos para sobreviver, mais isso significa para o ente, como municípios. Se for um município pequeno, que depende daquela transferência voluntária muito forte, então ele vai fazer, porque ele depende muito disso. Agora aqui depende também. É forte. Nós sempre falávamos que, olha, se não adotar as normas, nós vamos ficar impedidos de receber transferências voluntárias. Era utilizada essa informação para poder mostrar que, de alguma forma, nós precisávamos fazer a adoção.</i></p>
E1MG	<p><i>Vai ser prejudicial financeiramente para o estado se ele vier a aplicar essa sanção para qualquer município. Este ano, aqui, nós temos poucas operações de crédito que pretendemos pegar emprestado, porque o estado não tem condições. Mas já tivemos anos que o estado, entre 2007 e 2008, até 2012 e 2013, ele pegou quase nove bilhões de dinheiro emprestado. Imagina se a União, você está com todo o dinheiro lá, precisa do BNDES liberar para investir, e não. Você não vai liberar porque está faltando isso. Claro que tudo é administrável, mas mesmo assim, entendeu?</i></p>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A relevância da adimplência com as normas da STN também é verificada pela quantidade significativa de garantia obtida para obtenção de recursos. De acordo com o Relatório Quadrimestral de Garantias (RQG), publicado do segundo quadrimestre de 2016, 70,7% das garantias concedidas pela União para contratação de operações de créditos foram outorgadas aos estados brasileiros, sendo que os bancos federais, em segundo lugar, representam apenas 9,9% dessas (STN, 2017b). A Tabela 4.26 apresenta os cinco estados com maiores saldos devedores referentes às operações de créditos com garantia da União.

Tabela 4.26 – RQG concedidas pela União aos estados

MUTUÁRIOS – ESTADOS	QUANTIDADE	(%)	SALDO DEVEDOR (R\$)	(%)
Governo do Rio de Janeiro	32	6,70	28.999.558.159,36	14,3
Governo de Minas Gerais	22	4,60	20.282.872.789,88	10,0
Governo de São Paulo	37	7,70	17.456.838.641,02	8,6
Governo da Bahia	27	5,60	10.450.663.578,85	5,1
Governo do Rio Grande do Sul	17	3,50	8.124.198.202,91	4,0
Demais estados	195	40,50	58.408.619.511,55	28,7
Total geral	330	68,60	143.722.750.883,57	70,7

Fonte: STN (2017b, p. 7).

Constata-se que as três unidades de análise correspondem aos três estados com maiores saldos devedores, evidenciando, assim, a relevância de estar adimplente com os critérios para obtenção de garantias da União. Para obtenção de transferências voluntárias, assim como operações de créditos e concessões de garantia da União, têm-se vários requisitos que devem ser cumpridos pelos entes federativos, como já mencionados. Assim, um dos mecanismos que auxilia na comprovação das exigências corresponde ao extrato obtido do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (Cauc). O Cauc tem caráter informativo, uma vez que apresenta registros de informações disponíveis nos cadastros de adimplência ou sistemas de informações financeiras, contábeis e fiscais, geridos pelo governo federal (STN, 2017a). Em relação ao Cauc, o entrevistado externo, membro da CCONF/STN, E1STN, apontou:

As principais sanções que eu me lembro e as que mais dão resultado são as referentes à inscrição dos entes nacionais no Cauc ou a não construção de garantias. Então, isso é o que mais dá resultado. Uma prefeitura não entregou as contas anuais para nós. Aí meu sistema vai e identifica que ela não entregou e inscreve ela no Cauc . . . que é um cadastro de inadimplentes. E aí a prefeitura não consegue pegar convênio com a União, não consegue pegar empréstimo, tendo a União como avalista, como garantidora. Então isso é o que mais dá resultado. Esse negócio de penalidade, sanção de natureza legal, cível, penal, isso aí já é mais complicado. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

O exposto remete ao apontamento de Pfeffer e Salancik (2003) quando afirmam que os tomadores de decisões devem gerir as demandas organizacionais, objetivando tornar a organização eficaz e, assim, assegurar a sobrevivência, sendo para isso importantes a gestão dos requerimentos ou das demandas dos agentes dos quais dependem de recursos e apoio. Assim, no contexto dos entes estaduais, observar as exigências para recebimento das transferências e obtenção de garantias/aval para contratações das operações de créditos corresponde às tarefas atribuídas aos gestores públicos.

Outro ponto destacado por Pfeffer e Salancik (2003), e fundamental para a teoria da dependência de recursos, refere-se ao poder. Afirmam que é possível que algumas organizações

tenham mais poder que outras, em decorrência da particularidade das interdependências. Nesse contexto, a análise da dependência da União para com os estados torna-se necessária. A Tabela 4.27 elenca os posicionamentos dos entrevistados dos entes estaduais em relação ao assunto.

Tabela 4.27 – Dependência da União para com os estados

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Não. A União não depende do estado. . . . A dependência que existe da União em relação ao estado é a questão da consolidação nacional das contas, que eles fazem a consolidação nacional, e para isso eles dependem das informações da contabilidade. Então eles soltam os normativos e padronizam os registros contábeis para poder fazer a consolidação das contas, que esse é o grande objetivo, na verdade, desse movimento que nós estamos fazendo na contabilidade pública, você ter um Balanço Nacional onde espelhe um reflexo real das informações envolvendo estados, municípios e a própria União.</i>
E1RJ	<i>Tem. Porque, na verdade, nós que executamos, que fazemos, então é uma via de duas mãos. Eles [STN e Tribunal de Contas] determinam e nós temos que fazer. Então a dependência é mais nessa questão de que nós temos que fazer e demonstrar. Até para a STN publicar o Balanço Nacional, todo mundo tem que fazer sua parte. Todo mundo tem que adotar aquele plano de contas até o quinto nível, enviar até aquela data lá do meio do ano. Então tem uma dependência.</i>
E1MG	<i>Na verdade, a dependência é dos estados e municípios com a União. . . . Não. Não tem nenhuma exigência nesse sentido.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

O respondente do estado de Minas Gerias indicou que não existe dependência da União para com os estados. Porém, para o entrevistado E1SP, de São Paulo, e E1RJ, do Rio de Janeiro, a União depende dos entes no que tange ao envio das contas para consolidação das contas nacionais realizada pela STN, sendo essa a única dependência constatada.

É possível afirmar, então, que existem diferenças no grau de dependência externa em agentes que demandam a convergência. Assim sendo, no que tange ao CFC, as NBC TSP são utilizadas como base para edição das normas operacionais publicadas no MCASP, dessa forma, não é possível apontar que existe dependência dos estados diretamente com tal instituição, por isso, constata-se baixo grau de dependência em relação a esse agente demandante. Em relação ao Tribunal de Contas, a necessidade de parecer favorável nas Prestações de Contas Anuais pelos administradores públicos faz com que a dependência seja alta. Já no que tange à STN e às instituições internacionais, verifica-se que a dependência está significativamente atrelada à dependência de recursos financeiros. Desse modo, também é possível apontar alta dependência dos estados analisados com ambas as instituições, de acordo com as evidências supracitadas.

Dessa forma, a partir da proposição 4, constata-se que o alto nível de dependência externa com os tribunais de contas, STN e instituições internacionais aumenta a probabilidade de

conformidade organizacional às expectativas dos agentes demandantes das regras institucionais.

4.2.3 Fator institucional conteúdo

Oliver (1991) aponta a seguinte questão de pesquisa para o fator institucional conteúdo: a quais normas ou requisitos a organização está sendo pressionada a se conformar? As variáveis utilizadas para tal fator institucional foram: (i) consistência e (ii) restrição.

4.2.3.1 Consistência

Para a primeira variável, consistência, utilizou-se a seguinte proposição de pesquisa: **P5: quanto menor o grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas organizacionais, maior a probabilidade de resistência.**

Assim sendo, torna-se necessário abordar, primeiramente, os objetivos do processo de convergência às IPSAS e os objetivos da elaboração das demonstrações contábeis pelos estados para que, na sequência, a análise de pontos consistentes ou conflitantes seja concretizada.

No que tange às IPSAS, a entidade que as edita, o IPSASB, tem a finalidade de servir ao interesse público mediante a edição de normas de alta qualidade para elaboração dos relatórios contábeis, promovendo a *accountability* e a tomada de decisões pelos usuários (IPSASB, 2016a), como já abordado no subtópico 2.2.1 desta dissertação. Nessa iniciativa, pretende-se que tais relatórios forneçam informações às necessidades dos usuários sem autoridade suficiente para requerimento de elaboração de demonstrativos contábeis personalizados (IPSASB, 2016a).

De acordo com o documento publicado em setembro de 2015 pelo IPSASB, *The IPSASB's strategy for 2015 forward: leading through change*, a longa duração da crise da dívida soberana enfatiza a necessidade de fortalecer a qualidade do gerenciamento do setor público em nível mundial, aprimorar as demonstrações oriundas desse setor e fortalecer o fornecimento de informações consistentes e comparáveis, seja entre organismos de um mesmo país, seja em nível internacional (IPSASB, 2015b).

A comparabilidade das informações foi apontada como um dos objetivos do processo de convergência pelo entrevistado do estado de Minas Gerais, E1MG. Já em relação à transparência, os entrevistados das três unidades de análise apontaram tal atributo como um dos pontos a ser aprimorado com o processo de mudança contábil. A Tabela 4.28 apresenta as falas dos respondentes no que tange aos objetivos a serem alcançados com o processo de convergência às IPSAS.

Tabela 4.28 – Objetivos do processo de convergência às IPSAS percebidos pelos entrevistados dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Do meu ponto de vista, o processo de convergência é um resgate da contabilidade patrimonial que se perdeu no setor público. Deixou-se de se prestigiar todos os pontos relativos à contabilidade patrimonial e, colocando a contabilidade orçamentária como a principal, então nós estamos resgatando durante o tempo. Também tem o aspecto de que é um processo de evolução da própria gestão pública, porque você vai aprender a saber qual a importância de alguns assuntos que devem ser tratados no patrimônio e que hoje não é dada a devida importância. Então têm assuntos, por exemplo, receitas por competência, que é um ponto principal. Quer dizer, o estado não sabe o quanto ele tem a receber, não está registrado no Balanço do Estado o quanto ele tem a receber de ICMS durante o exercício. Então essa é uma informação importantíssima. Se ele não sabe o quanto ele tem a receber, como é que ele vai tratar essa situação? Vai tratar só pelo caixa essa arrecadação que ele recebeu e por movimentação de processos que aí isso vai decidir quando isso vai virar uma dívida ativa, quando o estado vai poder cobrar isso em um nível de execução fiscal ou quando ele poderia estar cobrando isso antes? Então ele já tem alguns processos para fazer isso, mas isso não transparecia na contabilidade pública, então assuntos importantes, tais como esses da competência, da própria arrecadação do ICMS, que não eram transparentes para a sociedade até hoje, passam a ser transparentes. Então essa questão da transparência da informação também é importantíssima. E também pelo fato de que todo esse processo que nós estamos trabalhando no patrimônio, no futuro próximo aí, ele vai servir de insumo para tratarmos a gestão de custos dos serviços públicos, de custos da área pública. Então esse eu acho que é o ponto mais importante, que quando nós tivermos essa questão de apuração de custos da área pública bem avançada, nós vamos conseguir entender uma série de situações que existem hoje, que nós aqui basicamente não temos controle, não tem comparativo. . . . Então você vai ter como tomar determinadas decisões que hoje você não tem parâmetros para tomar essas decisões. São levantamentos por outros indicadores que não indicadores de custos, que levam à tomada de decisão.</i>
E2SP	<i>Então eu diria assim: tornar as informações transparentes, fidedignas, tempestivas, com a integração sistêmica que hoje isso não acontece, e consistentes porque hoje você tem, às vezes, vários sistemas paralelos, onde você tem as mesmas informações, e essas informações são diferentes. Então, daí, qual delas você deve levar em consideração? Então você tem que ter um sistema oficial do estado, integrado, onde todos vão utilizar esse sistema e vão alimentar esse sistema com suas informações e vão tornar as informações fidedignas, consistentes, tempestivas, e dar mais transparência.</i> <i>Então, apesar dessa convergência às normas internacionais ter sido startado dentro da área de contabilidade, ela é um processo de mudança de gestão corporativa, ela extrapola a área da secretaria, a área de contabilidade.</i>
E1RJ	<i>Eu acredito que o objetivo é trazer para o setor público a questão da contabilidade patrimonial com objeto do seu patrimônio. E trazer, assim, de uma maneira clara, que nós precisamos controlar o patrimônio do estado. Não só controlar o orçamentário; controlar os aspectos patrimoniais, trazer mais transparência. E eu acho que modernizou muito a gestão, permitiu trazer modernização à gestão pública. Assim, foi impactando de várias maneiras. Nós precisávamos adotar as normas, então isso possibilitou fazer mais concurso para renovar a carreira, possibilitou modernizar o sistema contábil, foi uma das causas da mudança do sistema que nós temos. Então eu acredito que seja isso: transparência, a melhoria da informação, a modernização da gestão, eu acho que está permitindo isso.</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
E1MG	<i>Olha, o processo de convergência, para mim, ele está trazendo uniformidade dos procedimentos no país. Então eu vejo que esse aí é um grande passo que o Brasil está dando. No momento que você tem a uniformização de conceitos e procedimentos, fica mais fácil para o usuário interpretar essas informações que estão nas demonstrações contábeis do país e compará-las com outro. Então eu acho que assim: o processo de convergência é a qualificação e a uniformização dessas informações, uniformização em termos de processos, de padrões de exigência.</i>
	<i>Se nós não fizermos, vamos ficar atrás de todo mundo. Nós não teremos a transparência exigida no contexto que está falando das normas.</i>
	<i>Fizemos primeiro uma modernização institucional no governo, porque esse processo de convergência, ele não é só contábil, ele é institucional, ele é do governo.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Percebe-se, assim, que outro ponto em comum, destacado pelos respondentes, refere-se à mudança inserida na gestão a partir da convergência. Os entrevistados caracterizaram o processo como “evolução da própria gestão pública” (E1SP), “mudança de gestão corporativa” (E2SP), “modernização da gestão” (E1RJ) e “modernização institucional no governo” (E1MG). Ou seja, as normas emitidas convergidas aos padrões internacionais proporcionam mecanismos e parâmetros para a administração pública que viabilizariam mudanças na própria gestão.

A percepção do processo de convergência no estado de São Paulo também é percebida mediante as informações institucionais publicadas pela Sefaz/SP (2016a), a saber:

A convergência da contabilidade pública aos padrões contábeis internacionais tem como principais objetivos aumentar a qualidade, a transparência e a compreensibilidade das informações contábeis, com reflexo direto no aperfeiçoamento da prestação de contas à sociedade e melhoria dos instrumentos à disposição dos gestores públicos para a tomada de decisão. (para. 1)

No contexto brasileiro, de forma específica, a publicidade dos atos e a prestação de contas dos administradores são abordadas e instituídas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Todavia, para Platt Neto, Cruz, Ensslin e Ensslin (2007) “a transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível” (p. 75).

A necessidade de se aprimorar a transparência foi apontada pelo entrevistado externo E1STN, haja vista que a ocorrência de fatos não desejáveis na administração pública faz com que os gestores não queiram dar publicidade aos fatos que reflitam a realidade dos entes.

Então, muitas vezes o ponto é que grande parte dos entes não tem interesse em dar transparência àquilo que de fato ocorre. Por quê? Porque grande parte deles não faz aquilo que é o correto. Não contabilizam da forma correta, não fazem a gestão com base na contabilidade, fazem uma gestão amadora, caótica. A gestão orçamentária ela se confunde com a gestão patrimonial e o contador é pressionado, pelo gestor público, para fazer de forma diferente. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Verifica-se, assim, que a variável política apontada no subtópico 4.2.2.1, pelo mesmo entrevistado, como fator que interfere tanto no uso das informações que poderiam tornar a gestão mais eficiente quanto na composição dos tribunais de contas, também interfere no processo de contabilização e, conseqüentemente, na transparência das contas públicas.

A publicidade dos atos com o intuito de atender à determinação legal é apontada pelos entrevistados E1SP e E1RJ como um dos objetivos para elaboração das demonstrações contábeis por seus estados. A Tabela 4.29 apresenta as falas dos respondentes em relação ao assunto e elenca, também, o objetivo da elaboração apontado pelo entrevistado do estado de Minas Gerais.

Tabela 4.29 – Objetivos da elaboração das demonstrações contábeis pelos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Tem vários. O principal é a prestação de contas do governador do estado, do que aconteceu no exercício em que estamos fazendo as demonstrações, mas também tem a questão de ele ser um documento que serve para fazer a avaliação para empréstimos que o estado vai fazer essas operações de créditos que o estado faz. Então é um documento que ele é válido para isso. Ele é um documento que serve para a sociedade acompanhar o comportamento do estado, na variação que teve de um ano para o outro no patrimônio do estado. . . . Então, basicamente, é isso. Mas primeiro é a parte legal, porque tem que prestar contas, está na Constituição do Estado que você tem que apresentar o Balanço Geral do Estado.</i>
E1RJ	<i>Temos a obrigação de fazer as demonstrações contábeis e, dentro dos nossos objetivos, demonstrar para a sociedade as demonstrações, a prestação de contas do governador, é dar transparência.</i>
E1MG	<i>Objetivo não só do estado. Acho que o objetivo de qualquer demonstração contábil é dar informação sobre a situação econômica e financeira do ente. E sua posição patrimonial, seus movimentos e resultados econômicos daquele período, enfim. E em Minas, também, é essa a finalidade: demonstrar todo seu movimento do ponto de vista patrimonial, orçamentário, movimentação financeira, todas as suas informações no decorrer de um período X.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Desse modo, a partir dos objetivos do processo de convergência e dos objetivos internos da elaboração das demonstrações contábeis, torna-se possível verificar a consistência (ou não) das normas do processo de convergência com as metas organizacionais. Os entrevistados dos três estados apontaram que existe consistência entre ambos os objetivos, conforme elenca a Tabela 4.30.

Tabela 4.30 – Evidências para a variável de pesquisa consistência

ENTREVISTA	
E2SP	<i>Não [existe conflito entre os objetivos internos e os traçados pelo processo de convergência]. Eu acho que esse processo de convergência ele vem para agregar, melhorar as demonstrações, não só as demonstrações contábeis. E a partir dessas demonstrações todos os estados vão poder pegar e transformar essas informações puramente técnicas em informações mais palatáveis, que sejam de um linguajar mais simples e entendível pela população.</i>
E1RJ	<i>Sim, existe [consistência entre os objetivos internos da elaboração das demonstrações contábeis e os objetivos do processo de convergência].</i>
E1MG	<i>Tem consistência. Não acho que entraram em conflito em momento nenhum. Ele veio qualificar mais ainda as informações que estão dispostas na legislação pública.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A homogeneidade e a coerência entre ambos os objetivos também foram apontadas pelo entrevistado externo E1Gefin: “o que eu tenho notado lá nas nossas reuniões, nas nossas conversas, não [tem conflitos]. Pelo contrário, todo mundo está incluído mesmo no sentido de dar, trazer a evidenciação da informação” (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016).

Assim sendo, verifica-se que não existem pontos conflitantes entre as normas de convergência e as metas organizacionais. Todavia, para a variável consistência, Oliver (1991) indica três graus distintos, a saber: (i) alto, (ii) moderado e (iii) baixo.

Dessa maneira, constata-se moderado grau de consistência entre as normas do processo de convergência e as metas dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, 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 Minas Gerais e a fala do entrevistado E1MG, evidenciada, a seguir, reforça tal apontamento:

Sem dúvidas, acho que traz [eficiência] para qualquer pessoa que fizer [a convergência] em um nível mais detalhado, porque você terá uma informação mais real de todo o patrimônio da administração pública brasileira. Então ele 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 baseadas na

adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS no estado de Minas Gerais.

4.2.3.2 Restrição

No que tange à segunda variável de pesquisa do fator institucional conteúdo, a saber, restrição, utilizou-se a seguinte proposição: **P6: quanto maior o grau de restrições quanto à autonomia organizacional imposta pelo processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.**

Desse modo, para verificar se as mudanças institucionais propostas modificam a autonomia dos entes impondo-lhes restrições à atuação organizacional, resulta-se necessário verificar o intuito das alterações e regras institucionais baseadas nas IPSAS demandadas pelos agentes. Todavia, os objetivos do processo de mudança institucional foram abordados tanto no subtópico 2.2.1 quanto no subtópico 4.2.3.1, por isso, acredita-se que a abordagem exaustiva do assunto é dispensável neste subtópico. Nessa iniciativa, ressalta-se apenas que os objetivos das mudanças abordadas correspondem a mudanças contábeis, pois são alterações no regime de contabilização, ou seja, adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Assim, a instituição de tais mudanças modifica a forma de contabilização dos fatos e, como resultado, esperam-se mecanismos que aprimorem o processo de tomada de decisão e a *accountability* no setor público.

Outro ponto relevante para análise da variável restrição corresponde aos dispositivos legais, tais como constituições, leis, decretos etc. que regulamentam as atribuições, competências, sanções e penalidades no que tange à atuação dos gestores públicos. Isso posto, é possível apontar que a autonomia para o processo de tomada de decisão é delimitada mediante os direitos e obrigações dispostos nos instrumentos legais. Como exemplo do exposto, têm-se os limites com despesas com pessoal instituídos na LRF e as vinculações dos recursos fixadas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que norteiam o processo de tomada de decisão dos administradores na atuação organizacional.

Os respondentes dos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais 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. As falas que indicam tais posicionamentos podem ser observadas na Tabela 4.31.

Tabela 4.31 – Evidências para a variável de pesquisa restrição

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Não. Acho que isso só reforça. Reforça ainda mais essa autonomia [do órgão central de contabilidade], do ponto de vista de que nós vamos acompanhar e analisar mais informações que existiam antes, que antes tínhamos basicamente informações orçamentárias e financeiras bem detalhadas e agora nós também vamos ter as informações patrimoniais bem detalhadas, então você consegue avaliar, por exemplo, quanto que o estado tem a receber e o que ele não recebeu que você vai destacar isso no balanço. Então, do ponto de vista das questões de decisão, acho que está só fortalecendo essa questão de decisão que, como eu tinha dito anteriormente, o grande objetivo dessas questões patrimoniais é chegar nessa questão da apuração de custos justamente para fortalecer essa questão da gestão de decisão do governo.</i>
E1RJ	<i>Se existisse mudança interna [na gestão] nós teríamos mais autonomia, mas como não aconteceu, continuamos do mesmo jeito. É como se fosse alguém nos dar empoderamento. O decreto empoderou quando disse que nós éramos os responsáveis pelo processo. O decreto de 2011: a Contadoria Geral do Estado será responsável pela implantação, fazer gestão do grupo, chefiar todo processo e tal, mas não teve nenhum outro normativo ou decreto talvez alterando a nossa posição na estrutura hierárquica, talvez nos dando mais poder. Não, não teve. Na verdade nós ganhamos muita responsabilidade. A contabilidade ganhou muita responsabilidade e, na verdade, não foi o mesmo grau de intensidade de dar mais poder para que pudéssemos realizar aquelas mudanças.</i>
E1MG	<i>Não necessariamente. De autonomia e restrição, não. Porque eu acho que as autonomias e restrições já estão na Constituição. Eu não diria que mexeu na autonomia dos estados não. Algumas pessoas podem achar que mexeu, no momento que padroniza sua estruturação contábil, mas você tem a liberdade de detalhar da maneira que você quiser. Então não acho que mexeu na autonomia não.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim como os entrevistados internos, os externos não apontaram a inserção de restrições na atuação dos gestores a partir das mudanças contábeis baseadas nas IPSAS. Para o membro do GT de Contabilidade do Gefin e da CCONF/STN, a finalidade do processo consiste no aprimoramento contábil para que a contabilidade retrate a realidade dos entes, o que é perceptível na Tabela 4.21.

Tabela 4.32 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à restrição

E1Gefin	E1STN
<i>A ideia é justamente ter uma contabilidade útil que retrate a realidade, no caso do estado, da União e do país, que mostre o endividamento correto, que evidencie, em seus ativos, os recebíveis de fato e não aqueles valores que estão ali poluindo o Balanço Patrimonial e dando uma margem de interpretação para o leitor que faz este rating com relação a qual o recebimento real daqueles valores que ali estão. Então, a ideia dos gestores financeiros na área de contabilidade que nós coordenamos é justamente isso. Então. Boas práticas, informações corretas, consistentes, tempestivas, que até então isso nunca foi levado em consideração, nunca foi dada a devida importância que o assunto merece.</i>	<i>Não [o processo de convergência não modifica a autonomia dos entes], de forma nenhuma. Ele tem toda autonomia para fazer o que ele achar necessário, o que ele achar importante, o que forem as prioridades dele. Na verdade, o único ponto é que ele tem que fazer uma boa contabilidade e dar transparência aquilo. . . . Enfim, a contabilidade, em nenhum momento, ela interfere na gestão do ente público, muito pelo contrário. A contabilidade tem, como principal função, a contabilidade é uma forma de registrar a informação posteriormente à ocorrência da transação. Então, assim, eles vão definir as prioridades, vão estabelecer seus meios orçamentários, as suas leis e diretrizes orçamentárias, seus planos plurianuais, enfim, vão dar execução àquilo e, assim que aquilo for ocorrendo, a contabilidade vai registrar.</i>

[continua]

[conclusão]

E1Gefin	E1STN
	<i>Agora, o que nós não vamos deixar, porque o que nós gostaríamos é que o registro refletisse a realidade dos fatos e não que fosse um registro que escondesse o que de fato está ocorrendo na gestão.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

O posicionamento do entrevistado E1STN em relação à necessidade de melhoria na evidenciação e à não alteração da autonomia dos entes mediante as mudanças contábeis em andamento também é verificado no exemplo atinente ao estado do Rio de Janeiro. Para esse, a realidade financeira do estado deveria ser evidenciada nos demonstrativos publicados pelo ente, todavia, a situação percebida por meio dos relatórios não representa a real situação dos fatos e, além disso, indica posição favorável das contas do estado, enquanto que, na realidade, esse ente estadual apresenta falta de recursos que afetam até mesmo o pagamento dos servidores.

Um exemplo típico aqui, até em gestão estadual, é o Governo do Estado do Rio de Janeiro. O Governo do Estado do Rio de Janeiro, ele manda os relatórios para o Tesouro Nacional, Relatório de Gestão Fiscal, que é uma exigência da LRF no Relatório de Gestão Fiscal dele, a despesa de pessoal como a proporção no RCL [Receita Corrente Líquida], ela é de 33%, ou seja, em tese, ele é o estado que menos gasta com pessoal. Aumentou um pouquinho no último, que eles enviaram para 40%, sei lá, mas então, em tese, se você for olhar pela ótica fiscal no mix do LRF e tudo o mais, o estado está super bem, é o estado que menos gasta com a folha, o estado está tranquilo e tal. Na prática, você liga a televisão, você abre o jornal, você vai na internet, você vê que eles não estão conseguindo pagar os salários. . . . Então, a contabilidade, o nosso propósito aqui, é fazer com que a contabilidade reflita a realidade da gestão do ente. Se o negócio está feio, a contabilidade não pode mostrar que está bonito, ela tem que mostrar a realidade, é só isso. Agora, se ele vai continuar a fazer para ficar feio e tudo o mais, aí depende do que eles alocarem como prioridade deles, nós não vamos interferir nisso. Nós só queremos que o número reflita a realidade da gestão patrimonial e não só patrimonial, mas também orçamentária e fiscal. É isso. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

A partir das evidências apontadas, verifica-se que o processo de convergência não impõe novas restrições e tampouco altera as existentes dos estados que compõem as unidades de análise, uma vez que essas são fixadas por meio de dispositivos legais que dispõem sobre a atuação dos representantes dos estados, e não por meio de normas contábeis. Dessa maneira, no que se refere à sexta proposição, verifica-se que haverá maior probabilidade de aquiescência ou conformidade às pressões institucionais, considerando-se a variável restrição, pois as demandas institucionais não restringem a alocação ou aquisição de recursos, seleção de produtos e serviços ou a administração dos entes estaduais abordados nesta pesquisa.

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 de adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, mudanças na restrição e na autonomia talvez sejam notificadas como resultado da necessidade de reportar os fatos ocorridos na administração pública.

4.2.4 Fator institucional controle

O fator institucional controle está atrelado à seguinte questão de pesquisa apontada por Oliver (1991): como ou por que meios as pressões institucionais estão sendo exercidas? Assim, para esse fator institucional, estabeleceram-se duas variáveis de pesquisa, a saber: (i) coerção e (ii) difusão.

4.2.4.1 Coerção

A primeira variável, coerção, está associada à seguinte proposição de pesquisa: **P7: quanto menor o grau de coerção legal para adoção das normas atinentes ao processo de convergência, maior a probabilidade de resistência.**

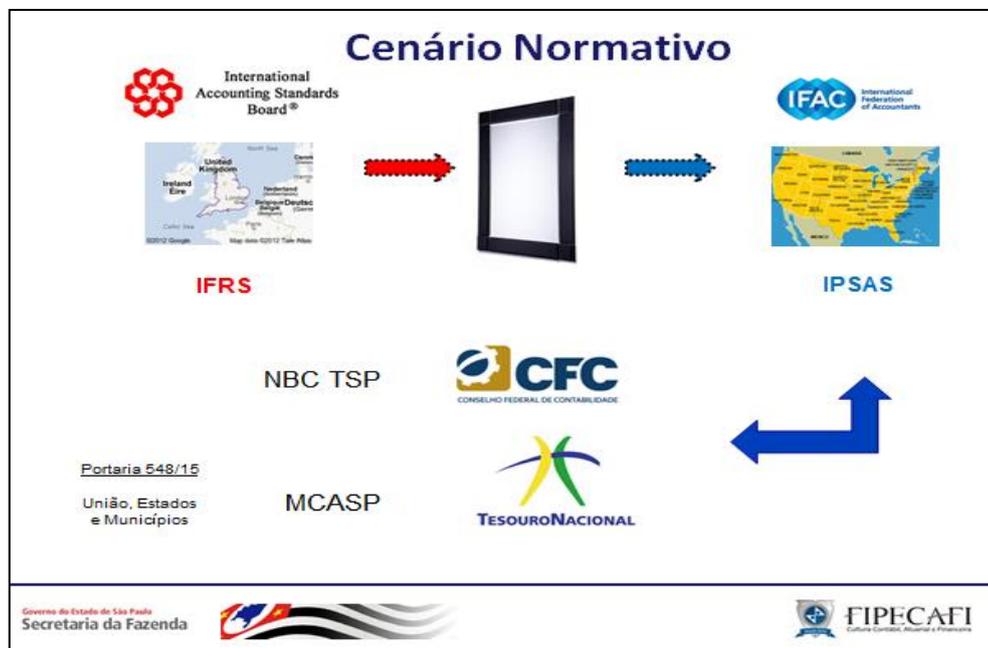
O processo de normatização brasileiro está atrelado às características do modelo e das práticas contábeis baseadas fortemente em atos normativos em decorrência do sistema jurídico adotado, qual seja, o sistema codificado (*code* ou *civil law*). Em países que adotam o sistema baseado no direito romano ou *code law*, a lei torna-se a principal fonte do Direito. De acordo com Martins, Martins e Martins (2007), no grupo de países que adotam a figura do *code law* está o Brasil, e, nesse sistema “a presença do ato jurídico ou de qualquer instrumento nele alicerçado é fundamental, onde os julgamentos se dão em função da relação entre os fatos e os fundamentos antes detalhados em lei ou atos por ela previstos” (p. 8). Assim, o fato de o sistema brasileiro ser o codificado enseja que a determinação das regras seja a preocupação central da ciência do Direito.

Além disso, o artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determina o princípio da legalidade à administração pública brasileira. Tal princípio refere-se à obediência

às leis e a administração deve atuar de acordo com os preceitos legais em um Estado de Direito, ou seja, está restrita à conformidade e à determinação legal.

Assim, no que tange à expedição de normas atinentes ao processo de convergência, têm-se o CFC e a STN, como já abordado no subtópico referente à variável multiplicidade. O cenário normativo que dispõe sobre o processo de convergência, de acordo com documentos internos disponibilizados por um dos entrevistados do estado de São Paulo, pode ser observado na Figura 4.6.

Figura 4.6 – Cenário normativo do processo de convergência pelo Governo do Estado de São Paulo



Fonte: dados da pesquisa (2017).

A partir da Figura 4.6 percebe-se a edição das NBC TSP, pelo CFC, e do MCASP, pela STN, sendo ambas baseadas nas IPSAS que, por sua vez, correspondem a um reflexo das normas IFRS do setor privado. Além disso, a STN demanda a adoção das normas pela União, estados e municípios mediante a Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015, e seu Anexo determina a adoção gradual por meio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPAP).

Ainda, a determinação de prazos graduais discriminados por PCP ocorreu em decorrência das prorrogações de prazos resultantes dos problemas constatados para implantação integral com

base nos limites estabelecidos nas primeiras portarias editadas pela STN. A Tabela 2.20, ilustrada no subtópico 2.2.3, apresenta o histórico das portarias de convergência após a publicação da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008.

Nesse contexto, os respondentes E1RJ e E1MG apontaram a característica coercitiva do sistema brasileiro e da determinação legal para realização do processo de convergência, sendo que, para o primeiro entrevistado, E1RJ, tal característica é fundamental para a obediência no que tange à adoção das regras no cenário brasileiro. A Tabela 4.33 elenca as falas de ambos os respondentes.

Tabela 4.33 – Aspectos coercitivos do processo de mudança contábil observado pelos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais

ENTREVISTA	
E1RJ	<i>Olha: sim, ele [secretário de Fazenda] entende. Nós falávamos . . . nas reuniões dos benefícios que traria essa implantação, mas também era a questão da obrigatoriedade, que é muito forte aqui no Brasil. No Brasil tem que ter um decreto, uma lei, uma resolução, senão não tem jeito. Isso ajudou, ajudou muito.</i>
E1MG	<i>Tudo que a STN normatiza na parte de finanças ela está ancorada nos artigos da Lei Complementar 101. Então você não tem como não fazer.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

É perceptível, a partir da Tabela 4.33, que há indícios que o aspecto coercitivo é importante para a conformidade com as mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS nos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, haja vista que os respondentes atribuem relevância às obrigações mediante determinação legal. Nessa perspectiva, a Tabela 4.34 reforça o exposto e apresenta, também, evidências no que tange ao estado de São Paulo.

Tabela 4.34 – Relevância dos prazos fixados pela STN para o processo

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Eu acredito que iria acontecer da mesma forma a convergência, mas não atendendo os prazos que foram exigidos pelo Tesouro Nacional. Ia ser um processo muito mais lento, muito mais moroso do que você tendo prazos predefinidos e a partir daí dizendo que vai cortar os recursos. Isso não impediria o processo, mas ficaria mais lento o processo.</i>
	<i>Eu acho que é importante essa questão dos prazos que a STN colocou porque você dá mais força para os órgãos de contabilidade dos entes da Federação para poder atuar. Se você não tem esse marco que eles colocaram de datas, esse movimento no estado, a não ser que ele seja patrocinado pela própria alta administração do estado, você vai ter uma dificuldade muito grande de fazer a interlocução com todos os outros entes envolvidos no processo de convergência.</i>
E1RJ	<i>Não, não aconteceria livremente. Não aconteceria porque, como aqui é um país muito apegado às leis, decretos, normas, sanções, de alguma forma, não aconteceria livremente. Seria assim: ah, vamos postergar de novo, vamos postergar de novo. Iam postergar até onde pudessem, ia ser mais ou menos isso.</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
E1MG	<i>Eu acho que se não tivesse, eu não chamaria nem de coerção, claro, são sinônimos, mas se não tivesse uma imposição de prazos e procedimentos a serem feitos, acho que o Brasil não andaria nisso aí. Por que aí fica na boa vontade de cada ente. E aí essa boa vontade depende das ações das pessoas, de recursos, de capital humano e tudo o mais. Acho que isso não aconteceria no prazo mínimo que o Brasil está estipulando.</i>
	<i>Então, assim eu acho que com esses prazos que estão sendo colocados pela União paulatinamente, isso dá segurança e dá uma certa flexibilidade para os trabalhos.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Constata-se, dessa forma, que 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 para com as demais unidades e, portanto, promovem e/ou viabilizam a atuação do órgão responsável para coordenar o processo no estado. Além disso, aponta também que as mudanças não aconteceriam da mesma forma na ausência dos prazos estabelecidos.

Já os respondentes dos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais 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. Tal constatação também foi apontada por ambos os entrevistados externos, conforme apresenta a Tabela 4.35.

Tabela 4.35 – Posicionamento dos entrevistados externos em relação à coerção

E1Gefin	E1STN
<i>Não [se não tivesse essa coerção legal o processo não aconteceria], de jeito nenhum. Até porque, como eu falei para você, tem que ter a sensibilidade do gestor, a contabilidade por si só ela não alavanca, ela não tem esse poder, ela não está empoderada para chegar e determinar que a Receita mande as informações da dívida ativa, que todos os órgãos informem o seu passivo que não foi registrado, ela não tem esse poder de determinar.</i>	<i>A motivação é coercitiva. Principalmente. Eles atendem porque, em regra, os tribunais de contas pedem, o Tesouro pede, e se eles não atendem o Tesouro e não enviam essas informações, eles ficam negativados em alguns sistemas aqui, e aí não podem pedir transferências voluntárias da União por meio de convênios ou então não podem pedir operações de créditos, empréstimos com a garantia da União. Então, não existe motivação de forma ampla voluntária, salvo algumas exceções, 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.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim, percebe-se que a variável coerção corresponde a um dos fatores que aumenta a probabilidade de conformidade com o processo de convergência. Além disso, é perceptível a interligação entre as variáveis de coerção e de dependência, abordada no subtópico 4.2.2.2, e as falas dos entrevistados E1SP e E1STN corroboram essa constatação. Nesse contexto, a coerção para a conformidade determina também sanções e punições na hipótese da não adoção,

e tais penalidades referem-se à suspensão das transferências e comprometimento das operações de créditos em decorrência do não atendimento aos requisitos para que essas operações sejam viabilizadas.

Verifica-se, assim, alto grau de coerção legal para adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS nos três estados abordados neste estudo, sendo que, de acordo com a proposição 7, haverá maior probabilidade de conformidade a partir da alta coerção. Todavia, considera-se relevante abordar dois pontos apontados pelos entrevistados, a saber: (i) a utilização de portarias como mecanismo de coerção legal e (ii) a lacuna entre as normas emitidas e a prática contábil dos estados.

No que tange ao primeiro, a competência da STN de estabelecer normas enquanto não ocorrer a criação do Conselho de Gestão Fiscal de que trata o artigo 67 da LRF está estabelecida na própria LRF. Assim sendo, o inciso XI do artigo 10 do Regimento Interno da STN (STN, 2012) determina que compete à Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON) a instituição de normas gerais para consolidação das contas públicas, por meio dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e de Demonstrativos Fiscais ou de outro instrumento, enquanto o conselho previsto na LRF não for implantado.

A portaria, especificamente, é um ato administrativo cuja edição cabe, entre outras, às autoridades de nível inferior ao Chefe do Poder Executivo, mas editar leis e decretos, instrumentos de hierarquia superior às portarias, não corresponde à competência da STN. Assim, a normatização contábil realizada pela STN é executada por meio dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, portarias, entre outros instrumentos. Todavia, foi possível perceber que tal mecanismo de imposição de normas não é amplamente aceito pelos atuantes na prática contábil. Os entrevistados E1SP e E2SP, do estado de São Paulo, manifestaram o impasse que ocorre como consequência da utilização de portarias como mecanismo de coerção para realização das mudanças contábeis. O respondente do estado do Rio de Janeiro apontou que, apesar concordar com a atuação da STN, a aceitação não é generalizada. A Tabela 4.36 apresenta as falas referentes a esses posicionamentos.

Tabela 4.36 – Aspectos atinentes à coordenação do processo por meio de portarias

ENTREVISTA	
E1SP	<i>O que nós ficamos, às vezes, irritados com o Tesouro Nacional, é que eles fazem tudo por portarias; não tem lei, não tem nada. Então, muita gente, tem funcionários antigos aqui que acham um absurdo eles terem alterado as DCASP por portarias, sendo que a 4.320 é uma lei. Como é que o cara altera a estrutura da contabilidade que foi prevista por uma lei através de portarias? Então tem funcionário meu antigo que até hoje o cara não aceita.</i>
E2SP	<i>Existe uma polêmica muito grande, mesmo entre os próprios entes federativos, isso você pode colocar na sua pesquisa, porque muitos entes federativos não concordam que fere um pouco a independência que estabeleceu na Constituição dos próprios entes federativos. Por quê? Porque todo esse processo de convergência ele está sendo coordenado via STN por portarias, e a portaria seria um nível hierárquico de normativo que não, que muitos, se você levar pelo âmbito jurídico, muitos contestam, porque ele não teria esse, juridicamente dentro do status do governo lá da União, estado de impor via portaria aos demais entes.</i> <i>Então eu acho que a publicação dessa lei [Projeto de Lei Complementar 295 de 2016], a revogação da 4.320 e a criação de uma nova lei com a substituição da 4.320 vai trazer essa segurança jurídica que é questionada por muitos entes federativos com relação a esse processo de convergência que está sendo conduzido a partir da concordância da União com portarias.</i>
E1RJ	<i>Tem gente que acha isso extremante negativo, que a STN não tem que mandar nos entes, que os entes são independentes. Assim, eu vejo ela com uma missão institucional que ela tem. Alguém tem que fazer esse papel. Como é um processo de convergência que todo mundo tem que falar a mesma língua, ela edita as portarias, fazendo o papel dela. E tem o GTCON, que tem o seu objetivo de nos colocar dentro do processo para discutir e para apoiar, discutir sobre assuntos polêmicos ou não, mas é visto, por mim, como ela exercendo o papel dela.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim sendo, verifica-se que, apesar da alta coerção para adoção das mudanças contábeis, o mecanismo ou instrumento legal utilizado pela STN na edição de tais mudanças nem sempre são aceitos. Além disso, outro ponto exposto pelos respondentes, como já mencionado, corresponde ao distanciamento entre as normas emitidas e a prática contábil. A Tabela 4.37 elenca as falas dos entrevistados das três unidades analisadas em relação ao assunto.

Tabela 4.37 – Distanciamento entre as normas e a prática contábil

ENTREVISTA	
E2SP	<i>Hoje os controles externos já estão cobrando o preenchimento desse quadro [Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Anexo 13], sendo que, eu falo para você, a própria Lei 11.079, se não me falha a memória, acho que o artigo 20, 25 ou 28, fala que a STN deveria estabelecer normas gerais e orientar os entes, especialmente sobre como consolidar as informações de todas as suas Parcerias Público-Privadas e esse normativo nós ainda não temos, entendeu? Então eu acho que carece um pouco. As parcerias hoje estão acontecendo, na prática, só que por carência de normativos ainda que regrem sobre ou regulamente como contabilizar esse procedimento ou como registrar. Muitos entes ainda não estão registrando. Nós registramos as despesas, mas essa parte dos ativos constituídos pela SPE [Sociedade de Propósito Específico] nós ainda não estamos registrando. E já há uma cobrança, que nós vemos assim uma cobrança, que os órgãos de controle externo já estão começando a cobrar aquilo dos entes que possuem Parcerias Público-Privadas, como estados e municípios. E daí você fica sem atender o controle por falta de normativos orientativos e também porque a portaria, hoje vigente, a única portaria da STN que está vigente, ela está destoante, destoante com o processo de convergência das normas internacionais. Então nós já sinalizamos isso para a STN. Ela já está ciente que tem que revogar essa portaria ou publicar uma nova aderente às normas. Então eu vejo que isso é um choque, um choque especificamente, as políticas de Parcerias Público-Privadas, porque, quer dizer, você precisa atender à LRF, mas por falta de atualização de normativos você ainda não está preenchendo conforme aquilo lá.</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
E1RJ	<i>Quando a gente começa a implantar: está bom! Vamos implantar a norma! O que é que eu tenho? Caramba! Eu tenho um monte de coisa que normalmente não se tem! Então a gente começa a esbarrar nas barreiras e são coisas que o MCASP não tem. Aí é desenvolvida uma norma interna, ou é feita uma consulta com a STN, nós realizamos consultas à STN perguntando quando temos alguma divergência de idéias, nossas aqui, ou quando queremos um aval deles também. Nós fazemos muito isso: consultamos a STN, ela responde, mas a gente acaba fazendo isso ou pergunta para os outros estados como eles estão fazendo, como que eles fizeram, o que é que achou, se foi difícil, se foi fácil, nós vamos trabalhando assim.</i>
E1MG	<i>Uma coisa é a norma fria, e na hora que você vai aplicar a norma aqui, você encontra diversos gargalos e diversas dificuldades operacionais que a norma não te orienta. Eu tenho uma área de normas aqui, tenho uma diretoria de normas, e assim, às vezes, a pessoa que está normatizando não tem o dia a dia da experiência na prática. Então eu acho que isso às vezes é muito distanciado na STN. Quem normatiza não é quem sabe pegar para fazer. Então eu acho que está tendo essas dificuldades que nós encontramos no Brasil estão em função disso também.</i> <i>Pois é. Eu vou ser muito sincera, eu não entendi quase nada [da Estrutura Conceitual]. Está muito, assim, eu entendi o que eu estou lendo, mas quando você pega para aplicar, eu estou tendo uma grande dificuldade. E olha que não é só eu! Eu tenho profissionais aqui muito mais velhos, muito mais experientes, e nós estamos com dificuldade de pegar. A dificuldade é essa: tudo bem, eu vou ler aqui, mas como é que eu vou traduzir isso para as minhas atividades e as minhas demonstrações contábeis? E nós estamos com sérias dificuldades. Exemplo, eu vou pegar algum curso, eles não vão conseguir me dar essa resposta por enquanto, pode até ser que consigam, mas não por enquanto. E eu acho que nem a STN está em condições de me dar essas respostas, nem o Tesouro Nacional, nem o CFC, desse distanciamento da prática para a norma, entendeu?</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Nota-se, dessa maneira, que, apesar da alta coerção das normas emitidas, a aplicação de tais normas é dificultada pelo distanciamento dessas com a realidade da prática contábil dos estados. O entrevistado do estado de Minas Gerais aponta que tal distanciamento corresponde a um dos principais fatores de dificuldade do processo de convergência, conforme exposto na Tabela 4.11 do subtópico 4.1.3. Porém, assim como aponta que não houve participação do estado na elaboração da Estrutura Conceitual e das NBC TSP convergidas às IPSAS, o entrevistado externo E1STN também aponta a não contribuição dos entes estaduais no processo de consulta pública que corresponde a uma das etapas na construção de tais normativos:

A maior parte das observações é feita pelos próprios membros do GA [do CFC]. São pouquíssimas aquelas em que houve participação dos entes nacionais. Nós entendemos que isso não está na lista de prioridades deles. Então, igual eu te falei, o Conselho Regional tem participado, alguns conselhos regionais, notadamente Bahia, Rio Grande do Sul e secretarias de Fazenda? Eu diria que só aquelas que têm representação no GA, praticamente só aquelas. Então seriam Santa Catarina, Rio Grande do Sul, enfim, são pouquíssimas as contribuições que têm sido dadas por agentes externos. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Além disso, o entrevistado aponta que houve maior participação dos entes da Federação na etapa de determinação dos prazos a serem observados por esses. Assim, é importante salientar que a constatação desse entrevistado não se refere apenas aos estados abordados neste estudo. Ele destaca, ainda, que, apesar das necessidades mais imediatas e das prioridades dos entes, a contribuição no processo de elaboração das normas é relevante para o andamento dos trabalhos:

As contribuições para fins de prazos do PIPCP, aí sim, todos eles, grande parte deles está preocupada com prazos, porque eles vão ter que observar. Aí sim houve participação de diversos entes. . . . Eles só têm preocupação com os prazos para a entrega em regra, salvo algumas exceções. Mas em regra, a preocupação é: em qual data eu tenho que entregar? Nós entendemos que tal como nós mesmos, eles também devam estar com uma série de prioridades e uma série de, enfim, necessidades mais imediatas. Mas de todo modo, a participação deles poderia ser um pouquinho mais intensa. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Desse modo, verifica-se que a aplicabilidade das normas pode ser observada sob duas perspectivas distintas. A primeira, o distanciamento e a dificuldade da sua aplicação pelos entes, apontada pelos entrevistados internos e, a segunda, à baixa participação ou participação não organizada dos entes no que tange às minutas e consultas públicas no processo de elaboração das normas contábeis, assinalada pelo entrevistado externo membro da CCONF/STN.

Outro ponto indicado pelo entrevistado externo E1STN, e que se considera relevante para o processo de mudança contábil, corresponde à possibilidade de inserção de mecanismos de checagens das informações. Assim, além do atendimento à exigência de envio das contas para consolidação por meio coercitivo, as checagens evidenciariam determinados erros que apontariam a qualidade da informação contábil enviada. Para esse entrevistado, esse seria um instrumento para “*pressionar os entes de forma não coercitiva*” e contribuiria para o aprimoramento das informações:

O que nós pretendemos fazer no futuro é colocar uma série de validações no sistema aqui que coleta os dados dos entes públicos, primeiro para garantir que eles estejam fazendo conforme indicado e segundo para poder [realizar] uma série de checagens, porque hoje a informação que recebemos é de péssima qualidade. É depreciação acumulada superior ao ativo imobilizado, estoque com saldo credor e coisas desse tipo. Então, nós pretendemos pressionar os entes de forma não coercitiva para que, no futuro, seja possível receber dados de melhor qualidade. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Dessa maneira, os apontamentos em relação à demanda do processo por portarias da STN e o distanciamento entre as normas e a prática contábil são dois pontos que influenciam no processo. Porém, acredita-se que, mesmo com tais empecilhos, existe alto grau de coerção sobre os três estados abordados. Isso é principalmente observado quando os respondentes apontam que o processo não aconteceria, ou não aconteceria no tempo determinado, na ausência de prazos que coordenam o processo de mudança contábil, haja vista que a adoção seria postergada pelos entes.

Assim, constata-se que a alta coerção é relevante para que os três entes estaduais atendam às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas

do processo de convergência às IPSAS. Todavia, a alta coerção não indica, necessariamente, que a qualidade dos registros enviados para fins de consolidação resulte satisfatória.

4.2.4.2 Difusão

Outro fator preditivo apontado por Oliver (1991), também relacionado ao controle, que alude aos meios pelos quais as pressões institucionais são exercidas, corresponde à difusão das mudanças institucionais. Para tal variável, difusão, utilizou-se a seguinte proposição: **P8: quanto menor o grau de difusão voluntária da mudança institucional por outros estados brasileiros, maior a probabilidade de resistência.**

Para essa variável, a aderência às práticas ou expectativas institucionais está condicionada à sua adesão por outras organizações, sendo que a difusão voluntária remete ao isomorfismo mimético, uma vez que as organizações atuam imitando as práticas das demais. Assim, quanto mais difundida a prática demandada, maior a probabilidade de conformidade organizacional, pois indica que a prática é considerada aceita e a validade ou aceitação social de tal requerimento não são questionadas (Oliver, 1991).

Nessa perspectiva, a análise da variável coerção, no subtópico anterior, proporcionou evidências que a adoção das mudanças contábeis está fortemente atrelada ao aspecto coercitivo das regras institucionais. A afirmação do entrevistado externo E1STN, exposta na Tabela 4.35, que “*não existe motivação de forma ampla voluntária, salvo algumas exceções*” também corrobora a ideia de que a difusão não ocorre voluntariamente nos entes.

Todavia, apesar de a conformidade com o processo de convergência dar-se por meio de aspectos coercitivos, torna-se relevante analisar a difusão do processo, mesmo que motivada pela coerção, tanto nos demais entes estaduais quanto entre outras organizações e outros atores do ambiente, com o intuito de verificar a difusão da mudança demandada.

Nesse contexto, entre os meios de discussão e de compartilhamento de informações e de conhecimentos que viabilizam a difusão das mudanças contábeis em andamento, há o GTCN, que corresponde, também, a um dos mecanismos de participação da Federação no processo de elaboração das normas contábeis. A Tabela 4.38 elenca os assuntos em pauta das reuniões do

GT que, de acordo com o artigo 8 da Portaria n. 510 de 28 de agosto de 2014, deverão realizar-se, no mínimo, duas reuniões ordinárias por ano.

Tabela 4.38 – Pautas das reuniões do GTCON no primeiro e segundo semestre de 2015 e 2016

REALIZAÇÃO		ASSUNTOS
2015	Primeiro semestre	Abertura e informes gerais.
		Ajustes do PCASP 2015: Federação e estendido.
		Estratégia de implantação dos PCP.
		Equações de validação das informações contábeis.
	Segundo semestre	Abertura e informes gerais.
		PIPSP.
Experiência da União na implantação dos PCP, PCASP e DCASP. Experiência da Federação na implantação dos PCP, PCASP e DCASP.		
2016	Primeiro semestre	Abertura e informes gerais.
		Contabilização de Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores.
		Nova codificação da classificação por natureza da receita orçamentária.
		Processo de revisão das NBC TSP.
	Segundo semestre	Contabilidade patrimonial e controle: experiências da União.
		Abertura e informes gerais.
		Subgrupo do ementário das naturezas de receita – GTCON.
		Concessões de serviços públicos.
		Acompanhamento da implantação dos PCP.
		NBC TSP e a convergência às IPSAS.

Fonte: adaptada da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF, 2015a; 2015b; 2016a) e STN (2016e).

Verifica-se, a partir da Tabela 4.38, que assuntos referentes à convergência às IPSAS compõem as pautas das reuniões ordinárias do GTCON. Dessa forma, tais assuntos atinentes às mudanças contábeis são discutidos por representantes de diversos órgãos, como apresenta a Tabela 4.39. O parágrafo 4 do artigo 7 da Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014, indica que “os membros titulares e suplentes poderão participar conjuntamente da reunião, sendo que o suplente só terá direito a voto na ausência do titular”.

Tabela 4.39 – Participantes das reuniões do GTCON no primeiro e segundo semestre de 2015 e primeiro semestre de 2016

REPRESENTATIVIDADE	ÓRGÃO	PRIMEIRO SEMESTRE DE 2016		SEGUNDO SEMESTRE DE 2015		PRIMEIRO SEMESTRE DE 2015	
		TITULARES	SUPLENTES	TITULARES	SUPLENTES	TITULARES	SUPLENTES
União	CCONT/STN	2	-	2	1	3	1
	DRPSP/SPPS/MPS/RPPS	-	1	1	-	1	-
	SOF/MPOG	-	1	-	-	-	-
	Câmara dos Deputados	1	1	1	1	1	-
	Ministério da Fazenda	1	-	1	-	1	-
	Senado Federal	1	1	-	1	1	-
Estados e Distrito Federal	Gefin/Confaz	2	3	4	2	2	3
	Sefaz/Amapá	-	1	-	-	-	-
	Sefaz/Paraná	-	1	1	-	-	-
	Sefaz/Paraíba	-	1	-	-	-	-
Municípios	Abrasf	2	1	2	1	2	1
	ABM	-	-	-	1	-	1
	CNM	1	-	1	1	1	-
Controle interno e externo	Atricon	1	2	-	5	2	3
	IRB	2	1	2	2	2	2
	CGU	-	-	-	1	1	-
	Conaci	1	-	-	2	1	-
	Abracom	1	-	1	-	1	-
	TCU	-	1	-	-	-	-
Acadêmicos	Fipecafi e FEA/USP	2	-	2	-	2	-
CFC	CFC	-	1	-	-	1	-

ABM: Associação Brasileira de Municípios; Abracom: Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios; Abrasf: Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais; Atricon: Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil; CCONT/STN: Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União/Secretaria do Tesouro Nacional; CFC: Conselho Federal de Contabilidade; CGU: Controladoria Geral da União; CNM: Confederação Nacional dos Municípios; Conaci: Conselho Nacional de Controle Interno; DRPSP/SPPS/MPS/RPPS: Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social; FEA/USP: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/Universidade de São Paulo; Fipecafi: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; Gefin/Confaz: Grupo de Gestores das Finanças Estaduais/Conselho Nacional de Política Fazendária; IRB: Instituto Rui Barbosa; Sefaz: Secretaria da Fazenda do Estado; SOF/MPOG: Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; TCU: Tribunal de Contas da União.

Fonte: adaptada da CCONF (2015c; 2015d; 2016b).

Além dos participantes representantes de diversos órgãos como membros titulares e suplentes com direito a voto, a Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014, dispõe, no seu parágrafo 5 do artigo 7, que “poderão participar do GTCON, convidados, sem direito a voto, desde que tenham manifestado interesse em participar e cuja inscrição tenha sido homologada pela Coordenação do GTCON”. Assim, a difusão do assunto também é realizada mediante participantes convidados representantes de distintas entidades. Nessa perspectiva, na reunião do primeiro semestre de 2016 do GTCON, de acordo com a ata do evento (CCONF, 2016a), foram 173 convidados participantes de, aproximadamente, 109 entidades distintas. A discriminação do número de participantes por entidades, assim como a indicação dessas, encontra-se no Apêndice C.

Sobre o número de participantes das reuniões do GTCON, o entrevistado externo E1STN corroborou a informação supracitada, pois, de acordo com esse, apesar de a participação ser heterogênea, há em torno de cem entidades distintas que participam das reuniões do Grupo:

É ao redor de, coloca aí, uma centena de entidades. Varia, porque varia de GT para GT. O último GT mesmo [segundo semestre de 2016] nós ainda nem publicamos as atas. Só vamos publicar no início de janeiro. . . . Então, em regra, oscilam. Mas coloca aí ao redor de 100, 90, 110, 120 entidades, varia. Varia muito. É muito heterogêneo. O GT está bem consolidado na Federação, ele já é bem conhecido, mas a participação, ela ainda é bem heterogênea. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Outro meio pelo qual as mudanças contábeis são difundidas corresponde ao Fórum da STN, ou Fórum da Contabilidade. Consiste em uma ferramenta online que possibilita a participação nas discussões, compartilhamento de ideias, experiências e conhecimentos no que tange à Casp, com o intuito de harmonizar as regras a serem observadas (STN, 2016c). A Tabela 4.40 elenca os assuntos abordados no Fórum.

Tabela 4.40 – Assuntos abordados no Fórum da STN

TÍTULO	DESCRIÇÃO	SUBCATEGORIAS/TÓPICOS
Consultas Públicas – MCASP	Apresentação para consulta pública das minutas dos capítulos MCASP.	<ul style="list-style-type: none"> • Consultas Públicas – MCASP (6a ed.). • Contribuições ao MCASP (7a ed.).
Consultas Públicas – Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) (7a ed.)	Consultas públicas das propostas de alteração a serem incluídas na 7a edição do MDF, válida para 2016, com publicação prevista para março de 2015.	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (RCL). • Demonstrativo da Dívida Consolidada (DCL). • Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). • Relatório de Gestão Fiscal (RGF)– Anexo 5 – Ente Consorciado. • RGF – Anexo 4 – Operações de créditos (estados, Distrito Federal e municípios). • Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas

[continua]

[conclusão]

TÍTULO	DESCRIÇÃO	SUBCATEGORIAS/TÓPICOS
		(PPP). • Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) – Anexo 12 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS). • Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).
DCASP	Categoria para discussão e sugestão de ajustes das DCASP, com objetivo de padronizar a estrutura e as definições dos elementos que as compõem. Tais padrões devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com o PCASP.	• Balanço Orçamentário. • Balanço Financeiro. • Demonstração das Variações Patrimoniais. • Demonstração dos Fluxos de Caixa. • Balanço Patrimonial.
Implantação dos PCP	Categoria para discussão sobre a implantação dos PCP.	• Plano de Implantação dos Procedimentos Patrimoniais. • Prazo final de implantação dos PCP.
Materiais de treinamento	Categoria para contribuições e melhorias dos materiais de treinamento utilizados no Alinhamento Técnico Pedagógico e na Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios (Secofem).	• Módulos MCASP.
Matriz de Saldos Contábeis (MSC)	-	• Informações complementares da MSC. • Layout da MSC. • Mapeamento dos Demonstrativos Fiscais.
PCASP	Categoria para discussão e sugestão de ajustes no PCASP Federação, comum a todos os entes públicos, e do PCASP Estendido, de uso facultativo.	• Ajustes para PCASP 2015 (publicado em 2014). • Ajustes para PCASP 2016 (publicado em 2015). • Ajustes para PCASP 2017 (publicado em 2016). • Contribuições ao PCASP 2018 (a ser publicado em 2017).
Temas diversos	Discussões acerca de rotinas de contabilização diversas, como rendimentos negativos de RPPS, retenções, cessão etc.	• Consórcios Públicos. • Contabilização de Rendimentos Negativos de Aplicações do RPPS. • Contabilização de Retenções. • Classificação do 5º nível das contas do PCASP. • Contas Bancárias Vinculadas. • Contribuição do servidor: nível 1 (Consolidação) ou nível 2 (Intra)? • Contabilização de cessão. • Tributos recebidos indevidamente, pagos em duplicidade ou a maior. • Contabilização de restituição de receitas. • Alteração da Fonte de Recurso no Curso da Execução Orçamentária.

Fonte: adaptada da STN (2016c).

No que tange aos assuntos abordados no Fórum, o entrevistado E1STN afirmou que esses variam de acordo com as determinações ou demandas que devem ser observadas pelos entes e com os aspectos locais desses:

As prioridades e as dúvidas, elas guardam relação com a realidade e os desafios locais pelo qual passam aquele ente em particular. . . . Então varia muito. Depende do que é que está, digamos, pegando mais para eles. Depende do que está mais quente para eles naquele momento, e cada um tem uma realidade. Mas, de forma ampla, eu poderia te dizer que, quando uma legislação, quando uma lei é aprovada, e essa lei, ela tem um impacto ou ela tem uma abrangência, um alcance muito grande nos entes da Federação, eles obviamente vão nos procurar para saber como aplicar as disposições daquela lei no que diz respeito à questão de natureza contábil e fiscal. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Já em relação aos participantes, apesar de a forma de apresentação no Fórum da STN não viabilizar o levantamento das entidades a qual esses estão vinculados, o entrevistado E1STN manifestou-se sobre o assunto:

A participação, ela é igual, eu comentei, ela é muito dispersa. Não dá para caracterizar de, rotular talvez o público alvo de uma forma muito específica não. Então, às vezes, você tem contadores de algumas prefeituras que carecem de alguma orientação acerca de algum ponto específico. . . . Em regra, quem acaba participando com alguma frequência disso são algumas empresas que trabalham com desenvolvimento de sistemas para a gestão pública, gestão de finanças públicas, gestão de execução contábil e orçamentária. Tem algumas empresas em que os participantes são bastante ativos. São muito ativos mesmo. Mas aí varia muito, outras empresas talvez não se preocupem muito, porque no estado em que elas atuam, seguir as normas do, enfim, do Tesouro, talvez não seja prioridade. Talvez seja prioritário ter um alinhamento com as orientações do Tribunal de Contas local para que essas empresas possam ser competitivas e ganhar mercado junto aos entes públicos daquele estado, daquela jurisdição. Então tem as mais diversas realidades, e esse é um dos desafios nossos, porque, eu diria, que está tudo muito pulverizado, a participação é muito personificada, ela não é institucionalizada e a forma de manifestação, ela é desorganizada, tanto na forma de comunicação conosco, aonde são usados vários fóruns, como na própria linguagem e na própria caracterização e descrição da dúvida. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Fica evidente que a participação no Fórum da STN não se limita apenas aos profissionais diretamente vinculados aos entes da Federação. Porém, constata-se a necessidade de aprimorar a forma de participação, haja vista que o entrevistado, membro da CCONF/STN, caracteriza as participações como desorganizadas e, principalmente, personificadas, ou seja, têm-se participações individualizadas e não como parte de um grupo com representatividade.

Existem ainda outros meios pelos quais as mudanças contábeis em andamento são difundidas. Assim, em conjunto com as reuniões do GTCON e do Fórum da STN, tem-se o treinamento Alinhamento Técnico e Pedagógico (ATP) e os seguintes eventos: (i) Encontro de Gestores Públicos (EGP), (ii) Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios (Secofem) e (iii)

Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público (SBCASP). A Tabela 4.41 indica os objetivos e o público-alvo desses meios de disseminação.

Tabela 4.41 – Eventos e treinamentos atinentes à Casp

EVENTO/ TREINAMENTO	OBJETIVO	PÚBLICO-ALVO
ATP	Habilitar instrutores para ministrar cursos promovidos pela CCONF/STN nas áreas dos cursos oferecidos.	Servidores públicos das três esferas de governo, contadores e outros interessados.
EGP	Capacitar gestores públicos no que se refere às NBC TSP, o MCASP e outros normativos e assuntos de interesse que tenham relação direta ou indireta com a ciência contábil, visando à conscientização dos envolvidos na temática.	Governadores, prefeitos, controladores, conselheiros de tribunais de contas e demais gestores.
Secofem	Reciclar, aperfeiçoar e gerar conhecimentos em Casp, em Demonstrativos Fiscais e em outros assuntos afins, nos âmbitos estadual e municipal.	Servidores e/ou gestores públicos dos estados, municípios e tribunais de contas que atuam em rotinas de contabilidade e responsabilidade fiscal; profissionais que lidam com Casp.
SBCASP	Aperfeiçoar e gerar conhecimentos relativos à convergência às boas práticas contábeis, por meio de discussão das normas e procedimentos contábeis aplicados aos entes da Federação, propiciando maior capacitação aos gestores públicos.	Servidores públicos e profissionais que tenham interação com contabilidade, orçamento e estatísticas fiscais do setor público, principalmente aqueles que atuam nessas áreas nas esferas federal, estadual e municipal.

Fonte: adaptada da Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade (2017) e STN (2017c).

O entrevistado externo E1STN destacou o EGP e o Secofem, de maneira específica, como mecanismos utilizados para colocar em pauta assuntos referentes às mudanças contábeis baseadas na convergência, e, além destes, mencionou a realização de seminários e palestras, destacando o trabalho em conjunto executado com o CFC para disseminação do assunto, uma vez que tal respondente expôs que:

Mas também tentamos disseminar, por meio dos eventos de capacitação conduzidos pelo Tesouro em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade e, em particular, a Semana Contábil e Fiscal de Estados e Municípios. E aí por meio de palestras . . . e seminários. Quando nós somos convidados e podemos participar, caso o Tesouro autorize e não tenha nenhum problema de natureza ética e tudo o mais, a gente vai e tem todo prazer em poder falar sobre o tema. Tentamos envolver também toda a comunidade por meio de fóruns de discussão, por meio, às vezes, até de comentários em redes sociais, mas em regra, eu diria que os canais formais são a Secofem que é a Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios, as reuniões dos GTs e, aí, os canais formais do CFC, onde tem um grupo de disseminação dessas normas. Então seria basicamente isso. Mas também tem o Encontro de Gestores Públicos que vai fazer parte da Secofem. Basicamente é uma reunião na qual a nossa equipe junto com o CFC tenta sensibilizar os gestores, não só aos técnicos, mas pegar secretários de Fazenda, prefeitos, para que eles fiquem a par das mudanças e possam alocar recursos, sejam financeiros, sejam humanos, para materializar essas mudanças. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Assim como mencionado no início deste subtópico, Oliver (1991) afirma que a difusão voluntária remete ao isomorfismo mimético, uma vez que as organizações atuam imitando as práticas das demais, ou seja, a aderência às práticas ou expectativas institucionais está condicionada à sua adesão por outras organizações.

Nesse contexto, é oportuno apontar que foi possível observar evidências ou indícios de mimetismo nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. De acordo com ambos os entrevistados do primeiro estado e do respondente E1RJ, do segundo estado, o processo ou as mudanças adotadas por outros entes estaduais influenciam/influenciaram na adoção em tais estados. Já o entrevistado de Minas Gerais afirmou que o estado não foi influenciado no início do processo por outros entes, uma vez que esse foi um dos primeiros a iniciar as modificações. Porém, aponta que influenciou positivamente nas alterações realizadas por outros estados. A Tabela 4.42 apresenta as falas que aludem a tais fatos.

Tabela 4.42 – Influências do processo de convergência realizado em outros estados

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Sim, com certeza. Como eu havia comentado na entrevista anterior, a própria questão da mudança do plano de contas de nossos sistemas, nós nos embasamos no que o Rio de Janeiro fez, como ele tratou as questões de mudança de um plano de contas anterior para um plano de contas atual no sistema. Então, todos os problemas que eles tiveram com essas alterações, então serviu de experiência para que nós também fizéssemos e amenizássemos aqui os impactos que isso iria causar na mudança no estado de São Paulo.</i>
E2SP	<i>É, eu acho que assim, todos os estados pegam, sempre vão procurar referências daqueles que estão mais adiantados. Então eu acho que isso otimiza mais ou incentiva, fomenta mais você querer também acompanhar e implementar como os outros já fizeram.</i>
E1RJ	<i>Para mim é uma pressão boa você ver que os estados estão adotando. Você acaba vendo: não, perai, nós temos que fazer também!</i>
E1MG	<i>Não necessariamente. Assim, porque Minas começou, foi o primeiro a iniciar o processo. Acho que nós influenciemos os outros, foi mais nesse sentido. Não que eles tenham nos influenciado. Tanto é que nós, por exemplo, de 2013 em diante, nós fizemos vários trabalhos com outros estados. Por exemplo, nós fomos para o Acre, através de uma interação institucional, para a gente capacitar a equipe de Fazenda do Acre, então ficamos lá um tempo . . . ajudando nesse processo de lá. Então assim, nós influenciemos nesse sentido, levando as experiências, exemplos, participamos de vários seminários, mostramos como que nós trabalhamos. Então assim, acho que nós tivemos essa oportunidade de influenciar positivamente.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim constata-se que a difusão do processo de convergência em outros estados é relevante para adoção às regras. Ambos os subtópicos seguintes, 4.2.5.1 e 4.2.5.2, atinentes às variáveis de incerteza e interconectividade, também abordam evidências que fazem referência ao mimetismo ou isomorfismo mimético previstos por Oliver (1991).

Dessa forma, nota-se que, apesar da coerção para adoção das normas contábeis, há evidências que indicam que a difusão influencia para adoção das mudanças institucionais, tanto nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro quanto em Minas Gerais. Como supramencionado, os dois subtópicos mais adiante apresentam evidências complementares.

Além disso, a percepção da difusão do assunto pelo entrevistado E1MG 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, seriam relevantes para a etapa em que o processo se encontra:

A nível de Brasil, não vejo que está bem difundido. Volto naquele ponto que falei com você anteriormente. Eu acho que nós precisamos muito da academia trabalhando conosco nesse processo. A União tem feito um grande trabalho de divulgação, o Conselho Federal, seminários que a STN promove, mas ainda faltam cursos mais específicos, um aprofundamento maior, e a parte acadêmica das universidades mais voltadas. Então assim, isso vai facilitar para todos os estados e municípios, entendeu? Quando, por exemplo, precisamos de uma capacitação pelo estado, nós mesmo organizamos a capacitação, mas é a nossa visão. É bom você ter uma visão de fora, de estudiosos do cenário que possam trazer alguns exemplos para nós. Então eu acho que isso no Brasil está pouco difundido. Em termos de normas, sim. Publicação, todo mundo sabe o que tem que fazer em linhas gerais, dos prazos, e tudo o mais. Mas em termos de procedimentos a serem feitos na prática, não. Ainda precisamos de muito mais estudo nesse sentido. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Em relação à melhora (ou não) da difusão com o decorrer do tempo, o entrevistado interno E1MG apontou que o número de seminários que abordam o tema tem reduzido consideravelmente e que em 2012 e 2013 ocorriam com maior periodicidade. Todavia, a percepção do entrevistado externo E1STN indica que, considerando 2008 o ano de início das primeiras disseminações, há maior difusão do assunto atualmente. A Tabela 4.43 elenca as falas que aludem a esses posicionamentos.

Tabela 4.43 – Posicionamentos dos entrevistados E1MG e E1STN em relação à difusão das mudanças contábeis com o decorrer do tempo

ENTREVISTA	
E1MG	<i>Teve um pico muito bom lá por 2012, 2013, de seminários nacionais em diversos pontos do país. Depois disso, deu uma diminuída. Teve uma época que a União se concentrou muito na divulgação e seminários locais, então difundiu o seminário pelo Brasil inteiro sobre esses assuntos. Agora deu uma diminuída considerável, talvez pelo momento econômico e financeiro de todos os entes também, eu não sei, mas diminuiu bastante. Acho que precisamos retomar esses assuntos.</i>
E1STN	<i>Eu acredito que tem melhorado bastante. É um processo lento, gradual, mas bem sólido, bem estável. A gente tem consciência de que uma reforma no setor público brasileiro nessas questões de contabilidade e natureza fiscal, ela não vem do dia para a noite. . . . Na verdade, tudo isso começou com o próprio processo de disseminação das normas NBCT 16, aquelas que ocorreram lá em 2008, só que aquilo começou de uma forma eu diria que não muito organizada. Hoje ela está um pouco melhor organizado e já está um pouquinho mais madura e grande parte daquele trabalho que começou em 2008, ele já foi assimilado principalmente por parte dos entes que tem uma estrutura um pouquinho maior e uma preocupação maior com uma boa contabilidade e, às vezes, até uma pressão maior dos tribunais de contas.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

A partir das evidências apontadas nesse subtópico, verifica-se moderado grau de difusão da mudança institucional nos três estados abordados nesta pesquisa. Assim, apesar da alta coerção para adoção das regras, constatou-se que a conformidade de outros entes estaduais, no presente momento, é considerada relevante para adoção das mudanças contábeis pelos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Ou seja, a convergência realizada em outros entes eleva a probabilidade desses entes estaduais atenderem às mudanças contábeis propostas, uma vez que a alta interconectividade, variável analisada no subtópico 4.2.5.2, propicia a difusão do assunto.

4.2.5 Fator institucional contexto

Oliver (1991) aponta a seguinte questão de pesquisa para o fator institucional contexto: qual é o contexto ambiental em que as pressões institucionais estão sendo exercidas? Assim sendo, as variáveis de pesquisa utilizadas para determinar o contexto foram: (i) incerteza e (ii) interconectividade.

4.2.5.1 Incerteza

Para a variável incerteza utilizou-se a seguinte proposição de pesquisa: **P9: quanto menor o nível de incerteza no ambiente organizacional, maior a probabilidade de resistência.**

Assim como já apontado no subtópico 2.1.3, para Oliver (1991), os tomadores de decisões preferem atuar em um ambiente organizacional de certeza, estabilidade e previsibilidade e que, quando as condições ambientais divergem das desejadas, a organização agirá com o intuito de restabelecer tais características ambientais. Dessa forma, quando houver incertezas ambientais, a autora prediz que haverá aquiescência, negociação e esquivança como resposta estratégica, e aponta a hipótese estabelecida por DiMaggio e Powell (1983), que indica que ocorre mimetismo em ambientes com incertezas, pois a incerteza encoraja a imitação, contudo sejam observados os agentes do ambiente tidos como aceitos e confiáveis.

No que se refere a essa variável no processo de mudança institucional nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, observou-se que as incertezas devem ser abordadas 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 na adoção das mudanças contábeis corresponde aos recursos financeiros. Para o primeiro entrevistado, E1SP, o processo demanda alterações nos sistemas e, para isso, necessitam-se de recursos para concretização das modificações. O respondente do estado do Rio de Janeiro aponta que a crise pode afetar a adoção dos procedimentos e, conseqüentemente, postergar a conformidade. A Tabela 4.44 elenca as falas dos entrevistados E1SP, E2SP e E1RJ no que se refere às incertezas no ambiente em relação ao processo de convergência.

Tabela 4.44 – Incertezas apontadas para os estados de São Paulo e Rio de Janeiro

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Incertezas? Eu diria que há incertezas em relação aos próprios recursos financeiros. Nós estamos vivendo em uma fase complicada em relação a recursos financeiros para tratar determinados avanços que nós precisamos ter em relação a melhores sistemas com melhores controles ou sistemas que não existem e que deveriam ser construídos para tratar controles patrimoniais que não existem hoje. Então isso é uma preocupação. Se nós não tivermos a devida prioridade de recursos para tratar esses sistemas, nós iremos ter, com certeza, uma deficiência de informação patrimonial, se isso acontecesse</i> <i>Sim [exerce influência no processo de convergência]. Porque uma parte do que nós estamos fazendo depende de sistemas, então eu diria que a influência é negativa no sentido que, se nós não conseguirmos concretizar sistemas para fazer esses controles, nós não teremos essas informações na contabilidade.</i>
E2SP	<i>Não falando a nível de estado, mas na área pública em geral, hoje você, eu acho que um dos grandes riscos para esse processo de convergência em termos de pessoas, não é só a qualificação e a quantidade, vai além. Você ter, dentro da estrutura da área pública, um mapeamento de processos e porque hoje a ausência desse mapeamento de processos de você ter registrado tudo o que você faz, o que aquele servidor faz, e no momento que ele sair vai ter outro para continuar. Hoje você não tem o mapeamento de processos, são poucos os entes federativos que têm seus processos mapeados e você vê assim, também assim, não tem conhecimento do todo. O servidor, ele trabalha e não tem conhecimento do todo, da importância da sua atividade dentro do todo. Então ele sabe desenvolver a atividade dele, mas ele não sabe qual é o impacto daquela atividade dentro do serviço que a área pública presta. Então acho que isso é um dos grandes riscos para o processo de convergência, porque, na ausência de processo, às vezes começa, como eu te falei, vai até 2024. Tem servidores antigos que já estão no processo de aposentadoria, tem servidores novos, mas aqueles antigos que saírem, quando adentrarem os novos, você perde em termos de eficiência, porque é custoso para o estado. Você perde em termos de eficácia porque atrasa a implementação e você perde, conseqüentemente, em efetividade.</i>
E1RJ	<i>Sim. Nesse aspecto [a mudança cultural] é sim uma incerteza. Aí gera um aspecto negativo, a mudança cultural. A gente depende muito das pessoas para fazer alguns procedimentos e agora o Brasil vive uma crise muito grande. Então isso também gera uma incerteza. Incerteza que eu digo, assim, se isso pode impactar naquele procedimento que ia ser adotado, de atrasar um pouco. Aí sim gera incerteza, e é em um aspecto negativo.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

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. Nessa iniciativa, o entrevistado externo E1STN corrobora o apontamento de que a falta de recursos nos entes, ou seja, a crise financeira, dificulta a conformidade com as regras institucionais:

E tem outra coisa também. Esse cenário de incertezas, ele pressiona muito os gestores, políticos, para tentarem fazer da forma que eles entendam que deve ser feito, sem observar necessariamente as boas práticas contábeis. Então, como o setor público está quebrado, os gestores, eles precisam de caixa em curto prazo. Então, ao invés de ele fazer o que a boa contabilidade exige, ele faria da forma, enfim, que pudesse lhe gerar mais caixa no curto prazo. . . . Então esse é um risco grande que a crise econômica e fiscal por qual passa o país pressione o gestor público a tomar decisões enviesadas com vistas a ter um fluxo de entrada de caixa em curto prazo que o beneficie. É isso. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

Assim, o alto grau de incerteza ensejaria maior probabilidade de resistência, em decorrência da ausência de recursos para realização das modificações necessárias, principalmente no que tange às mudanças nos sistemas e na possibilidade de publicação de informações conforme regras que beneficiem o curto prazo em detrimento do longo prazo, fato esse que contraria os objetivos das mudanças institucionais demandadas.

Dessa maneira, a análise das incertezas no ambiente organizacional, consideradas sob a perspectiva das dificuldades enfrentadas pelos entes, torna-se necessária, considerando-se as particularidades do objetivo proposto no presente estudo. Nessa iniciativa, o posicionamento do entrevistado externo E1STN enseja que determinadas dificuldades influenciam na conformidade ou resistência às mudanças contábeis. Ele aponta, ainda, a necessidade de recursos para o andamento do processo como um fator dificultador que influencia, por exemplo, nas modificações sistêmicas exigidas para concretização do processo, pois afirma que:

Não [vejo incertezas que estão influenciando o processo]. As principais dificuldades decorrem do próprio momento pelo qual passa o país. Então existem aí dificuldades na alocação de recursos que podem eventualmente inviabilizar a continuidade do processo em âmbito de alguns entes pontualmente. Você vê lá, eventualmente, um ente que talvez pudesse ter necessidade de trocar o sistema: Eu quero sair do Siafem, quero ir para outro. Mas, no atual momento, aonde eles não têm recursos sequer para pagar a folha, eles não vão priorizar isso. Então, eventualmente, questões dessa natureza, elas podem dificultar o avançar do processo na velocidade que nós gostaríamos. Mesmo a questão da capacitação eventualmente talvez fosse necessário alocar um ou mais servidores em alguns treinamentos para que ele pudesse melhorar, enfim. Mas questões dessa natureza de fato podem, eu diria, não parar o processo, mas fazer com que os resultados dele demore um pouquinho mais a serem observados. (E1STN, comunicação pessoal, 12 de dezembro de 2016)

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 do estado de Minas Gerais, E1MG, não apontou incertezas, porém, mencionou que são as dificuldades que influenciam ou determinam a conformidade ou resistência, haja vista que expôs:

Eu não sei se é porque eu acredito tanto que isso tem que ser tocado para frente com toda a robustez, [mas] eu não estou vendo agora um processo de incerteza. Eu vejo processo de dificuldades, é diferente de incerteza. Acho que no momento que nós estamos, por tudo que a União já caminhou, acho que não dá para desconsiderarmos e voltar atrás entendeu? Então, assim, pode ser um momento de dificuldade e de elasticidade nos prazos, mas não de uma incerteza. De dificuldade sim, nós vamos ter muitas pela frente, ligado àquilo que eu te falei: uma coisa é a norma seca, outra coisa é você pôr na prática, daí vem uma distância muito grande. Essas são as dificuldades que eu vejo, mas não propriamente uma incerteza. (E1MG, comunicação pessoal, 13 de dezembro de 2016)

Além disso, a relevância das dificuldades no processo de mudança contábil para a variável incerteza também é perceptível, uma vez que essas propiciam a interação entre os entes com o intuito de reduzir determinadas dificuldades para dar continuidade às modificações. Esse fato alude ao conceito de mimetismo, pois as práticas incorporadas em outros entes considerados bem-sucedidos são utilizadas para o andamento do processo. Nesse contexto, a expressão bem-sucedido refere-se aos entes da Federação com estágio mais avançado na implantação e, por conseguinte, são considerados modelos a serem seguidos.

Desse modo, os entrevistados dos três estados analisados 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. A Tabela 4.45 apresenta as falas dos respondentes dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais em relação ao assunto.

Tabela 4.45 – Interação entre os entes com o intuito de minimizar as dificuldades no processo de mudança contábil

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Então nós temos estados mais avançados, como Santa Catarina, Minas Gerais, Pernambuco. O grande problema de São Paulo é o tamanho de São Paulo e a especificidade com que ele trata determinados assuntos, e isso difere de estado para estado. Mas de uma forma geral, a gente se vale dos modelos dos normativos que eles fizeram para poder desenvolver as políticas contábeis, as regras de contabilidade para a convergência. A gente se vale dos modelos que eles fizeram para poder nos orientar pelos modelos que eles fizeram e também os processos que eles adotaram para a adoção da convergência. Nos embasamos muito de Santa Catarina, Minas Gerais e Pernambuco. A própria Bahia tem sistemas bem desenvolvidos, que são sistemas moldados com ERP e que também nos ajudam a tomar decisões de como tratar o processo aqui em São Paulo.</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
E2SP	<i>Eu acho que assim, aqueles estados que estão um pouco mais adiantados, eles ajudam os que estão mais atrasados. Por quê? Porque eles compartilham as dificuldades que tiveram, os problemas, quais foram as dificuldades, os problemas que tiveram para implementar aquilo. Então isso serve de benchmarking para que aquele estado não passe pelos mesmos problemas ou então tenha um custo menor, problemas menores. Porque uma vez que você compartilha com todos os problemas e o sucesso daquela implementação, serve como referência para aquele estado que ainda não adotou, não implementou, para estabelecerem as suas regras, as suas estratégias de implementação, com tempo menor, com uma qualidade maior, num tempo menor, porque ele já tem aquela referência. Eu acho que todos saem ganhando.</i>
E1RJ	<i>Até é positivo quando nós vemos que um outro estado está adotando para entrar em contato, para procurar saber o que ele fez, quais foram as dificuldades que ele teve na implantação. Eu acho importante a gente saber para procurar, para saber como ele fez ou até aquela pressão de: nossa, eles fizeram, se eles fizeram, nós podemos fazer também! Ou se eles fizeram, nós temos que fazer também! É mais nesse aspecto, um aspecto positivo.</i>
E1MG	<i>A minha interação, eu gosto muito de trocar ideias com Santa Catarina. . . . Eu acho que Santa Catarina, eu gosto também às vezes de conversar um pouco com São Paulo, mas Santa Catarina, o pessoal lá, eles estudam mais as normas. Ele tem um corpo de profissionais maior, a estruturação dele administrativa. Ele tem um núcleo de profissionais maior e o pessoal está mais, tem uma equipe maior de estudo das normas para que nós possamos debater. Então, assim, eu gosto muito de Santa Catarina até pela experiência de outros profissionais. Tem profissionais lá que já atuaram lá como contadores há muito tempo e eu gosto muito de ouvi-los, enfim. Mas nós temos vários profissionais aí no estado, dependendo do assunto, quando nós precisamos, você procura cada um.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Outro ponto perceptível a partir das falas dos entrevistados E1SP e E1MG refere-se à indicação do estado de Santa Catarina como um dos entes mais avançados no processo de adoção das regras institucionais. Ambos os respondentes apontam que o processo realizado nesse estado auxilia nas mudanças a serem incorporadas no ente. O entrevistado E1RJ também indica que no estado do Rio de Janeiro ocorre a troca de experiência com outros entes para verificar as dificuldades observadas.

Nessa perspectiva, ambos os entrevistados externos, E1Gefin e E1STN, corroboraram os respondentes E1SP e E1MG quanto à indicação do estado de Santa Catarina como um dos entes estaduais mais avançados no processo, uma vez que apontaram que tal estado é utilizado como *benchmarking* no processo. A Tabela 4.46 apresenta as falas que aludem ao fato mencionado.

Tabela 4.46 – Entes estaduais apontados como *benchmarking* pelos entrevistados externos E1Gefin e E1STN

ENTREVISTA	
E1Gefin	<i>Santa Catarina [apresenta nível de aderência e atendimento ao processo em estágio mais avançado], hoje, Santa Catarina está sendo referência porque ele teve esse apoio institucional logo cedo. Então ele já saiu na frente com metodologia de sistemas, aumento laboral, que seria recursos na área de contabilidade de contadores que eles têm lá, aproximadamente 60 ou 70 contadores dentro da Secretaria de Fazenda e mais alguns espalhados, e também o investimento está em tecnologia lá. Então Santa Catarina, hoje, está sendo referência em termos de hoje, de processo de convergência, mas tem outros aí chegando: Rio, Minas Gerais, alguns agora como Tocantins, que está despedindo um novo sistema e daqui a pouco já vai vir com tudo convergido, Piauí. Alagoas está fazendo um acordo com o Rio de Janeiro para levar o sistema para lá. Então assim, hoje, é</i>

[continua]

[conclusão]

ENTREVISTA	
	<i>referência Santa Catarina, e outros estão indo no processo, estão utilizando até Santa Catarina como benchmarking e aí estão sensibilizando os gestores para avançar.</i>
E1STN	<i>Mas eu acredito que ainda leve algo ao redor de uma década para ficar bom mesmo, enfim, para que eles possam ter uma contabilidade que reflita de fato a sua realidade patrimonial. Muito embora já tenham entes que são de fato benchmarking, como é o caso do Governo do Estado de Santa Catarina.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

É perceptível, então, que o cenário de incerteza observado sob a ótica das dificuldades enfrentadas no processo proporciona evidências compatíveis com o conceito de mimetismo. Para os entrevistados internos dos três estados abordados, assim como para o respondente externo E1STN, o processo de mudança institucional apresenta dificuldades decorrentes, principalmente, do próprio ambiente interno brasileiro em detrimento ao externo, e o compartilhamento com outros entes estaduais auxilia na conformidade às regras.

Nesse contexto, 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. Além disso, apontaram que as organizações imitadas são aquelas consideradas bem-sucedidas e legitimadas pelo ambiente. Constatou-se, dessa maneira, indícios compatíveis com o pressuposto dos autores, uma vez que entes estaduais mais avançados na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, como o estado de Santa Catarina, são observados e têm suas práticas utilizadas por outros entes. Todavia, a hipótese indicada por DiMaggio e Powell (1983), de que os modelos são difundidos involuntariamente, pois a organização imitada pode não estar consciente de que está sendo imitada, não é aplicável nos três entes abordados, haja vista que ocorre a interação e a troca de experiência direta com os estados utilizados como modelo.

Todavia, as incertezas apontadas pelos entrevistados de São Paulo e do Rio de Janeiro e as dificuldades mencionadas pelo respondente do estado de Minas Gerais afetam a conformidade com as mudanças institucionais e, portanto, tem-se maior probabilidade de resistência, considerando-se a variável incerteza.

4.2.5.2 Interconectividade

No que tange a segunda variável de pesquisa do fator institucional contexto, a saber: interconectividade, utilizou-se a seguinte proposição: **P10: quanto menor o grau de interconectividade no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência.**

Nessa perspectiva, entre os meios que promovem a interconectividade entre os estados brasileiros, pode-se mencionar o Gefin, pois, de acordo com o artigo 1 do Regimento do Grupo publicado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Gefin, 2013), o Gefin “tem por objetivo o equilíbrio fiscal das contas públicas estaduais, mediante estudo e aperfeiçoamento da legislação e dos modelos de gestão de finanças públicas e intercâmbio de experiências, soluções e sistemas”. O regimento indica, ainda, no seu artigo 3, que o grupo será composto por representantes e suplentes de cada unidade da Federação.

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, o respondente externo 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. Então ele afeta a área financeira, a área de receita, a área de patrimônio, a área de material, a área de pessoal. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Já em relação à participação dos entes estaduais brasileiros nas reuniões do GT de Contabilidade, o respondente externo E1Gefin apontou que, apesar de a crise financeira ter reduzido a frequência presencial de alguns entes nas reuniões do GT, atualmente aproximadamente 60% dos estados participam dos encontros do grupo:

O GT agora, por força desse cenário de crise aí, nossa participação está em aproximadamente 60% dos estados. Já teve situações de 95% de presença, só que o pessoal que não consegue vir por força de deslocamento e custos, eles recebem todo o material. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Percebe-se, assim, que o GT de Contabilidade do Gefin viabiliza a interconectividade entre os entes estaduais brasileiros em decorrência do número de estados participantes. Ainda, no que se refere à participação dos três estados abordados nesta pesquisa nas reuniões do GT, o entrevistado E1Gefin apontou que tais entes têm participação ativa nos encontros, mesmo considerando que o deslocamento dos representantes do estado do Rio de Janeiro não foi

viabilizado para as últimas reuniões como consequência da crise financeira do estado. O membro do GT de Contabilidade do Gefin assinalou:

Sim [São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais participam com frequência]. São Paulo com frequência 100%. Rio de Janeiro, agora essas últimas três ou quatro reuniões, por força dessa crise que está lá, não participou. Minas Gerais também tem participação ativa. . . . Então a participação deles é ativa, não presencial 100%, mas é muito ativa. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Assim como o entrevistado E1Gefin, os respondentes internos dos três estados abordados neste estudo também apontaram evidências quanto à existência de interconectividade entre os entes estaduais brasileiros. As falas referentes ao assunto encontram-se elencadas na Tabela 4.47.

Tabela 4.47 – Evidências para a variável de pesquisa interconectividade

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Sim, nós temos o fórum dos estados que é o GT de Contabilidade, aonde há esse entrosamento e troca de experiências em relação à implementação da convergência entre os estados. . . . Hoje nós participamos em torno de 20 estados frequentemente nas reuniões. Não chega a ter uma participação dos 27 estados. Tem o Distrito Federal e mais 18, 19 estados que participam.</i>
E2SP	<i>Tem. Tem todos esses encontros. Então, não só desses encontros do GT promovidos pela STN, como também esses do Gefin, onde todos os estados participam, todos os representantes, todos os contadores, não só os contadores. Você tem grupo de contabilidade, grupo de dívida consolidada, você tem grupo de qualidade do gasto público. . . . Então cada um desses grupos tem representantes de todos os estados participando e eles colocam na mesa quais são os normativos, quais são as leis, as propostas que estão tramitando no congresso, se tem alguma coisa que vai impactar e nós acompanhamos.</i> <i>Então, assim, os contadores, dentro do âmbito da contabilidade, dentro de todo esse processo de convergência, eles verificam, conciliam, quais são os assuntos prioritários dentro daquele trimestre que deve ser levado ao Gefin. . . . Então os contadores, nós temos esse grupo onde quando nós temos algum assunto que causa alguma dúvida, ou a forma de contabilizar ou qual é o procedimento mais adequado para aquele assunto, nós colocamos isso dentro do nosso grupo para discutir isso, no WhatsApp, no Fórum [Fórum da STN] e tentamos conciliar.</i>
E1RJ	<i>Existe, existe . . . às vezes os estados nos visitam para conversar e para perguntar da nossa experiência, como é que foi a adoção, conhecer o nosso sistema, mandam e-mail perguntando. Não só estados, mas os municípios mandam e-mail perguntando da adoção das regras sobre patrimônio, sobre contabilização de imobilizados. Nós já tivemos, temos contato muito aqui com São Paulo, com Espírito Santo, com Alagoas, Pernambuco, Bahia, Rio Grande do Sul. Nós temos contato porque nós também fazemos parte do Grupo de Gestores Financeiros, o Gefin, e tem também um Grupo de Trabalho de Contabilidade dentro do Gefin. Então os contadores, eles criaram essa rede que eles se comunicam, que eles trocam ideias, tiram dúvidas, até diariamente por mensagem. Então nós temos uma relação boa com os outros contadores dos estados e as dificuldades normalmente são as mesmas; alguns mais outros menos, mas as ideias são sempre parecidas.</i>
E1MG	<i>Tem. Nós temos uma, entre os estados nós temos um grupo colegiado que assessora o Confaz, que é o Conselho de Secretários de Fazenda. . . . [O Gefin?] O Gefin, exatamente. Então ali tem uma integração muito forte entre as contabilidades e entre os nossos colegas. Então nós fazemos, a cada trimestre, nós fazemos uma reunião só dos contadores dos estados onde colocamos para debater assuntos de interesse da pauta, de interesse da pauta dos secretários ou de interesse dos contadores. Nós temos oito horas de debate a cada trimestre sobre os assuntos, isso presencial. Fora isso, tem meios de comunicação dos mais variados, grupo de trabalho, grupos de WhatsApp, que nós sempre estamos fazendo essa interlocução, até para conhecer o procedimento que um está fazendo e que o outro está fazendo, fazer, apresentar alguma posição crítica dos estados. Ela pode ser ou não acatada, mas normalmente é feito isso.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Nota-se, a partir dos trechos das entrevistas apresentados na Tabela 4.47, que os respondentes dos estados apontam o GT de Contabilidade do Gefin como um dos meios que viabiliza a interação e, portanto, a interconectividade entre os entes, sendo que há, por conseguinte, o compartilhamento e a troca de experiências nas reuniões do grupo.

Além disso, nota-se que 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 Rio de Janeiro 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*”. O entrevistado externo E1Gefin também proporcionou evidências da interconectividade, assim como da frequência entre os entes estaduais por meio do aplicativo supracitado, pois afirmou:

E também nós [GT de Contabilidade do Gefin] temos um grupo de WhatsApp dos 27 contadores dos estados, onde nós trocamos informações diariamente sobre procedimentos, classificações, determinadas análises de interpretação etc. Então hoje os 27 estados eles estão aí na consonância 24 horas por dia. (E1Gefin, comunicação pessoal, 7 de dezembro de 2016)

Nota-se, também, que o compartilhamento de informações é caracterizado como benéfico pelos entrevistados internos e externos supramencionados, sendo que evidências em relação a essa constatação também foram percebidas nos dois subtópicos anteriores, 4.2.4.2 e 4.2.5.1. A Tabela 4.48 elenca os benefícios e a visão dos respondentes E1SP e E2SP, de São Paulo, e do respondente E1RJ, do Rio de Janeiro, em relação à interconectividade.

Tabela 4.48 – Benefícios da interconectividade

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Então isso forma um vínculo de experiências, de conhecimento de pessoas com uma visão em relação a esses assuntos de contabilidade, de convergência, que fazem a gente ter um ganho. Todo mundo tem um ganho em relação às questões que nós discutimos nesses fóruns que eu acho que [é] positivo.</i>
E2SP	<i>Eu acho que, assim, o compartilhamento com as reuniões que nós vamos, que nós participamos, com a participação de vários entes, e você compartilhando aqueles que estão mais adiantados, compartilhando suas experiências com aqueles que estão mais atrasados no processo, eu acho que é muito enriquecedor. E, mesmo assim, porque você concilia também ideias, muitas vezes algum ente interpreta esse processo de convergência de forma diferente da sua e, na verdade, esse encontro serve também para você alinhar o entendimento. Então eu acho que todo mundo sai ganhando, todos os entes, todos os participantes, todos os envolvidos no processo saem ganhando com isso.</i>
E1RJ	<i>Tem uma ligação com os outros no sentido de cooperação, mesmo entre os estados, na adoção dessas normas . . . é forte e isso ajuda muito.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Constata-se, dessa forma, que os pressupostos de Oliver (1991) atinentes à densidade da relação interorganizacional são observáveis nos três estados abordados, uma vez que a autora indica que ambientes altamente interconectados facilitam a difusão das normas, valores e compartilhamento de informações.

Por fim, ainda em relação à interconectividade, porém no que se refere aos aspectos locais, ou seja, à interconectividade dos estados pertencentes à mesma região, obtiveram-se as evidências apresentadas na Tabela 4.49.

Tabela 4.49 – Interconectividade entre os entes estaduais da Região Sudeste

ENTREVISTA	
E1SP	<i>Não. Acho que é o mesmo nível de relacionamento que a gente tem. Normalmente um estado procura o outro quando tem uma necessidade específica em relação a um ponto que quer discutir, o desenvolvimento de alguma coisa que existe experiência no outro estado. Então normalmente é assim. A gente se vale de tirar dúvidas também de algum procedimento, como é em um estado, como é no meu, para poder tomar uma decisão, de como tratar tal procedimento.</i>
E2SP	<i>Não. Eu acho que independente de ser Sudeste ou não. É claro que nós sempre vamos pegar. Quando nós temos alguma dúvida, vamos pegar os estados com mais, maior relevância econômica ou aqueles que estão mais adiantados no processo de convergência. Então nós conversamos com o Rio de Janeiro, Minas Gerais, Santa Catarina, mas com todos os estados também. Eu acho que esses encontros do Gefin, que são encontros trimestrais, independentemente da localização geográfica, todos eles tem participação igualitária.</i>
E1RJ	<i>Eu acho que até pela proximidade sim. Existe, às vezes, o que faz ter conectividade, às vezes, é a proximidade. Às vezes temos um sistema em comum ou temos problemas em comum, estruturas administrativas em comum. Às vezes é isso que faz ter uma conectividade a mais com um estado ou outro.</i>
E1MG	<i>Não, a Região Sudeste sempre esteve presente nesses eventos, entendeu? Sempre com uma participação ativa. Mas eu não acho que seria interessante falarmos de Região Sudeste, Sul. Sul também tem. O pessoal do Paraná, Rio Grande do Sul, todos eles são pessoas atuantes também. E Nordeste também tem. Não acho que, mas assim: até pelo tamanho dos estados do Sudeste, eles têm assuntos mais complexos talvez, e às vezes leva para o debate e apresentam uma pauta. Mas não que eles sejam preponderantes nos campos de discussão, não. Todos participam igualmente.</i> <i>Mas nós temos vários profissionais aí no estado, dependendo do assunto quando, nós precisamos, você procura cada um.</i>

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim sendo, nota-se que somente o respondente do estado do Rio de Janeiro afirmou que a proximidade geográfica pode favorecer a interconectividade. Todavia, indicou que há outros fatores a serem considerados na determinação dos entes a serem contatados, quais sejam: sistemas e problemas em comum. Já para ambos os respondentes do estado de São Paulo e para o entrevistado de Minas Gerais, a interconectividade não está atrelada aos aspectos da localidade, sendo que para eles a interação que ocorre é motivada pelas necessidades e pelo tipo de dificuldade ou problema que se pretende abordar.

Desse modo, percebe-se que não é possível afirmar que existe maior interconectividade entre os entes por pertencerem unicamente à mesma região, nesse caso, à Região Sudeste, uma vez que são os assuntos e os problemas em comuns que motivam a interconectividade. Nessa perspectiva, os entes com desenvolvimento econômico mais elevado apresentam, conseqüentemente, necessidades e problemas que podem não ser detectados por entes com menor capacidade financeira. Isso posto, ressalta-se que a interconectividade em relação às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS não está atrelada, exclusivamente, a aspectos locais. Isso é verificável a partir das evidências obtidas por meio das entrevistas com os respondentes internos, uma vez que somente o respondente do estado do Rio de Janeiro apontou a interação com o estado de Espírito Santo, também pertencente à Região Sudeste, sendo que para ambos os respondentes do estado de São Paulo, assim como para o respondente do estado de Minas Gerais, há elevada interação com representantes do estado de Santa Catarina, Região Sul do Brasil.

Dessa forma, nota-se, que existe alta interconectividade entre os estados brasileiros no processo de convergência e que os três entes estaduais abordados participam ativamente dessa interação. Verifica-se, também, que os principais meios utilizados que favorecem a interconectividade são as reuniões do GT de Contabilidade do Gefin e mecanismos menos formais, como o aplicativo WhatsApp.

É possível apontar, então, que haverá maior probabilidade de conformidade com as mudanças contábeis demandadas em decorrência da alta interconectividade no ambiente institucional, segundo a proposição 10 deste estudo. Além disso, a partir dessa variável, verificam-se indícios de isomorfismo, pois, assim como apontam Meyer e Rowan (1977), ambientes interligados permitem a construção de valores coletivos que ensejam em conformidade com elementos institucionais. E confirma-se, também, o proposto por DiMaggio e Powell (1983), que altos níveis de estruturação e interconectividade promovem isomorfismo e conformidade.

4.2.6 Identificação da resposta estratégica

A Tabela 4.50, construída a partir do estudo de Oliver (1991) e da análise das variáveis de pesquisa, indica as constatações atinentes a cada variável de pesquisa, para cada unidade de análise deste estudo.

Tabela 4.50 – Respostas estratégicas das unidades de análise

VARIÁVEIS DE PESQUISA		RESPOSTAS ESTRATÉGICAS														
		SÃO PAULO					RIO DE JANEIRO					MINAS GERAIS				
		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 (2017).

Dessa forma, a partir da análise conjunta das 10 variáveis de pesquisa, conforme apresenta a Tabela 4.50, alguns apontamentos atinentes à resposta estratégica às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS nos estados analisados podem ser realizados.

Primeiramente, verifica-se que, em nenhum dos três estados, todas as variáveis apresentam evidências atreladas a uma única resposta estratégica. Porém, tal fato não inviabiliza a identificação da resposta estratégica, uma vez que, considerando-se os cinco fatores institucionais, percebe-se que é possível atender ao objetivo e ao problema proposto nesta pesquisa.

Assim sendo, constata-se que, para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, a única resposta estratégica que tem evidências para os cinco fatores institucionais corresponde à aquiescência. Nota-se que alta legitimização (causa), alta dependência (agente), baixa restrição (conteúdo), alta coerção (controle) e alta interconectividade (contexto) são variáveis com resultados idênticos para as três unidades de análise.

Dessa forma, as variáveis supracitadas determinam a aquiescência como resposta estratégica com maior probabilidade de ocorrência no estado de São Paulo, 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 Rio de Janeiro, além das variáveis apontadas para São Paulo, que também foram observadas nesse ente estadual, percebe-se que, no que tange ao fator institucional agente, ambas as variáveis, a saber, multiplicidade e dependência, indicam que a aquiescência corresponde à resposta com maior probabilidade de ocorrência. Já no estado de Minas Gerais encontraram-se evidências para as mesmas variáveis observadas nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, porém, nessa unidade de análise, além de ambas as variáveis atreladas ao fator institucional agente apontarem a aquiescência, as duas variáveis atinentes aos fatores institucionais conteúdo, consistência e restrição indicam a maior probabilidade de aquiescer às pressões ou mudanças institucionais que, nesse caso, correspondem à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

É perceptível, então, que, apesar de a aquiescência resultar na resposta estratégica com maior probabilidade de ocorrência nas três unidades de análise, há distinções na quantidade de variáveis que fornecem evidências para sua ocorrência que devem ser consideradas. Assim sendo, enquanto no estado de São Paulo cinco variáveis de pesquisa das 10 utilizadas indicam que haverá aquiescência, no estado do Rio de Janeiro foram seis variáveis e, em Minas Gerais, sete. Esse fato indica, por conseguinte, que, apesar de a aquiescência resultar na resposta estratégica com maior probabilidade de ocorrência nos entes estaduais abordados nesta pesquisa, há evidências que indicam que o comportamento das três unidades de análise não é passivo em todas as circunstâncias da adoção das mudanças contábeis.

Torna-se importante salientar que, para Oliver (1991), a existência de conflitos ou inconsistências entre as expectativas institucionais e as finalidades organizacionais internas dá início à negociação, que representa o limite ou a fronteira entre a conformidade e a resistência organizacional às pressões institucionais.

Dessa forma, é perceptível, a partir da Tabela 4.50 e conforme supramencionado, que, no estado de Minas Gerais, sete das 10 variáveis analisadas indicam que aquiescer corresponde à resposta de tal ente estadual. No que tange às variáveis que indicam resposta distinta de aquiescência, têm-se a eficiência, a difusão e a incerteza. Assim, percebe-se que há variáveis que fornecem indícios de resistência quanto às mudanças institucionais demandadas, porém, a probabilidade de ocorrência é inferior quando observada para o estado do Rio de Janeiro por meio do número de variáveis.

Assim sendo, no estado do Rio de Janeiro também há evidências que resposta distinta da conformidade às pressões institucionais poderia ocorrer. Nesse ente, corresponde a quatro o número de variáveis que apontam tais indícios, a saber: eficiência, consistência, difusão e incerteza. Assim, mesmo que a maioria das variáveis indique que ocorre a aquiescência, há indícios que apontam o comportamento ativo e a resistência. Como supramencionado, tal probabilidade é maior que no estado de Minas Gerais, porém, ainda é menor do que aquela observada no estado de São Paulo, considerando-se unicamente o número de variáveis. Nesse estado, São Paulo, há cinco variáveis que aludem à probabilidade de resposta distinta de conformidade, ou seja, que apontam a probabilidade de comportamento ativo do ente no processo de mudança institucional, quais sejam: eficiência, multiplicidade, consistência, difusão e incerteza.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da presente pesquisa consistiu 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 IPSAS, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos, e os cinco objetivos específicos estabelecidos. Têm-se, então, as seguintes considerações.

Para responder ao problema de pesquisa e atingir o objetivo geral proposto, utilizaram-se os fatores preditivos de Oliver (1991), quais sejam: legitimidade, eficiência, multiplicidade, dependência, consistência, restrição, coerção, difusão, incerteza e interconectividade. Torna-se oportuno salientar que essas 10 variáveis foram propostas por Oliver (1991) como fatores preditivos e agrupadas em cinco fatores institucionais, a saber: (i) causa, (ii) agente, (iii) conteúdo, (iv) controle e (v) contexto. Esses fatores auxiliam na identificação das respostas estratégicas que variam de conformidade a alto grau de resistência, quais sejam: (i) aquiescer, (ii) negociar, (iii) esquivar, (iv) desafiar e (v) manipular.

No que tange ao fator institucional causa, em que se utilizaram as variáveis legitimação e eficiência, constatou-se que não há distinções entre os achados encontrados para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Dessa forma, as evidências indicam que, nesses três entes, a obtenção de legitimidade corresponde à causa pela qual esses estados atendem às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, ou seja, a alta legitimidade percebida aumenta a probabilidade de conformidade às pressões institucionais. Em contrapartida, apesar de a obtenção de eficiência ter sido apontada pelos respondentes, verificou-se que essa constatação, até o momento da coleta dos dados, não era percebida pelos gestores da administração pública, uma vez que as informações contábeis resultantes do processo de mudança institucional em andamento ainda não estavam sendo utilizadas para o processo de tomada de decisão.

Verifica-se que os resultados obtidos referentes às variáveis legitimidade e eficiência vinculadas ao fator institucional causa convergem aos pressupostos de Meyer e Rowan (1977) atinentes à teoria institucional. Tais autores apontam que a adoção das regras institucionais pode ser realizada não necessariamente com o intuito de atribuir maior eficiência à organização, mas

com objetivo de obter legitimidade, recursos, estabilidade, objetivando, por conseguinte, a sobrevivência no ambiente. Dessa forma, o que Meyer e Rowan (1977) denominam conformidade cerimonial com o ambiente organizacional pode ser observado nos três estados analisados, uma vez que as evidências indicam que a conformidade às mudanças contábeis atribui alta legitimidade ao ente. Porém, constatou-se que a eficiência não é percebida pelos gestores públicos, haja vista que ainda não é possível apontar a utilização, por esses, das informações contábeis resultantes do processo. Todavia, é oportuno ressaltar que a não percepção da eficiência corresponde somente aos gestores, pois os respondentes, atuantes no órgão central de contabilidade dos entes estaduais, apontaram que essa será viabilizada por meio da adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Em relação a quem está exercendo as pressões institucionais, que corresponde ao fator institucional agente, abrangendo as variáveis multiplicidade e dependência, verificou-se alta dependência para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, porém o grau de multiplicidade difere-se entre os três entes. Assim sendo, a necessidade de receber recursos financeiros e a relevância desses recursos para as operações de tais estados aumentam a probabilidade de conformidade às mudanças contábeis, uma vez que enviar as contas públicas para fins de consolidação em consonância com as mudanças institucionais corresponde a um dos requisitos para obtenção de aval e de operações de créditos do Tesouro Nacional, assim como para não resultar em suspensão do direito de recebimento das transferências voluntárias da União. Além disso, a necessidade de obtenção de parecer favorável no julgamento das contas realizado pelos tribunais de contas dos estados e a relevância dos recursos financeiros provenientes de instituições financeiras internacionais também contribuem para aumentar a probabilidade de atendimento às regras institucionais.

Nessa linha, torna-se oportuno ressaltar que as evidências atreladas à variável dependência para realização de mudanças contábeis não são exclusivas às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, haja vista que há indícios que determinados aspectos dessa variável ocorreram no contexto da Casp, no Brasil, durante a abordagem patrimonialista. Durante essa abordagem da administração pública, ocorreram sucessivas tentativas de remodelagem da contabilidade federal por meio da adoção da Escrituração por Partidas Dobradas (EPD), ocorrida, de fato, 106 anos após a primeira tentativa, impulsionada pela necessidade de apresentar o Balanço do

Tesouro aos ingleses para obtenção de recursos financeiros por meio da concessão empréstimo (*funding loan*).

Verifica-se, dessa forma, que os pressupostos de Pfeffer e Salancik (2003), atinentes à teoria da dependência de recursos, que ensejam que as organizações interagem entre si em decorrência da necessidade de recursos e que o controle de determinados recursos atribui poder às organizações sobre aqueles que deles dependem para desenvolvimento de suas atividades, são perceptíveis nas evidências encontradas neste estudo de caso múltiplo desenvolvido. Assim sendo, a criticidade dos recursos para os três estados e, por conseguinte, o poder da União sob os entes contribuem significativamente para a obediência às mudanças contábeis.

Ainda em relação ao agente que exerce as pressões institucionais, constatou-se que são exercidas por uma multiplicidade de agentes, uma vez que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) emitem normas que devem ser observadas pelos estados e pelos tribunais de contas e demandam a conformidade para a Prestação de Contas Anuais dos gestores. Porém, verificou-se que há consistência entre as demandas da STN, do CFC e dos tribunais de contas dos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, sendo que somente obtiveram-se evidências de entendimentos distintos entre o julgamento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Assim, as inconsistências entre os entendimentos dessas instituições dificultam a adoção das regras e, portanto, aumentam a probabilidade de resistência às mudanças contábeis demandadas nesse ente da Federação.

O terceiro fator institucional, conteúdo, objetivou identificar se há consistência (ou não) entre os objetivos das mudanças institucionais demandadas e os objetivos organizacionais e se tais mudanças ensejam restrições às organizações, uma vez que a inconsistência entre objetivos e a inserção de restrições que reduzem a autonomia aumenta a probabilidade de resistência às mudanças contábeis. Desse modo, constatou-se que as mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS propõem modificação na contabilização dos fatos e moderniza a gestão, porém, não alteram a autonomia dos gestores públicos, uma vez que a normatização contábil não institui competências, atribuições e responsabilidades aos administradores. Assim sendo, as evidências para a variável restrição indicam que haverá maior probabilidade de conformidade às pressões institucionais.

Todavia, é importante salientar que, apesar de ainda não serem verificadas restrições resultantes das mudanças contábeis em andamento, não é possível afirmar que, com o decorrer do processo, não surjam restrições em decorrência da necessidade de evidenciação de informações que atualmente não estejam sendo contabilizadas e, conseqüentemente, publicadas da maneira desejada pelos provedores de recursos à administração pública e demais usuários das informações, principalmente os externos. Desse modo, a necessidade de dar transparência aos fatos poderá ensejar restrições a partir do momento em que determinadas ações dos tomadores de decisões da administração pública sejam repensadas ou, até mesmo, modificadas, em conseqüência da evidenciação dessas por meio dos números e notas provenientes da contabilidade.

Já em relação à consistência entre objetivos, segunda variável do fator institucional conteúdo, verificaram-se diferenças entre as evidências encontradas entre os três entes estaduais abordados, sendo que em conjunto com a variável multiplicidade, que corresponde à segunda e última variável com divergências entre os estados analisados. Assim, enquanto no estado de Minas Gerais se obtiveram evidências que apontam alta consistência, nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro o grau da consistência resultou moderado.

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

No que se refere ao fator institucional controle, os três estados apresentaram apontamentos que resultaram em evidências idênticas para ambas as variáveis atinentes a esse fator institucional, a saber: coerção e difusão. Nota-se, dessa forma, que o meio utilizado para demandar as regras institucionais corresponde aos aspectos coercitivos e que a alta coerção para que as normas sejam adotadas pelos entes estaduais reflete as características do sistema codificado, ou *code law*, adotado pelo Brasil. Assim sendo, é perceptível, por meio dos fatos apontados nesse estudo, que desde os primórdios da Casp no país utiliza-se a coerção para que as mudanças sejam implantadas, característica que não é exclusiva para as mudanças institucionais baseadas

na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Além disso, outro ponto observado corresponde às alterações dos dispositivos coercitivos com a finalidade de prorrogar prazos de adesão às normas de contabilidade. Nessa linha, de maneira similar às prorrogações sucessivas que ocorreram para implantação do PCASP, DCASP e Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), a implantação das EPD para contabilização das receitas e despesas também foi prorrogada, sendo que a implantação ocorreu de fato em 1914, 106 anos após a tentativa inicial realizada pelo Alvará de 28 de junho de 1808, como já exposto.

Assim sendo, no que se refere à segunda variável do fator institucional controle, não é possível afirmar que existe alta difusão voluntária das mudanças contábeis, uma vez que a difusão das normas e do processo é motivada pela necessidade de atender às exigências, que têm caráter coercitivo. Em consequência, a necessidade de cumprir as normas, eventos e treinamentos foi apontada como meio de discutir e disseminar as mudanças, tais como as reuniões do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), a Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios (Secofem) e o Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público (SBCASP), entre outros. Isso posto, verificou-se difusão moderada das mudanças nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Nesse contexto, aprimorar a difusão das mudanças contábeis em andamento pode ser uma das medidas a ser adotada pelos atores envolvidos no processo como, por exemplo, órgãos normatizadores, com a finalidade de aumentar a probabilidade de conformidade ou resistência à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Entre os meios de difusão elencados nessa variável, tem-se o Encontro de Gestores Públicos (EGP), com intuito de capacitar os gestores públicos no que tange às NBC TSP e ao MCASP. Assim, tal iniciativa, além do potencial de aprimorar a difusão, poderia aumentar a probabilidade de conformidade por meio da variável eficiência, uma vez que o apoio institucional proveniente dos gestores e a compreensão das finalidades do processo e dos produtos a serem obtidos que viabilizariam uma tomada de decisão eficiente, eficaz e efetiva poderiam motivar a utilização dessa pelos gestores.

Por fim, o fator institucional contexto abordou as variáveis incerteza e interconectividade, uma vez que ambas resultaram com idênticos graus de probabilidade de resistência e conformidade,

respectivamente, para os três entes estaduais. Assim sendo, referente às incertezas identificadas, sejam essas em relação à obtenção de recursos financeiros para execução das modificações sistêmicas necessárias ou as dificuldades atinentes à aplicação das normas contábeis à prática nos entes, verificou-se que dificultam a conformidade com o processo de mudança contábil demandado. Todavia, tais dificuldades motivam a troca de experiências entre os contadores com a finalidade de verificar as dificuldades enfrentadas por outros entes e, por conseguinte, reduzir o tempo e o custo do processo.

O Grupo de Trabalho (GT) de Contabilidade do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin) corresponde a um dos meios pelo qual ocorre a interconectividade entre os entes brasileiros e, conseqüentemente, as reuniões desse GT fortalecem a difusão e a troca de experiências. Nessa perspectiva, esses fatos identificados nos três entes fornecem indícios da ocorrência de uma prática abordada pela teoria institucional, qual seja, o isomorfismo mimético, uma vez que se verificou, por meio das evidências obtidas nessa pesquisa, que entes estaduais mais avançados na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, como o estado de Santa Catarina, são observados e têm suas práticas utilizadas por outros entes.

A partir das evidências constatadas por variáveis, o modelo de Oliver (1991) permitiu verificar a resposta estratégica organizacional. Nesse contexto, verificou-se que aquiescer corresponde à estratégia adotada pelos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Porém, as variáveis eficiência, difusão e incerteza, nos três estados, além das variáveis consistência, no estado do Rio de Janeiro, e consistência e multiplicidade, em São Paulo, 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 com as 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 São Paulo, seguido pelos estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, nessa ordem, impreterivelmente, sendo que tal resistência ocorre, principalmente, por meio da resposta estratégica de negociação. Esse apontamento fundamenta-se nas evidências encontradas para as variáveis analisadas, uma vez que, no estado de São Paulo, há evidências para os cinco fatores institucionais que aludem à aquiescência e para quatro que ensejam que a resposta estratégica seria a negociação e a esquivança, porém, com

evidências referentes a cinco variáveis para a primeira, negociação, e quatro variáveis para a segunda, esquivação. É importante salientar que tal apontamento realiza-se por meio da quantidade de variáveis atreladas a cada resposta estratégica, considerando-se que não foram atribuídos pesos para essas.

Nessa linha, a probabilidade de resistência no estado do Rio de Janeiro é inferior a de São Paulo, pois, enquanto no segundo cinco variáveis indicaram a aquiescência como estratégica do ente, uma por fator institucional, no estado do Rio de Janeiro foram seis apontando a total conformidade, aquiescer, e quatro variáveis apontando a negociação. Já no estado de Minas Gerais, constataram-se evidências para sete variáveis atreladas à aquiescência e somente três que indicam a negociação. É possível afirmar que, apesar das divergências supracitadas em relação aos três entes estaduais abordados nesta pesquisa, há comportamento ativo no que tange à mudança institucional baseada na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Apesar das mudanças institucionais estarem inseridas no contexto da administração pública da Nova Gestão Pública, uma vez que o conselho que edita as IPSAS, o IPSASB, tem a finalidade de aprimorar a transparência, a *accountability* e a comparabilidades das demonstrações contábeis, 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 IPSASB. Esse apontamento fundamenta-se na ausência de percepção generalizada dos benefícios a serem obtidos por meio da mudança institucional baseada na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, tal como a eficiência, haja vista que esse benefício 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.

Percebe-se, assim, que a alta dependência e a alta coerção legal influenciam significativamente a conformidade às normas brasileiras de contabilidade e, portanto, o processo de mudança institucional. Todavia, ressalta-se que não é possível afirmar que a mudança institucional baseada na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS não atribuirá maior eficiência à tomada de decisão e utilização dos recursos públicos, uma vez que, apesar de as discussões e debates estarem acontecendo com

maior destaque a partir da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, as primeiras mudanças ocorreram de fato entre 2013 e 2014, em alguns entes, com a implantação do PCASP e das DCASP, com prazo de conclusão estabelecido atualmente até dezembro de 2021 para os estados e o Distrito Federal.

Por meio dos resultados obtidos neste estudo, é possível apontar que existem variáveis que aumentam a probabilidade de resistência à mudança institucional baseada na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS e, por conseguinte, poderiam ser abordadas pelos atores envolvidos no processo, com a finalidade de aumentar a probabilidade de conformidade ou de resistência ao processo de mudança. Desse modo, a percepção da eficiência por parte dos representantes da administração pública brasileira, assim como a necessidade de evidenciação das informações para fins de transparência, *accountability* e comparabilidade das demonstrações contábeis, e não somente com a finalidade de atender aos aspectos coercitivos, correspondem a uma medida já abordada pelo EGP. Todavia, os efeitos do evento ainda não são perceptíveis nos entes abordados e, portanto, aponta-se essa como uma das medidas a ser 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 a adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, 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 evidenciadas por meio de dificuldades 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 São Paulo, 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.

Por fim, sugerem-se estudos futuros que abordem, com maior ênfase, a variável eficiência, uma vez que, em decorrência do alto custo com as mudanças institucionais em andamento, corresponde a um dos benefícios mais esperados, tanto pelos indivíduos que atuam no processo como por membros de diversas instituições, como a academia.

REFERÊNCIAS

- Adde, T. V. (2012). *O fim do Império e o nascimento da República: o desenvolvimento da contabilidade brasileira durante a Primeira República* (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Recuperado de http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/6/TDE-2013-01-17T13:33:10Z-13359/Publico/Tiago Villac Adde.pdf.
- Adde, T. V., Iudícibus, S. de, Ricardino Filho, Á. A., & Martins, E. (2014). A comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a contabilidade pública brasileira, *25*(ed. especial), pp. 321-333. doi: 10.1590/1808-057x201412030.
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, *1*(2), 123-143. Recuperado de <http://doi.org/10.1108/20421161111138495>.
- Alvará de 23 de agosto de 1808* (1891). Crêa o Tribunal da Real Junta do Commercio, Agricultura, Fabricas e Navegação. In: *Collecção das leis do Brazil de 1808* (pp. 105-106). Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional.
- Alvará de 28 de junho de 1808*. (2002). Recuperado de https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/viewFile/865/851.
- Amaral, G. F., & Lima, D. V. de. (2013). A contribuição da nova Contabilidade Pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, *5*(2), 173-189. Recuperado de <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4156/3475>.
- Andrade, M. E. M. C., & Carvalho, L. N. G. de. (2013). Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. *Revista FSA*, *10*(1), 40-58. doi: 10.12819/2013.10.1.3.
- Anessi-Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments. *Financial Accountability & Management*, *23*(2), 113-131. doi: 10.1111/j.1468-0408.2007.00422.x.
- 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.
- Arruda, L. G. P. de, & Dias, E. (2009, 10 de novembro). *As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público NBC T 16*. Trabalho apresentado no 7º Simpósio de Ensino de Graduação. Recuperado de <http://www.unimep.br/phpg/mostracademica/anais/7mostra/4/290.pdf>.
- Azevedo, M. T. L. de, Lima, M. M. P., & Lima, A. L. (2004). *Introdução à contabilidade pública*. Rio de Janeiro, RJ: Freitas Bastos.
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money & Management*, *32*(1), 35-40. doi: 10.1080/09540962.2012.643054.
- Banco Central do Brasil. (2017). *Endividamento de estados e municípios*. Recuperado

- de<http://www4.bcb.gov.br/fis/dividas/lestados.asp>.
- Barakat, S. R., Freitas, L. P., Boaventura, J. M. G., & MacLennan, M. L. F. (2016). Legitimidade: uma análise da evolução do conceito na teoria dos Stakeholders. *Revista de Ciências Da Administração*, 18(44), 66-80. doi: 10.5007/2175-8077.2016v18n44p66.
- Barney, J. B., & Arian, A. M. (2001). The resource-based view: origins and implications. *The Blackwell Handbook of Strategic Management*, 124-188. doi: 10.1177/014920639101700107.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2013). Analysis of Belgian Public Accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management*, 8(9), 122-133. doi: 10.5539/ijbm.v8n9p122.
- Bigelow, B., & Middleton, M. (1995). Why don't they do what we want? An exploration of organizational responses to institutional pressures in community health centers. *Public Administration Review*, 55(2), 183-192.
- Borges, T. B., Mario, P. D. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. De. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 877-901. doi: 10.1590/S0034-76122010000400006.
- Bresser-Pereira, L. C. (1996). Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, 120(1), 7-40. Recuperado de file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Pereira_1996_Da-administracao-publica-buroc_36028.pdf.
- Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. de. (2013, 2 de junho). *IPSAS awareness by Brazilian municipalities*. Trabalho apresentado no VII Congresso ANPCONT. Recuperado de <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vii/images/fast201bfc3.pdf?20150429112300>.
- 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.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336. doi: 10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x.
- Carvalho, K. C. (2010). *A pequena empresa e seu ambiente organizacional: construção de um mapa das práticas dos dirigentes de uma empresa de tecnologia da informação com base na teoria da dependência de recursos e na teoria institucional* (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo, São Carlos. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-11082010-081731/pt-br.php>.
- Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(1), 1-17. Recuperado de <http://repec.org.br/index.php/repec/article/view/145/7.2>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of*

- Administrative Sciences*, 76(3), 537-554. doi: 10.1177/0020852310372449.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil*. Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade Para o Setor Público*. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016a). *NBC TSP — do setor público*. Recuperado de http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_061216.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016b). *Publicadas normas de contabilidade pública que facilitarão o controle social*. Recuperado de <http://cfc.org.br/noticias/entram-em-vigor-normas-de-contabilidade-publica-que-facilitarao-o-controle-social/>.
- Conselho Federal de Contabilidade e International Federation of Accountants. (2015). *Termo de cooperação técnica que entre si celebram o Conselho Federal de Contabilidade e a Federação Internacional de Contadores*. Recuperado de http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/07/12_Termo-de-Cooperação-IFAC-2015-2017-Português.pdf.
- Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. (1891, 24 de fevereiro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm.
- Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. (1934, de 16 de julho). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm.
- Constituição da República Federativa do Brasil*. (1988, 05 de outubro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.
- Constituição do Estado de Minas Gerais*. (1989) (ca. 1989). Recuperado de <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=Con&num=1989&comp=&ano=1989&texto=original>.
- Constituição do Estado de São Paulo*. (n.d.). Recuperado de <http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/a2dc3f553380ee0f83256cfb00501463/46e2576658b1c52903256d63004f305a?OpenDocument>.
- Constituição Política do Império do Brasil* (1824, 25 de março). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm.
- Contadoria Geral do Estado de São Paulo. (2015). *Política “em liquidação”*. Recuperado de <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/politicas/EmLiquidação.pdf>.
- Contadoria Geral do Estado de São Paulo. (2016a). *Apresentação: exercício de 2015*. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/balanco/2015/1_Apresentação.pdf.
- Contadoria Geral do Estado de São Paulo. (2016b). *Balanço patrimonial: exercício de 2015*.

- Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/balanco/2015/4_Balanco_Patrimonial.pdf.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2010). *Contas de gestão: exercício de 2009* (Vol.1). Recuperado de <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:1712691>.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2011). *Contas de gestão: exercício de 2010* (Vol. 1). Recuperado de <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:2696009>.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2012a). *Contas de gestão: exercício de 2011* (Vol. 1). Recuperado de <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:3206078>.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2012b). *Contas de gestão: exercício de 2011* (Vol. 2). Recuperado de <http://www.cge.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:3206079>.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2013). *Contas de gestão: exercício de 2012* (Vol. 34). Recuperado de <http://www.cge.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:3906067>.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2014). *Contas de gestão: exercício de 2013* (Vol. 35). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/ContributionFolders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2013/volume35/35.pdf.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2015a). *A experiência do estado do Rio de Janeiro na implantação dos novos procedimentos contábeis*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/490901/Item_3_4_Experiencia_Federacao.pdf/0474fb6d-8a1f-49b0-8e2a-13b316f9e61b.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2015b). *Contas de gestão: exercício de 2014* (Vol. 35). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/ContributionFolders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2014/Volume35/Volume35.pdf?lve.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2016a). *Contas de gestão: exercício de 2015* (Vol. 1). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/ContributionFolders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2015/Volume01/ContasdeGestao2015-Vol1onsolidado-ComCedae.pdf?lve.
- Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. (2016b). *Contas de gestão: exercício de 2015* (Vol. 35). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/ContributionFolders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2015/Volume35/Volume35-Exercicio2015.pdf?lve.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2015a). *Plano e*

- memória de reunião GTCON*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/505253/CPU_Atata_Completa_GTCON_23+-10-+2015.pdf/6734c3ac-0943-40fb-a912-aed8b14e58ab.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2015b). *Plano e memória de reunião GTCON*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/445678/CPU_ATA_GTCON.pdf/1a906746-0108-447c-9dc4-561dade8f278.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2015c). *Representantes GTCON na reunião de maio de 2015*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/445678/CPU_Representantes+GTCON_maio+2015.pdf/3d46fcb0-a543-4cb3-8ec2-c22ecdb34469.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2015d). *Representantes GTCON na reunião de outubro de 2015*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/490901/Representantes_GTCON.pdf/ebd6feb6-5b3b-49c3-b4f5-554f8419d5cd.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2016a). *Ata completa GTCON*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/505253/Ata+Completa+GTCON+12-05-2016.pdf/9d764d8f-d870-4813-8186-662ed0383744>.
- Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. (2016b). *Representantes GTCON na reunião de maio de 2016*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/527023/Homologação+de+inscrito+s+GTCON+Representantes+2016.pdf/e3e81a04-d966-405f-a4aa-2cffc8370cea>.
- Crubellate, J. M., Mendes, A. A., & Junior, R. da S. L. (2009). Ambiente regulativo, respostas estratégicas e qualidade de ensino superior em organizações de ensino superior (IES) do Estado do Paraná. *Revista de Administração da UFMS*, 2(1), 116-129. Recuperado de <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/1281/754>.
- Crubellate, J. M., & Vasconcelos, F. C. de. (2010). Respostas estratégicas ao ambiente legal: vias de institucionalização da qualidade de ensino em IES privadas do estado de São Paulo-Brasil. *Perspectivas Contemporâneas, edição especial*(1), 51-84. Recuperado de <http://revista.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas/article/view/904/313>.
- Cruz, J. M. M. (2015). *Barreiras no processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público — NBCASP: uma análise do processo nas universidades federais brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de São Paulo, Osasco.
- D'Auria, F. (1953). *Cinqüenta anos de contabilidade (1903-1953)*. São Paulo, SP: Indústria Gráfica Siqueira.
- Darós, L. L., & Pereira, A. de S. (2009). Análise nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público — NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>.

- Decreto n. 13.248* (1918, 23 de outubro). Recuperado de <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=33541>.
- Decreto n. 16.650, de 22 de outubro de 1924.* (1924). Organiza definitivamente a Contadoria Central da Republica e aprova o seu regulamento. In *Collecção das leis da Republica dos Estados Unidos do Brasil de 1924. Actos do Poder Executivo* (Vol. III). Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional.
- Decreto n. 2.679* (1860, 03 de novembro). Recuperado de <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2679-3-novembro-1860-556786-publicacaooriginal-76916-pe.html>.
- Decreto n. 22.939* (1997, 30 de janeiro). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos?_afrLoop=771075199301000&datasource=UCMServer#dDocName:105122&_afrWindowMode=0&_adf.ctrl-state=umgtt6dj5_67.
- Decreto n. 3.589* (2000, 06 de setembro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3589.htm.
- Decreto n. 4.536* (1922, 28 de janeiro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm.
- Decreto n. 40.566* (1995, 21 de dezembro). Recuperado de <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1995/decreto-40566-21.12.1995.html>.
- Decreto n. 40.613* (2007, 15 de fevereiro). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos.
- Decreto n. 43.092* (2011, 21 de julho). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/ContributionFolders/site_fazenda/Legislacao/financeira/basica/decretos/2011/43.092.html.
- Decreto n. 45.120* (2015, 08 de janeiro). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos?_afrLoop=950649274218000&_afrWindowMode=0&_adf.ctrl-state=1630uliaei_300.
- Decreto n. 45.467* (2015, 25 de novembro). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afrLoop=949309620739000&datasource=UCMServer#dDocName:2976011&_adf.ctrl-state=1630uliaei_9.
- Decreto n. 45.526* (2015, 28 de dezembro). Recuperado de <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName:WCC297525>.
- Decreto n. 45.692* (2016, 17 de junho). Recuperado de http://www.age.fazenda.rj.gov.br/age/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afrLoop=158096941338000&datasource=UCMServer#dDocName:WCC310494&_adf.ctrl-state=yjl960dd5_9.
- Decreto n. 45.780* (2011, 24 de novembro). Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/legislacao_institucional/decreto/Decreto_45780

- .html.
- Decreto n. 47.101* (2016, 5 de dezembro). Recuperado de <http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/174013>.
- Decreto n. 6.976* (2009, 07 de outubro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm.
- Decreto n. 60.812* (2014, 30 de setembro). Recuperado de <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2014/decreto-60812-30.09.2014.html>.
- Decreto n. 6976* (2009, 07 de outubro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm.
- Decreto n. 92.452 (1986, 10 de março)*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm.
- Decreto-Lei n. 2.416* (1940, 17 de julho). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del2416.htm.
- Decreto-Lei n. 200* (1967, 25 de fevereiro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm.
- Decreto-Lei n. 9.295* (1946, 27 de maio). Recuperado de <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/lei1249.pdf>.
- 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>.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). Introduction. In W. W. Powell, & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 1-38). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S. da, Santos, L. da C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3), 275-294. Recuperado de <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1226/1073>.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. *The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136.
- Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 173, 79-89.
- Filho, J. M. D., & Machado, L. H. B. (2012). Abordagens da pesquisa em contabilidade. In B. Lopes, & S. Iudícibus (Orgs.), *Teoria avançada da contabilidade* (pp. 17-71) (2a. ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Filippim, E. S., Rossetto, A. M., & Rossetto, C. R. (2010). Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do meio

- oestecatarinense. *Cadernos EBAPE.BR*, 8(4), 734-752. doi: 10.1590/S1679-39512010000400011.
- 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>.
- França, L. F. T., Nossa, V., Monte-mor, D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016, 4 de junho). *Disclosure das provisões e dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis patrimoniais dos estados brasileiros e Distrito Federal*. Trabalho apresentado no X Congresso Anpcont. Recuperado de <http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/files/2016-05/cpt219.pdf>.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, & Rezende, A. J. (2007). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. *Revista Organizações & Sociedade*, 14(43), 141-158. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/osoc/v14n43/08.pdf>.
- Galante, C., Oenning, V., & Land, A. K. (2016, 16 de novembro). *Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público*. Trabalho apresentado no XXIII Congresso Brasileiro de Custos. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4149/4150>.
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 27, 413-425. doi: 10.1002/pad.470.
- 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.
- Giacomoni, J. (2010). *Orçamento público* (15a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Gomes, E. G. M. (2009). *Gestão por resultados e eficiência na administração pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais* (Tese de Doutorado). Escola de Administração de Empresas de São Paulo/Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. Recuperado de http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/eppgg/producaoacademica/tese_eduardogranha.pdf.
- Goodstein, J. D. (1994). Institutional pressures and strategic responsiveness: employer involvement in work-family issues. *The Academy of Management Journal*, 37(2), 350-382.
- Graeff, J. F. (2005). *Pressões ambientais e respostas estratégicas na institucionalização do plantio direto no Paraná* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Recuperado de <http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/3063/JULIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/259163>.
- Grupo de Gestores das Finanças Estaduais. (2013). *Regimento do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais*. Recuperado de <http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/4b5ebc9865b45779c7950749b0131828.pdf>.
- Grupo de Gestores das Finanças Estaduais. (2016). Institucional. Recuperado de <http://www.gefin.net.br/institucional>.
- Hassan, M. M. (2015). Transformation to more-accrual-based accounting practices in Indonesian government. *Journal of International Business Research*, 14(1), 147-173. Recuperado de <http://www.alliedacademies.org/articles/jibrvol14no12015.pdf#page=147>.
- 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.
- Hillman, A. J., Withers, M. C., & Collins, B. J. (2009). Resource dependence theory: a review. *Journal of Management*, 35(6), 1404-1427. doi: 10.1177/0149206309343469.
- Hoffman, A. J. (1999). Institutional evolution and change: environmentalism and the U.S. chemical industry. *The Academy of Management Journal*, 42(4), 351-371. doi: 10.2307/257008.
- Ingram, P., & Simons, T. (1995). Institutional and resource dependence determinants of responsiveness to work-family issues. *The Academy of Management Journal*, 38(5), 1466-1482.
- International Federation of Accountants. (n.d.). *Building strong and sustainable organizations, financial markets, and economies*. Recuperado de [https://www.ifac.org/system/files/callouts/IFAC Build Sustainable-Final 7-26-13.pdf](https://www.ifac.org/system/files/callouts/IFAC%20Build%20Sustainable-Final%207-26-13.pdf).
- International Federation of Accountants. (2016). *History*. Recuperado de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>.
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2013). *Normas internacionais de relatório financeiro* (Ana Thorell, trad.) (4a ed.). São Paulo, SP: IBRACON.
- International Monetary Fund. (2016a). About the IMF. Recuperado de <http://www.imf.org/external/about.htm>.
- International Monetary Fund. (2016b). *Implementing accrual accounting in the public sector*. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities* (3rd ed.).

- Recuperado de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2015a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. I). Recuperado de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-I.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2015b). *The IPSASB's strategy for 2015 forward: leading through change*. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-2015-Forward-2.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2016a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. I). Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2016b). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. II). Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2016c). *IPSAS 39, employee benefits*. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-39-employee-benefits>.
- Iudícibus, S. de. (2010). *Teoria da contabilidade* (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- 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.
- Kutianski, S. (2015). *Processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do estado do Paraná* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Recuperado de <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D115.pdf>.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. (2000, 4 de maio). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.
- Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. (2009, 27 de maio). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm.
- Lei Delegada n. 180, de 20 de janeiro de 2011. (2011, 20 de janeiro). Recuperado de <http://www.siam.mg.gov.br/sla/download.pdf?idNorma=16134>.
- Lei n. 14.694, de 30 de julho de 2003. (2003, 30 de julho). Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/servidores/avaliacao_desempenho/legislacao/lei_14694.html.
- Lei n. 22.257, de 27 de julho de 2016. (2016, 27 de julho). Recuperado de <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=22257&comp=&ano=2016&texto=consolidado#texto>.

- 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>.
- Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. (2001, 6 de fevereiro). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm.
- Lei n. 17.600, de 01 de julho de 2008. (2008, 1 de julho). Recuperado de <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=17600&ano=2008>.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. (1964, 17 de março). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm.
- Lei n. 556, de 25 de junho de 1850. (1850, 25 de junho). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm.
- 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.
- Loureiro, M. R., & Abrucio, F. L. (2004). Política e reformas fiscais no Brasil recente. *Revista de Economia Política*, 24(1(93)), 50-72. Recuperado de <http://www.rep.org.br/PDF/93-5.PDF>.
- Macêdo, F. F. R. R., & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da Federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272. Recuperado de <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>.
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. D. G., Silva, L. M. da, Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69-91. doi: 10.11606/rco.v4i8.34759.
- Machado-da-Silva, C. L. (2003). Respostas estratégicas da Administração e Contabilidade ao sistema de avaliação da CAPES. *Organizações e Sociedade*, 10(28), 63-77. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/osoc/v10n28/05.pdf>.
- Martins, E., Silva, A. F. da, & Ricardino Filho, Á. A. (2006). Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de contabilidade do estado de São Paulo. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(42), 113-122. doi: 10.1590/S1519-70772006000300010.
- Martins, E., Martins, V. A., & Martins, É. A. (2007). Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil (RIC)*, 1(1), 7-30. Recuperado de https://www.researchgate.net/profile/Eliseu_Martins/publication/268287187_NORMATIZACAO_CONTABIL_ENSAIO_SOBRE_SUA_EVOLUCAO_E_O_PAPEL_DO_CPC/links/551ad52c0cf251c35b502191.pdf.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*(2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

- 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.
- Norma Brasileira de Contabilidade — NBC TSP Estrutura Conceitual de 23 de setembro de 2016. (2016). Recuperado de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>.
- Oliorilanto, R. H. (2008). Contingency factors affecting the adoption of accrual accounting in Malagasy municipalities. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(1), 37-50. Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.636.8360&rep=rep1&type=pdf#page=45>.
- Oliveira, M. V. P. de, Santos, E. F. dos, & Simões, E. F. (2011). Contabilidade aplicada ao setor público: a adoção de um novo modelo no Brasil. *Revista Caro Gestor*, 5(2). Recuperado de www.carogestor.com.br/download/contabilidade_aplicada.pdf.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179. doi: 10.5465/AMR.1991.4279002.
- Padrones, K. G. de S. A., Colares, A. C. V., & Santos, W. J. L. dos. (2014, 17 de novembro). *Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo*. Trabalho apresentado no XXI Congresso Brasileiro de Custos. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3771/3772>.
- Peci, A., Vieira, M. M. F., & Clegg, S. R. (2006). A construção do “Real” e práticas discursivas: o poder nos processos de institucionaliz(ação). *Revista de Administração Contemporânea*, 10(3), 51-71. doi: 10.1590/S1415-65552006000300004.
- Peleias, I. R., & Bacci, J. (2004). Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line—FECAP*, 5(3), 39-54. Recuperado de http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (2003). *The external control of organizations: a resource dependence perspective*. Redwood, CA: Stanford University Press.
- Platt Neto, O. A., Cruz, F. da, Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1), 75-94. Recuperado de <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320/313>.
- Portal do Governo do Estado de São Paulo. (2016). Secretarias. Recuperado de <http://www.saopaulo.sp.gov.br/orgaos/secretarias>.
- Portal do Governo do Estado do Rio de Janeiro. (2016). *Estrutura do governo*. Recuperado de <http://www.rj.gov.br/web/guest/exibeconteudo?article-id=275652>.
- Portaria CGE n. 162, de 04 de janeiro de 2013. (2013, 4 de janeiro). Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/cge/faces/menu-cge/normas-orientacoes/normas-orientacoes-portarias?datasource=UCMServer#dDocName:3604020&_adf.ctrl-

state=7xcw9mc9a_154&_afrLoop=1370968072146000.

Portaria Conjunta n. 1, de 10 de dezembro de 2014. (2014, 10 de dezembro). Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_Portaria_STN_SOF_1_2014_MCASP_6_PCO.pdf/31a8bde7-f15c-4cca-a615-07298207e65b.

Portaria Conjunta n. 2, de 13 de julho de 2012. (2012, 13 de julho). Recuperado de https://www.capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/Portaria_Conjunta_STN_SOF_N02_2012_PCODEFP.pdf.

Portaria Conjunta n. 2, de 06 de agosto de 2009. (2009, 6 de agosto). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PCO.pdf.

Portaria Conjunta n.04 de 30 de novembro 2010. (2010, 30 de novembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortConjunta_STNSOF_04_2010.pdf.

Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 14 de outubro de 2008. (2008, 14 de outubro). Recuperado de <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>.

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 n. 136, de 06 de março de 2007. (2007, 6 de março). Recuperado de <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria136.pdf>.

Portaria n. 510, de 28 de agosto de 2014. (2014, 28 de agosto). Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/372026/CPU_Portaria_STN_510_GTCON.PDF/0779f49f-6aea-439b-ba67-6224952c4f2a.

Portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011. (2011, 20 de junho). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf.

Portaria STN n. 437, de 12 de julho de 2012. (2012, 12 de julho). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf.

Portaria STN n. 467, de 06 de agosto de 2009. (2009, 6 de agosto). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf.

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.

Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. (2013, 19 de novembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf.

Portaria STN n. 664, de 30 de novembro de 2010. (2010, 30 de novembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf.

- Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009.* (2009, 16 de dezembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf.
- Portaria STN n. 753, de 21 de dezembro de 2012.* (2012, 21 de dezembro). Recuperado de http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_753_2012.pdf.
- Portaria STN n. 828, de 14 de dezembro de 2011.* (2011, 14 de dezembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf.
- Portaria-Conjunta n. 1, de 20 de junho de 2011.* (2011, 20 de junho). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_Conjunta012011_M_CASP_altera163.pdf.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (pp. 76-97). São Paulo, SP: Atlas.
- Resolução CFC n. 1.103, de 28.09.2007.* (2007, 28 de setembro). Recuperado de http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1103_2007.htm.
- Resolução CFC n. 1.111/07, ca. 2007.* (ca. 2007). Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111.
- Resolução CFC n. 1.268/09, ca. 2009.* (2009, 10 de dezembro). Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_1268.pdf.
- Resolução CFC n. 1.367/11, ca. 2011.* (2011, 25 de novembro). Altera o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93, aprovado pela Resolução CFC n. 1.111/07. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001367.
- Resolução CFC n. 1.437/13, ca. 2013.* (2013, 22 de março). Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001437.
- Resolução CFC n. 530/81, ca. 1981.* (1981, 23 de outubro). Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1981/000530.
- Resolução CFC n. 750/93, ca. 1993.* (1993, 29 de dezembro). Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750.
- Resolução CFC n. 803/96, ca. 1996.* (1996, 10 de outubro). Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1996/000803.
- Resolução do Senado Federal n. 40, de 20 de dezembro de 2001.* (2001, 20 de dezembro). Recuperado de <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221525>.
- Resolução do Senado Federal n. 43, de 21 de dezembro de 2001.* (2001, 21 de dezembro). Recuperado de <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=234195&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>.
- 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 fajf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=6&Itemid=.
- Ridder, H., Bruns, H.-J., & Spier, F. (2006). Managing implementation processes: the role of public managers in the implementation of accrual accounting — evidence from six case studies in Germany. *Public Management Review*, 8(1), 87-118. doi: 10.1080/14719030500518857.
- Romani, S., Camargo, C., Junqueira, L., & Valenzuela, C. (2011, 25 de maio). *O aprendizado do processo de implantação dos IFRS e os possíveis legados para o setor público — a adequação de um padrão global à cultura local*. Trabalho apresentado no IV Congresso Consad de Gestão Pública. Recuperado de http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/C4_TP_O APRENDIZADO DO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DOS IFRS.pdf.
- 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.
- Sá, A. L. (1997). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo, SP: Atlas.
- Sano, H., & Abrucio, F. L. (2008). Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *Revista de Administração de Empresas*, 48(3), 64-80. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rae/v48n3/a07v48n3>.
- 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>.
- Santos, S. A. dos. (2015). *Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) — Estudo de caso* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Amazonas, Manaus. Recuperado de <http://200.129.163.131:8080/handle/tede/4873>.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511. doi: 10.2307/2392880.
- Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. (2014). *Apresentação do SIAFEM 2014: necessidade de implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público*. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/apresentacao_siafem2014.pdf.
- Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. (2016a). *Objetivos*. Recuperado de <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/objetivos.shtm>.
- Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. (2016b). *Relatório anual do governo do estado de São Paulo: exercício de 2015*. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/balanco/2015/rel_2015.pdf.
- Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. (2016c). *Sistema SIAFEM/SP*. Recuperado de <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/siafem.shtm>.

- Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. (2016a). *GEFIN define metas e rumos para a área financeira dos estados*. Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/gefin_resultado_final.htm.
- Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. (2016b). *Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (SIAFI-MG)*. Recuperado de https://www.siafi.mg.gov.br/fcag/SIAFI/site_siafi_mg/siafi.
- Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. (2016). *SIAFE-Rio*. Recuperado de http://www.fazenda.rj.gov.br/siaferio/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/o-que-e.jspx?_afLoop=774233970560000&_afWindowMode=0&_afWindowId=a643w6vz1_10#@?_afWindowId=a643w6vz1_10&_afLoop=774233970560000&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=a643w6vz1_35.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). *Regimento interno da Secretaria do Tesouro Nacional*. Recuperado de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/mg_regimento.asp.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016a). *Consolidação das contas públicas: exercício de 2015*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390400/CCP+2015.pdf/b4635ba8-dfff-41a8-91ee-2b0ffc4e961f>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016b). *Consulta Pública — MCASP(6a ed.)*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/consultas-publicas.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016c). *Home do fórum*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/forum-stn/home>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016d). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público(7a ed.)*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/CPU_MCASP+7ª+edição+Versão+Final.pdf/e51cdafb-4acd-4c68-9d65-8f01b989d4c4.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016e). *Pauta de reunião dos grupos técnicos: GTREL e GTCON*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/344032/Pauta+GTREL+GTCON+Novembro+2016/1c726f6f-285f-43aa-9f3f-5aae5a47fea6>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2016f). *SIAFI: história*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2017a). *CAUC — Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/cauc.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2017b). *Relatório quadrimestral de garantias— segundo quadrimestre de 2016*. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-quadrimestral-de-garantias>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2017c). *Treinamentos e eventos*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/treinamentos-e-eventos.
- Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade. (2017). *Contabilidade*

- Aplicada ao Setor Público (CASP)*. Recuperado de http://casp.cfc.org.br/index.php?option=com_content&view=frontpage&Itemid=1
- Selznick, P. (1996). Institutionalism “old” and “new”. *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270-277. doi: 10.2307/2393719.
- Serafim, A. B. (2003). *Reação estratégica à avaliação da Capes: a posição do corpo docente da pós-graduação em administração* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba). Recuperado de [http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/30658/R - D - ANDREA BIER SERAFIM.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/30658/R-D-ANDREABIER-SERAFIM.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- 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.
- Silva, A. F. da. (2005). *A contabilidade brasileira no século XIX – leis, ensino e literatura*(Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Recuperado de http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=970.
- Silva, L. M. da. (2004). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*(7a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Silva, L. M. da. (2007). A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 1(1), 25-38. Recuperado de <http://repec.org.br/index.php/repec/article/view/3/3>.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610. doi: 10.5465/AMR.1995.9508080331.
- Suddaby, R. (2010). Challenges for Institutional Theory. *Journal of Management Inquiry*, 19(1), 14-20. doi: 10.1177/1056492609347564.
- Superintendência Central de Contadoria Geral. (2014). *Relatório contábil: exercício de 2013*. Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/demonstracoes_contabeis/relatorios_contabeis/relatoriocontabil2013.pdf.
- Superintendência Central de Contadoria Geral. (2015). *Relatório contábil: exercício de 2014*. Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/demonstracoes_contabeis/relatorios_contabeis/relatoriocontabil2014.pdf.
- Superintendência Central de Contadoria Geral. (2016). *Relatório contábil: exercício de 2015*. Recuperado de http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/demonstracoes_contabeis/relatorios_contabeis/relatoriocontabil2015.pdf.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of Institutional Theory. *Handbook of Organization Studies*, 175-190. doi: 10.1177/0170840611425735.
- Triviños, A. N. S. (2008). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa*

- em educação. São Paulo, SP: Atlas.
- Varandas, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Recuperado de <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D076.pdf>.
- Vicente, E. F. R., Morais, L. M. de, & Neto, O. A. P. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil (RIC)*, 6(2), 1-20. Recuperado de http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/411/290VERGENCE_PROCESS_IMPLICATIONS_AND_PERSPECTIVES/file/3deec5155a82eda799.pdf.
- Vieira, J. C. A., Moreira, J. M. M., & Moreira, A. M. M. (2016, 16 de novembro). *A adoção do regime de competência no reconhecimento dos créditos tributários do IPTU no Município de Fortaleza: um estudo de caso na busca da melhoria dos sistemas de apuração de custos e de avaliação do desempenho da gestão pública*. Trabalho apresentado no XXIII Congresso Brasileiro de Custos. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4126/4127>.
- Weffort, E. F. J. (2005). *O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. São Paulo, SP: Atlas.
- Wynne, A. (2012). An efficient technical solution or an ideologically contested approach — the balance sheet for business style accrual accounting in the public sector. *International Journal on Governmental Financial Management*, 12(1), 90-100. Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.636.6588&rep=rep1&type=pdf#page=90>.
- Yamamoto, K. (1999). Accounting system reform in japanese local governments. *Financial Accountability and Management*, 15(3-4), 291-307. doi: 10.1111/1468-0408.00086.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (4a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.
- Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *British Accounting Review*, 39, 290-302. doi: 10.1016/j.bar.2007.08.001.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Carta de apresentação

APÊNDICE B – Termo de consentimento livre e esclarecido para os entrevistados internos e externos e termo de autorização para gravação de voz

APÊNDICE C – Participantes convidados da reunião do GTCON

APÊNDICE A – Carta de apresentação

CARTA DE APRESENTAÇÃO

_____, ____ de _____ de 2016.

Ao Senhor _____
Contador Geral da Fazenda Estadual

Eu, Maiara Sasso, aluna do curso de mestrado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Patrícia Siqueira Varela, por meio desta carta, apresento a V.S. o projeto de dissertação em andamento e solicito seu apoio para realização do estudo de caso sobre o estado _____.

Considerando-se a relevância e as significativas mudanças contábeis baseadas na adoção e convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), atualmente em fase de implantação, o objetivo do projeto de dissertação consiste em: “identificar as respostas estratégicas ao processo de mudança institucional baseado na adoção das IPSAS nos estados brasileiros, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos”.

Para tanto, os procedimentos metodológicos para realização da pesquisa correspondem ao estudo de caso múltiplo, considerando, como unidades de análises, os governos estaduais, sendo o estado de _____ uma das unidades da Federação que pretendemos estudar. No que tange às fontes de evidências, a pesquisa utilizará entrevistas em profundidade e documentação para coleta dos dados.

Desta forma, para realização do estudo de caso sobre o Governo do Estado _____, gostaria de saber se é possível agendar uma reunião com a V.S., com o intuito de melhor apresentar o projeto de pesquisa e estudarmos a viabilidade de realizar o estudo de caso sobre sua instituição. Agradeço antecipadamente e espero contar com a colaboração de V.S. e do estado _____.

Atenciosamente,

Maiara Sasso
Mestranda da Universidade de São Paulo

Patrícia Siqueira Varela
Prof.^a Dr.^a da Universidade de São Paulo

APÊNDICE B – Termo de consentimento livre e esclarecido para os entrevistados internos e externos e termo de autorização para gravação de voz

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – ENTREVISTADOS INTERNOS

O projeto de pesquisa intitulado *Estratégias dos Governos Estaduais no Processo de Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*, sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Patrícia Siqueira Varela, será desenvolvido mediante o estudo de caso múltiplo, sendo o estado _____ uma das unidades de análises.

Para realização da pesquisa, serão coletados dados e evidências por meio de pesquisa documental e entrevistas em profundidade, sendo que o objetivo geral do estudo consiste em identificar as respostas estratégicas dos estados brasileiros no processo de mudança institucional baseado na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.

Para alcance do objetivo estabelecido, os dados coletados mediante as entrevistas serão analisados em conjunto com documentos, sendo que serão asseguradas a privacidade das pessoas entrevistadas e/ou citadas nos documentos institucionais e a confidencialidade das informações obtidas. Os dados coletados serão utilizados somente para realização da pesquisa em andamento.

O entrevistado poderá interromper a participação na pesquisa a qualquer momento e ficam garantidos a recusa em responder questões que julgue improcedente e o fornecimento de informações que considere sigilosas.

Após a finalização do estudo, os participantes serão informados do resultado da pesquisa. Não estão previstos nenhum tipo de despesa aos participantes do estudo nem qualquer compensação financeira.

Esclarecimentos e informações serão obtidos com a pesquisadora Maiara Sasso (maiara_sasso@usp.br – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 – Butantã – São Paulo/SP).

Com a leitura destas informações e esclarecimentos feitos pela pesquisadora, afirmo estar suficientemente informado, ficando claros os propósitos do estudo desenvolvido, a metodologia utilizada e a garantia de confidencialidade dos dados por mim fornecidos. Desta forma, concordo voluntariamente em participar deste estudo, sendo que poderei retirar meu consentimento a qualquer momento, sem penalidades ou prejuízo.

_____ Data ____/____/_____
Assinatura do participante

Declaro que obtive, de forma apropriada e voluntária, o Consentimento Livre e Esclarecido do participante para este estudo.

_____ Data ____/____/_____
Assinatura do responsável pela pesquisa

Ciente: _____ Data ____/____/_____
Orientadora

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – ENTREVISTADOS EXTERNOS

O projeto de pesquisa intitulado *Estratégias dos Governos Estaduais no Processo de Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*, sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Patrícia Siqueira Varela, será desenvolvido mediante o estudo de caso múltiplo e entes da esfera estadual compõem as unidades de análises.

Para realização da pesquisa, serão coletados dados e evidências por meio de pesquisa documental e entrevistas em profundidade, sendo que o objetivo geral do estudo consiste em identificar as respostas estratégicas dos estados brasileiros no processo de mudança institucional baseado na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.

Para alcance do objetivo estabelecido, os dados coletados mediante as entrevistas serão analisados em conjunto com documentos, sendo que serão asseguradas a privacidade das pessoas entrevistadas e/ou citadas nos documentos institucionais e a confidencialidade das informações obtidas. Os dados coletados serão utilizados somente para realização da pesquisa em andamento.

O entrevistado poderá interromper a participação na pesquisa a qualquer momento e ficam garantidos a recusa em responder questões que julgue impropriedade e o fornecimento de informações que considere sigilosas.

Após a finalização do estudo, os participantes serão informados do resultado da pesquisa. Não estão previstos nenhum tipo de despesa aos participantes do estudo nem qualquer compensação financeira.

Esclarecimentos e informações serão obtidos com a pesquisadora Maiara Sasso (maiara_sasso@usp.br – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 – Butantã – São Paulo/SP).

Com a leitura destas informações e esclarecimentos feitos pela pesquisadora, afirmo estar suficientemente informado, ficando claros os propósitos do estudo desenvolvido, a metodologia utilizada e a garantia de confidencialidade dos dados por mim fornecidos. Desta forma, concordo voluntariamente em participar deste estudo, sendo que poderei retirar meu consentimento a qualquer momento, sem penalidades ou prejuízo.

_____ Data ____/____/_____
Assinatura do participante

Declaro que obtive, de forma apropriada e voluntária, o Consentimento Livre e Esclarecido do participante para este estudo.

_____ Data ____/____/_____
Assinatura do responsável pela pesquisa

Ciente: _____ Data ____/____/_____
Orientadora

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DE VOZ

Eu, _____,
AUTORIZO a pesquisadora Maiara Sasso a realizar a gravação da entrevista a ser realizada para utilização das informações como uma das fontes de evidências do projeto de pesquisa intitulado *Estratégias dos Governos Estaduais no Processo de Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*.

Esta AUTORIZAÇÃO é concedida mediante o compromisso da pesquisadora supracitada em garantir ao entrevistado os seguintes direitos:

1. Ler a transcrição da gravação, caso julgue necessário.
2. Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para gerar informações para a pesquisa apontada acima e outras publicações dela decorrentes, quais sejam: revistas científicas, congressos e jornais.
3. A identificação do entrevistado não será divulgada em nenhuma das vias de publicação das informações geradas.
4. Qualquer outra forma de utilização dessas informações somente poderá ser realizada mediante autorização expressa do entrevistado.
5. O entrevistado poderá interromper a participação na pesquisa a qualquer momento e/ou solicitar a posse da gravação e transcrição da entrevista.

_____, ____ de _____ de 2016.

Assinatura do participante

Assinatura da responsável pela pesquisa

APÊNDICE C – Participantes convidados da reunião do GTCON

Participantes convidados da reunião do GTCON no primeiro semestre de 2016

Nº	INSTITUIÇÃO		QUANT.	Nº	INSTITUIÇÃO		QUANT.
1	Ábaco TI		2	56	PM de Luis Eduardo Magalhães		1
2	Acreprevidência		2	57	PM de Nazaré		1
3	Analista Contábil		1	58	Sapitur		1
4	Aspec Informática		2	59	SEAD-PA		1
5	Autoridade Pública Olímpica (APO)		2	60	Secretaria da Fazenda		1
6	Câmara	Silvânia	1	61	Secretaria da Fazenda do Estado	Outras	2
7	Municipal	Trajano de Moraes	1	62		Mato Grosso	2
8	Cecam		1	63		Espírito Santo	1
9	Cecam Consultoria Econômica Contábil		1	64		Acre	2
10	Cencap		2	65		São Paulo	1
11	CGE-RN		2	66		Paraná	1
12	CGM-RJ		1	67		Bahia	1
13	Cidadão		1	68		Piauí	2
14	CJF		1	69		Tocantins	2
15	Coderp - Cia Desenv. Econ. Ribeirão Preto		1	70		Secretaria de Estado da Fazenda	Outras
16	Confef		1	71	Santa Catarina		1
17	Conselho Federal de Contabilidade		1	72	Minas Gerais		1
18	Control/RN		1	73	Acre		1
19	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro		2	74	Secretaria de Estado da Saúde		1
20	Corem		1	75	Secretaria de Planejamento e Orçamento		1
21	CRC/DF		1	76	Secretaria do Tesouro Nacional		7
22	Delegações de Prefeituras Municipais Ltda.		1	77	Secretaria Municipal de Saúde de Maceió		1
23	E&L Produções de Software Ltda.		2	78	Sefa/Pará		1
24	Entidade Municipal		1	79	Sefin/Fortaleza		1
25	Equiplano Sistemas		2	80	Seplag/Pernambuco		3
26	Fundo Estadual de Saúde		1	81	Seplan/Rio Grande do Norte		1
27	Governo do Tocantins		1	82	Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgotos (Samae)		1
28	Ifes		1	83	SES/RR		1
29	Indra		2	84	Siops/MS/SE		1
30	Info Public Informática		1	85	Tribunal de Contas do Estado	Acre	4
31	Logus Informática		1	86		Alagoas	3
32	Ministério da Fazenda		1	87		Espírito Santo	5
33	MF/STN/SUDIP/CODIV		1	88		Maranhão	3
34	Ministério da Saúde		1	89		Mato Grosso	3
35	Ministério Público do Estado da Bahia		1	90		Mato Grosso do Sul	1
36	MPU		1	91		Minas Gerais	2
37	MTPS		1	92		Pará	2
38	Nuafe/CCONF		1	93		Paraíba	1
39	PI Contabilidade Pública		2	94		Paraná	4
40	Prefeitura	Belo Horizonte	1	95		Pernambuco	2
41		Caaporã	1	96		Rio de Janeiro	2
42		Camaçari	1	97		Rio Grande do Sul	2
43		Carmo	1	98		Rondônia	5

[continua]

[conclusão]

Nº	INSTITUIÇÃO	QUANT.	Nº	INSTITUIÇÃO	QUANT.	
44	Goiânia	2	99	Roraima	3	
45	Itaguaí	1	100	Santa Catarina	3	
46	Macapá	1	101	Tocantins	2	
47	Madre de Deus	1	102	Tribunal de Contas do Município	São Paulo	2
48	Manaus	1	103	Pará	1	
49	Ribeirão Preto	1	104	Tribunal de Justiça	1	
50	São Francisco do Conde	5	105	UFPA	1	
51	São Paulo	4	106	Unemat	1	
52	Serra da Raiz	1	107	Universidade do Estado de Mato Grosso	1	
53	Vale Real	1	108	Universidade Federal de Viçosa	1	
54	Vitória	1	109	VEM Contabilidade Ltda.	1	
55	Outras	2	Total		173	

Fonte: adaptada da CCONF(2016a).

ANEXO

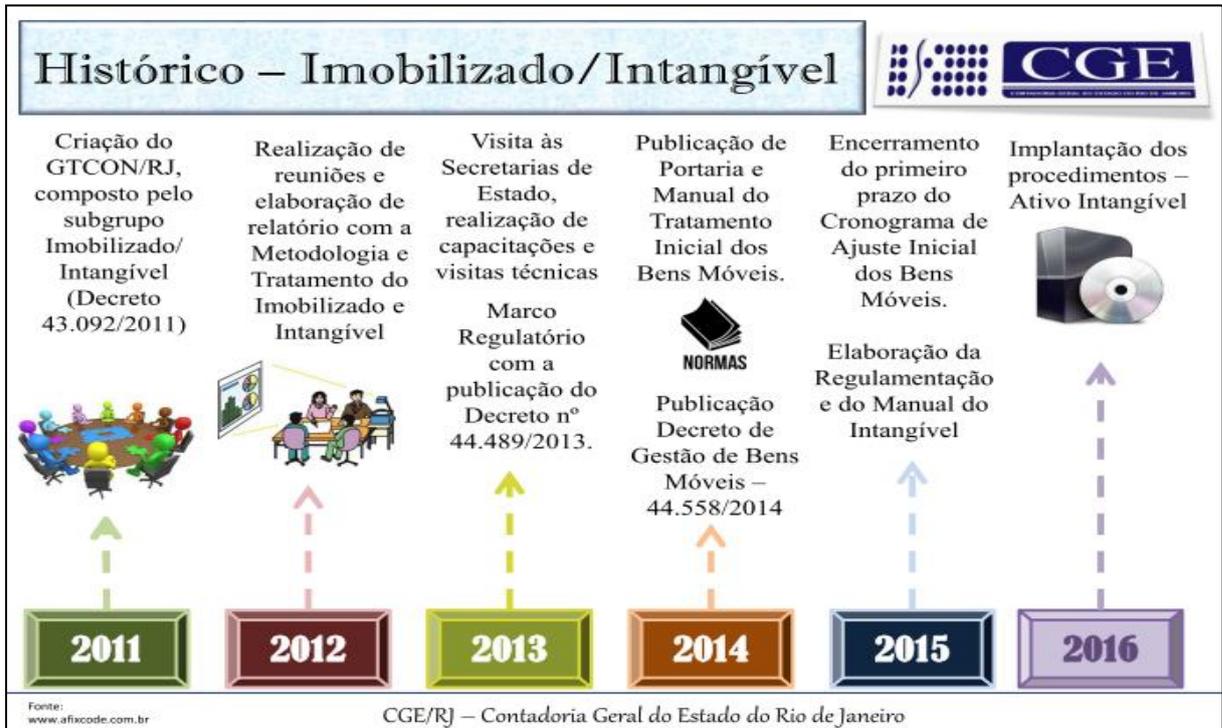
ANEXO A – Implantação de políticas contábeis no estado de São Paulo

ANEXO B – Implantação de políticas contábeis no estado do Rio de Janeiro

ANEXO C – Credores dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais

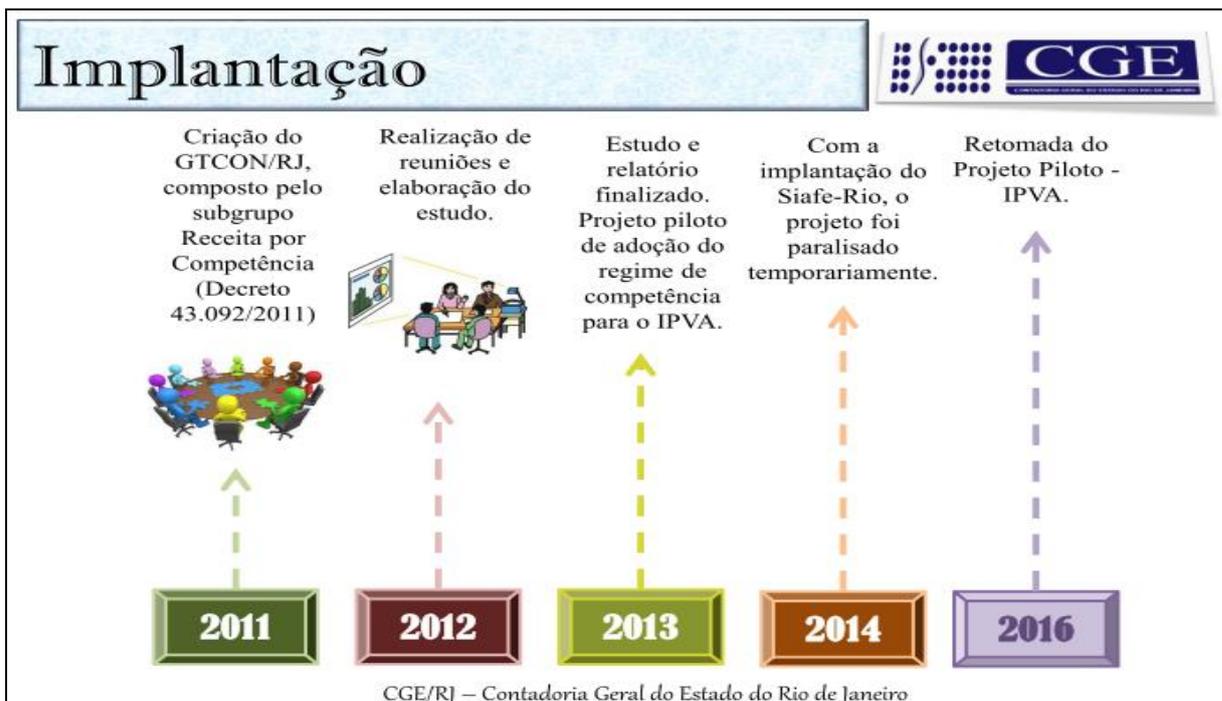
ANEXO B – Implantação de políticas contábeis no estado do Rio de Janeiro

Histórico da implantação das normas do imobilizado e intangível no estado do Rio de Janeiro



Fonte: CGE/RJ (2015a).

Histórico da implantação das normas das receitas tributárias e de contribuições no estado do Rio de Janeiro



Fonte: CGE/RJ (2015a).

ANEXO C – Credores dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais

Empréstimos da administração direta e indireta do Governo do Estado de São Paulo (em R\$ 1)

EMPRÉSTIMOS	31/12/2014	INGRESSOS	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	AMORTIZAÇÃO	31/12/2015
União	208.117.557.346	2.950.183.221	35.857.440.318	-14.859.504.745	232.065.676.140
• DEMLP	766.103.142	-	314.045.835	-1.080.148.977	-
• Lei n. 9.496/1997	197.440.585.053	-	33.515.434.401	-13.387.857.783	217.568.161.671
• CEF	504.819.455	284.617.320	24.842.707	-23.209.531	791.069.951
• Banco do Brasil	4.198.988.957	33.816.469	1.978.074.283	-3.838.870	6.207.040.839
• BNDES	5.207.060.739	2.631.749.432	25.043.092	-364.449.584	7.499.403.679
Dívida Interna	208.117.557.346	2.950.183.221	35.857.440.318	-14.859.504.745	232.065.676.140
Com aval do TN após 30/09/91	10.638.146.455	3.146.290.501	5.238.103.871	-879.720.826	18.142.820.001
• BID	3.862.140.630	1.777.134.130	1.959.434.492	-235.836.515	7.362.872.737
• BIRD	4.943.502.271	557.383.562	2.408.459.181	-256.735.715	7.652.609.299
• JBIC	1.153.836.608	24.918.308	498.187.000	-321.228.791	1.355.713.125
• Outros	678.666.946	786.854.500	372.023.198	-65.919.805	1.771.624.839
Dívida Externa	10.638.146.455	3.146.290.501	5.238.103.871	-879.720.826	18.142.820.001

BID: Banco Interamericano de Desenvolvimento; BIRD: Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento; BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; CEF: Caixa Econômica Federal; DEMLP: Dívida externa de médio e longo prazo do estado assumida pela União. Lei n. 9.496/1997: Renegociação da dívida com a União; JBIC: Banco Japonês de Cooperação Internacional.

Fonte: CGE/SP (2016b, pp. 143-144).

Dívida consolidada da administração direta e indireta do Governo do Estado do Rio de Janeiro (em R\$ mil)

DESCRIÇÃO	2015	2014
Dívida Consolidada	108.059.411	90.331.887
Dívida Fundada – Administração Direta	107.005.607	89.242.458
Interna	92.623.915	80.164.558
Tesouro Nacional	69.601.119	63.990.864
Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)	6.980.134	4.764.981
Caixa Econômica Federal (CEF)	1.916.060	1.321.295
Credit Suisse	833.951	939.942
Secretaria da Receita Federal/Instituto Nacional de Seguridade Nacional (SRF/INSS)	1.153.566	1.050.000
Municípios do estado do Rio de Janeiro	0	80.331
Banco do Brasil (BB)	12.139.085	8.017.144
Externa	14.381.693	9.077.900
Tesouro Nacional	5.947	4.075
Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)	1.044.383	777.848
Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD)	9.392.684	5.787.231
Banco Japonês de Cooperação Internacional (JBIC)	193.045	170.136
Corporação Andina de Fomento (CAF)	2.205.190	1.290.740
Agência Francesa de Desenvolvimento (AFD)	1.540.444	1.047.871
Dívida Fundada – Administração Indireta	449.855	452.268
Precatórios posteriores a 5/5/2000	603.950	637.161

Fonte: adaptada da CGE/RJ (2016a, p. 186).

Operações de créditos internas e externas da administração direta e indireta do Governo do Estado de Minas Gerais (em R\$ milhares)

Descrição	2014	2015
Operações de Crédito Internas		
Contrato e Resíduo Lei Federal n. 9.496/97	50.582.246	56.245.285
Saneamento Bancos Estaduais Lei Federal n. 9.496/97	19.630.819	21.496.876
Programa de Desenvolvimento de EMG	5.483.220	7.377.248
Outras	2.192.229	2.745.468
Total	77.888.513	87.864.877
Operações de Crédito Externas		
BIRD – 2ª Parceria Desenvolvimento MG	3.756.177	5.357.947
Credit Suisse	3.373.374	4.959.096
BIRD – Reestruturação CRC	1.195.290	1.757.160
AFD CBR	968.100	1.275.120
BIRD – BR DPL	303.544	398.835
BID MG III	311.169	435.126
BID – Processo 1709/OC-BR	230.946	320.903
Projeto Jaíba II	33.576	24.491
BID – BR Profort/Profisco	106.248	146.115
Outras	105.562	137.335
Total	10.383.986	14.812.127

Fonte: SCCG (2016, pp. 78-79).