

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

**Emanuel Leal Guimarães, Duanne
Macilena da Silva de Oliveira, Raimunda
Figueira Markezan, Luiz Henrique
Pimentel Gonzaga, Rosimeire**

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

Administração Pública e Gestão Social, vol. 15, núm. 4, 2023

Universidade Federal de Viçosa

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351575641011>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.

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

Divisionalization in Public Administration and its Reflections on the Institutionalization of a Financial Management Information System

Divisionalización en la Administración Pública y sus Reflexiones sobre la Institucionalización de un Sistema de Información de Gestión Financiera

Duane Emanuel Leal Guimarães

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Brasil

emanuelduanneguimaraes@gmail.com

Raimunda Macilena da Silva de Oliveira

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Brasil

Macilena27@hotmail.com

Luiz Henrique Figueira Marquezan

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Brasil

luizmarquezan@gmail.com

Rosimeire Pimentel Gonzaga

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil

rosimeire.gonzaga@ufes.br

Recepción: 23 Noviembre 2022

Aprobación: 06 Marzo 2023

Publicación: 04 Octubre 2023



Acceso abierto diamante

Resumo

Objetivo da pesquisa: Analisar como a estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal motiva ou inibe a institucionalização de um Sistema de Informação Gerencial Financeiro (SIGF), sob o enfoque da *New Institutional Sociology* (NIS).

Enquadramento teórico: A Teoria Institucional, analisada sob perspectiva da *New Institutional Sociology* – NIS, incorporou o modelo de Tolbert e Zucker (2006) como lente de análise dos fatores motivadores e inibidores da institucionalização do SIGF.

Metodologia: A pesquisa é caracterizada como descritiva, com abordagem qualitativa, e foi realizada por meio de estudo de caso.

Resultados: A estrutura divisional foi compreendida como um dos aspectos internos que motivaram a fase da habitualização do SIGF, pela necessidade de padronização, de modo a facilitar a aferição do desempenho dessas unidades. No Estágio da Semi-institucionalização, os resultados indicaram que as características das unidades e gestores divisionais atuaram ora como motivadora e ora inibidora da institucionalização. No Estágio da Total institucionalização, não foi percebida influência das características da estrutura divisionalizada, senão aquela indireta e derivada das fases da habitualização e objetificação, que permitiu ao SIGF avançar na fase de sedimentação.

Originalidade: Há uma compreensão incipiente da institucionalização de SIG em certos ambientes institucionais. Pesquisas anteriores voltadas ao setor público não analisaram a interlocução entre divisionalização e institucionalização de SIG.

Contribuições teóricas e práticas: Os resultados podem contribuir com a literatura no sentido de apresentar como um ambiente divisionalizado se reflete na institucionalização de SIG no setor público. Identificar potenciais elementos que motivam ou inibem a institucionalização de um SIG no contexto de unidades divisionais podem resultar em SIG projetados adequadamente a essa realidade, que contribuem para uma maior racionalização dos recursos públicos, e favorecem a otimização dos benefícios propostos pelo sistema, haja vista o reforço de sua utilidade para o alcance dos objetivos institucionais.

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

Abstract

Research objective: Analyze how the divisional structure of a Federal Public Autarchy motivates or inhibits a Financial Management Information System (FMIS) institutionalization, by the New Institutional Sociology (NIS) perspective.

Theoretical framework: The Institutional Theory and the New Institutional Sociology, by the Tolbert and Zucker (2006) model, were the lens to analyze the motivating and inhibiting factors the FMIS institutionalization.

Methodology: The research is case study with descriptive and qualitative approach.

Results: The divisional structure was understood as an internal aspect that motivated the customizing phase the FMIS, due to the need for standardization, in order to facilitate the assessment the units' performance. In the semi-institutionalization stage, the results indicated the units characteristics and divisional managers acted sometimes as a motivator and sometimes as an inhibitor of institutionalization. In the Total Institutionalization Stage, the influence of the divisionalized structure was not perceived, except the indirect one derived from the phases of habitualization and objectification, which allowed the FMIS to advance in the sedimentation phase.

Originality: There is a nascent understanding of the MIS institutionalization in institutional settings. Previous research focused on the public sector did not analyze the interlocution between divisionalization and institutionalization of MIS.

Theoretical and practical contributions: The results contribute for the literature, how a divisional environment is reflected by the MIS institutionalization in the public sector. It identifies potential elements that motivate or inhibit the MIS institutionalization in the units can result an appropriated GIS design to this reality, contributing to a greater rationalization of public resources, optimizing the system benefits and reinforcing the usefulness to achievement the institutional objectives.

Keywords: Institutionalization, Divisionalization, Motivating and Inhibiting Factors.

Resumen

Objetivo de la investigación: Analizar cómo la estructura divisional de una Autarquía Pública Federal motiva o inhibe la institucionalización de un Sistema de Información de Gestión Financiera (SIAF), desde la perspectiva de la Nueva Sociología Institucional (NIS).

Marco teórico: La Teoría Institucional, analizada desde la perspectiva de la Nueva Sociología Institucional – NIS, incorporó el modelo de Tolbert y Zucker (2006) como lente de análisis de los factores motivadores e inhibidores de la institucionalización de SIAF.

Metodología: La investigación se caracteriza por ser descriptiva, con enfoque cualitativo, y se llevó a cabo a través de un estudio de caso.

Resultados: La estructura divisional fue entendida como uno de los aspectos internos que motivó la fase de personalización del SIAF, debido a la necesidad de estandarización, a fin de facilitar la evaluación del desempeño de estas unidades. En la Etapa de Semi-institucionalización, los resultados indicaron que las características de las unidades y de los jefes de división actuaron unas veces como motivador y otras veces como inhibidor de la institucionalización. En la Etapa de Institucionalización Total no se percibía la influencia de las características de la estructura divisionalizada, excepto la indirecta derivada de las fases de habitualización y objetivación, que permitió al SIAF avanzar en la fase de sedimentación.

Originalidad: Existe una comprensión incipiente de la institucionalización de SIG en ciertos entornos institucionales. Investigaciones previas enfocadas en el sector público no analizaron la interlocución entre divisionalización e institucionalización de SIG.

Contribuciones teóricas y prácticas: Los resultados pueden contribuir a la literatura en el sentido de mostrar cómo se refleja un ambiente divisional en la institucionalización de los SIG en el sector público. Identificar potenciales elementos que motiven o inhiban la institucionalización de un SIG en el contexto de las unidades divisionales puede resultar en SIG diseñados apropiadamente para esta realidad, que contribuyan a una mayor racionalización de los recursos públicos, y favorezcan la optimización de los beneficios propuestos por el sistema, dado el reforzamiento de su utilidad para el logro de los objetivos institucionales.

Palabras clave: Institucionalización, Divisionalización, Factores Motivantes e Inhibidores.

1 Introdução

Com vistas à utilização racional dos recursos públicos, a Administração Pública vem adotando práticas gerenciais similares às aquelas do setor privado. Dentre essas práticas incluem-se a implementação dos Sistemas de Informação Gerencial (SIG) e a adoção da divisionalização (Alsharari & Youssef, 2017; Maran, Bracci & Inglis, 2018). A interlocução entre essas duas práticas sugere que a implementação de um novo SIG não deve abstrair-se do nível de divisionalização de uma organização (Maran *et al.*, 2018). Analisada de forma concatenada ao processo de institucionalização dos SIG, a divisionalização tem potencial para ser um fator determinante daquele processo. A estrutura divisionalizada pode implicar em fatores motivadores e inibidores capazes de moldar o processo de institucionalização de um SIG (Junqueira, Caliman, Frezatti & Gonzaga, 2018). Ou seja, tem potencial para afetar a implementação, estabilidade e manutenção do sistema ao longo dos anos (Maran *et al.*, 2018).

Os SIGs são projetados para atenderem aos objetivos organizacionais, por meio da combinação integrada de informações, como forma de apoio ao processo de tomada de decisão (Alsharari & Youssef, 2017). A divisionalização está vinculada à distribuição do poder de decisão, à contabilidade por responsabilidade, e configura-se como um fenômeno dinâmico, semelhante ao processo de descentralização. Diferencia-se em relação ao derradeiro, por estar associada aos mecanismos de aferição de desempenho (Souza, Cardoso & Machado, 2011). Para Maran *et al.* (2018), o alto nível de divisionalização e autonomia de cada unidade organizacional são fatores capazes de influenciar a institucionalização de um novo SIG. A institucionalização configura-se como a aceitação e utilização de práticas reiteradas pelos indivíduos transmitidas ao longo do tempo, com o propósito de manutenção da sustentabilidade do sistema (Tolbert & Zucker, 1983).

A edificação da institucionalização dos SIGs e os reflexos da divisionalização nesse processo, podem ser compreendidos por meio da Teoria Institucional, que possui sua abordagem composta por três diferentes vertentes: Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*), (*New Institutional Economics – NIE*), e a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*) (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005). Neste estudo será utilizada a vertente da NIS, que trata a institucionalização como um processo de criação da realidade. Pesquisas vêm explorando a institucionalização de SIG, entretanto tangenciam a divisionalização nesse processo (Junqueira *et al.*, 2018; Li, Jiang & Shen, 2016; Scapens & Roberts, 1993).

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

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

Os achados dessas pesquisas permitem inferir que a divisionalização pode ser um fator motivador ou inibidor da institucionalização de um novo SIG (Junqueira *et al.*, 2018; Li *et al.*, 2016; Scapens & Roberts, 1993). Estudos anteriores tangenciam a relação entre divisionalização e institucionalização de SIG, limitando-se precipuamente ao setor privado. Compreender como as unidades divisionais de entidades

públicas podem interferir no processo de institucionalização de SIG é uma lacuna de pesquisa (Junqueira *et al.*, 2018; Karim, Ghozali, Achmad & Harto, 2020). Assim, o objetivo deste estudo é analisar como a estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal motiva ou inibe a institucionalização de um Sistema de Informação Gerencial Financeiro (SIGF), sob o enfoque da *New Institutional Sociology* (NIS).

A literatura carece de pesquisas na área pública que reúnam a análise e interlocução entre divisionalização e institucionalização de SIG (Karim *et al.*, 2020), estudar essa relação contribui para o conhecimento no campo da contabilidade gerencial. A interlocução proposta sob o enfoque da NIS representa um diferencial deste estudo, visto que pesquisas anteriores sobre o processo de institucionalização de SIG tem como foco as abordagens voltadas à NIE e a OIE (Karim *et al.*, 2020). No âmbito prático-social, identificar-se potenciais elementos que motivam ou inibem a institucionalização de um SIG no contexto de unidades divisionais do setor público, podem ser úteis para o adequado desenho dos SIGs, e adaptação destes à realidade divisional. Ao apontarem fatores motivadores e inibidores, a pesquisa pode estimular a otimização dos benefícios propostos pelo SIG, ao reforçar sua utilidade para o alcance dos objetivos institucionais, permitindo uma maior racionalização dos recursos públicos.

2 Fundamentos Teóricos

2.1 Teoria Institucional sob a Perspectiva da NIS

Consoante Burns e Scapens (2000), a amplitude da Teoria Institucional está materializada nas suas diferentes vertentes. A NIS, que se concentra na organização e enfatiza o comportamento moldado tanto por pressões do mercado, quanto institucional; a NIE, que entende o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, jurídicas e políticas; e a OIE, que define as instituições como elementos básicos de análise, ao lado de hábitos e rotinas, verificados por meio das relações entre os indivíduos no interior das organizações (Burns & Scapens, 2000; Guerreiro *et al.*, 2005).

Neste estudo é adotada a abordagem da NIS. Sob essa vertente, os componentes de uma estrutura formal são amplamente aceitos, inquestionáveis e legítimos dentro da organização. Assim, a institucionalização consiste no processo vinculado à repetição de práticas nas quais os indivíduos transmitem aquilo que é considerado socialmente real e aceitável (Tolbert & Zucker, 1983). Fundamentado na NIS, Tolbert e Zucker (2006) sugerem que a institucionalização pode ser apresentada em três etapas, Quadro 1.

Quadro 1: Etapas do processo de institucionalização

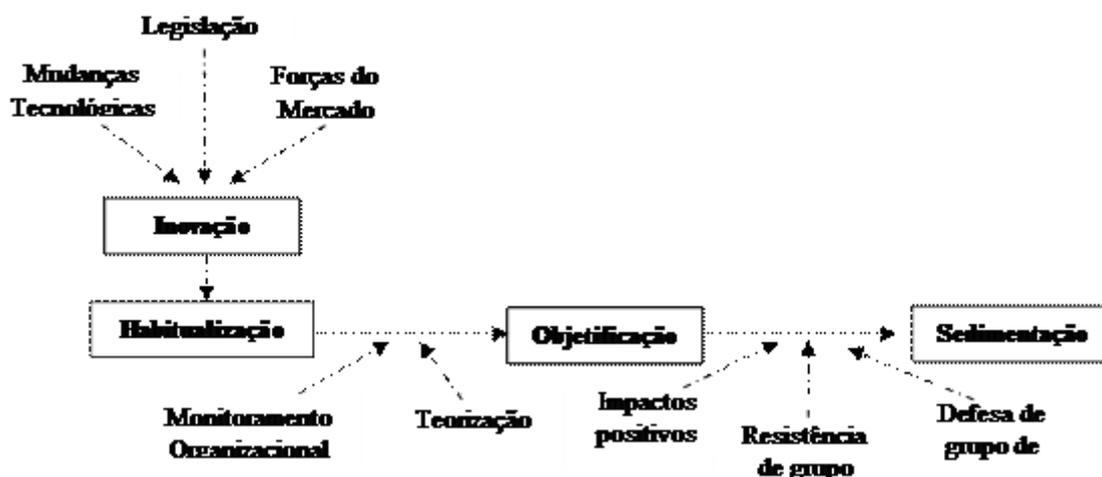
Etapa	Componentes da etapa	Descrição
Habitualização (Pré-institucionalização)	Forças Externas; Inovação; e Habitualização.	Os estímulos são percebidos por diversos atores organizacionais, que propõem soluções ao processo de mudança, ou por outra, consiste na fase de desenvolvimento de novos arranjos estruturais, com a proposição de uma padronização e a formalização desses arranjos em políticas e procedimentos.
Objetificação (Semi-institucionalização)	Monitoramento interorganizacional; Teorização; e Objetificação.	Os novos elementos institucionais tornam-se mais dispersos e permanentes dentro da organização passando a existir um grau de consenso social, por assim dizer, a organização vem sendo propagada na sociedade.
Sedimentação (Total institucionalização)	Impactos positivos; Resistência de grupo; Defesa de grupos de interesse; e Sedimentação.	As estruturas já estão sendo valorizadas e reconhecidas pela sociedade, ou seja, representa a continuidade da estrutura quanto ao seu uso e manutenção por um período relativamente longo, indicando que a norma está totalmente institucionalizada.

Fonte: Tolbert e Zucker (2006).

O modelo de Tolbert e Zucker (2006) propõe uma análise do processo de institucionalização sob a atenção de forças causais críticas que o afetam, decorrentes da inovação e do processo de mudança do ambiente (Reis, Oliveira, Silveira & Cunha, 2017), conforme Figura 1.

Na Administração Pública, a perspectiva das forças casuais e críticas possuem algumas especificidades. A institucionalização de SIG naquele setor não consiste em um processo independente (Karim *et al.*, 2020). A falta de autonomia aderente à natureza daquele setor, caracteriza-se, por exemplo, pela interação entre os conceitos de legitimidade e isomorfismo (Karim *et al.*, 2020; Kelly, Doyle & O'Donohoe, 2015; Zambenedetti & Angonese, 2020).

Figura 1: Institucionalização sob a perspectiva das forças causais críticas que o afetam



Fonte: Tolbert e Zucker (2006, p. 205).

A legitimidade está associada às organizações e aos atores organizacionais, que buscam aceitação em seu ambiente institucional, com a finalidade de garantir a sustentabilidade de suas ações a longo prazo (Karim *et al.*, 2020). O isomorfismo relaciona-se com os processos de mudança derivados da coerção, como

resultado de pressões de outras organizações, expectativas culturais e influência política; com o processo mimético, como resultado da incerteza e busca pela legitimidade moldada em experiências semelhantes de outras organizações; e com a atenção normativa, vinculada à profissionalização e pressões formais e informais exercida sobre a entidade por outros agentes (Kelly *et al.*, 2015; Zambenedetti & Angonese, 2020). Sob a perspectiva do isomorfismo, Tillema, Mimba e Van Helden (2010), ao estudarem o setor público, indicam que pressões de *stakeholders* específicos estimulam as organizações a produzir e redesenhar SIG de forma a incorporar certas singularidades, como respostas às mudanças sugeridas ou impostas pelas partes interessadas.

2.2 Divisionalização e Institucionalização de SIG

A necessidade de se delegar responsabilidades aos gestores é uma realidade na Administração Pública (Dockner & Fruchter, 2014). Para a mensuração do desempenho desses gestores, deve-se levar em conta o conceito de divisionalização, que difere ligeiramente da definição de descentralização (Souza *et al.*, 2011). Solomons (1965) distingue os termos descentralização e divisionalização, indicando que a descentralização tem um significado genérico, enquanto a divisionalização inclui a noção de delegar aos gestores o poder de tomar decisões nos níveis das respectivas divisões (Souza *et al.*, 2011).

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

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

Todavia, a estrutura divisional pode provocar o excesso de competitividade entre as divisões e favorecer a perda de controle, bem como conflitos gerenciais (Drury & EL-Shishini, 2005; Solomons, 1965). Esses contrapontos negativos do processo de divisionalização podem representar barreiras ao processo de institucionalização de SIG (Scapens & Roberts, 1993). Aspectos referentes à estrutura organizacional, como a divisionalização e descentralização, são apontados por Roberts e Silvester (1996), bem como por Kasurinen (2002), como barreiras que podem impedir a institucionalização de um SIG, à medida que existe uma interdependência e multifuncionalidade das atividades entre as divisões. Estudos anteriores apontam para fatores motivadores e inibidores da institucionalização de SIG que podem analogamente surgir no contexto de um ambiente divisional, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2: Fatores motivadores e inibidores da institucionalização de SIG sob a perspectiva da NIS

Contexto	Fatores inibidores	
Implementação efetiva do sistema de planejamento e monitoramento nos Tribunais de Contas brasileiros (Silva & Mário, 2015).	Instituir e efetuar a medição tempestiva de indicadores de desempenho que realmente reflitam o resultado organizacional; Conseguir obter total apoio da alta administração; e o Envolvimento dos servidores para que se sintam parte do processo e se esforcem para alcançar as metas.	
Institucionalização do modelo orçamentário em universidades federais (Reis <i>et al.</i> , 2017).	Fatores motivadores	Fatores inibidores
	As ferramentas de gestão alinhadas aos princípios da Administração Pública; O atendimento às demandas da sociedade; O esforço para melhorar os índices da matriz; Reitores e pró-reitores como líderes do processo (<i>Champions</i>); Socialização e divulgação; Gestão compartilhada; Continuidade histórica; Legitimidade; e Acompanhamento sistemático.	O fato de as universidades agirem conforme seu tamanho e plano; A inexistência de monitoramento do desempenho; Constantes mudanças de líderes universitários; Pouca divulgação da metodologia de rateio orçamentário e participação dos gerentes da comunidade acadêmica; e Dificuldade da constituição de uma equipe técnica qualificada.
Implementação de uma metodologia de ensino centrada na aquisição de competências, pelos alunos de ensino superior espanhol (González <i>et al.</i> , 2014).	Fatores inibidores	
	A falta de acordo quanto às expectativas sobre o sistema baseado em competências; As desvantagens funcionais e estruturais; A fraca coordenação interna; e Ausência de supervisão e ambiguidade de critérios.	
Implementação do custo efetivo nos governos locais espanhóis (García-Fénix & González-González, 2020)	Fatores inibidores	
	O modelo orgânico consolidado de estrutura organizacional; A gestão burocrática e realizada de forma isolada; A diversidade de sistemas e procedimentos; A falta de medidas corretivas; A não especificação dos procedimentos e pessoas responsáveis; A não validação das informações produzidas e indisponibilidade daquelas necessárias; e Pressão das Câmaras Municipais e falta de colaboração institucional.	
Institucionalização do processo orçamentário em uma instituição pública federal de ensino (Zambenedetti & Angonese, 2020)	Fatores motivadores	
	Isomorfismo coercitivo configurado pela existência de instruções normativas e resoluções internas; Isomorfismo mimético pela troca de ideias em relação ao planejamento orçamentário entre servidores inexperientes e servidores mais antigos, e o uso de dados relacionados ao ano anterior para serem tomados como base para o planejamento do próximo exercício; e Isomorfismo normativo pela existência de uma associação dos dirigentes dos Institutos Federais com o objetivo de defender interesses comuns.	

Alsharari e Youssef (2017) estudaram especificamente a implementação de um SIGF no ambiente público da Jordânia. Os autores definiram a implementação do sistema como uma necessidade de resposta às pressões políticas e econômicas externas, realizada “de cima para baixo”, confirmando o processo de institucionalização do sistema como dependente daquelas pressões ou forças causais críticas. Alsharari e Youssef (2017) afirmam que o processo de institucionalização não é estático, possuindo uma natureza evolutiva de mudança ao longo de suas etapas.

3 Procedimentos Metodológicos

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

O estudo foi desenvolvido junto a uma Autarquia Pública Federal composta por 26 unidades regionais. O campo de pesquisa consistiu em 10 unidades regionais, que se caracterizam como unidades divisionais, por possuir autonomia administrativa no que concerne à utilização dos seus recursos de pessoal,

patrimonial e financeiro-orçamentário. O desempenho dos gestores dessas unidades divisionais compõe uma série de relatórios, a exemplo do Relatório de Gestão Anual da Autarquia.

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

Posteriormente, realizou-se as entrevistas semi-estruturadas, durante o mês de setembro de 2021, por meio de videoconferência e com gravação de áudio, para posterior transcrição. O roteiro de entrevista foi elaborado a partir dos estudos de Mintzberg (2003), para a estrutura divisionalizada, e Tolbert e Zucker (2006) e Reis *et al.* (2017), para o processo de institucionalização, e pode ser consultado no Apêndice A. O roteiro é semiestruturado e engloba questões de abertura, relativas às fases do processo de institucionalização: Habitualização, Objetificação e Sedimentação. Um pré-teste com dois professores pesquisadores da área pública, bem como um gestor e um operador do SIGF dentre as unidades divisionais da Autarquia Federal foi utilizado para validação do instrumento.

Foram entrevistados um gestor da unidade central – Diretoria de Administração e Finanças (DAF/SEDE), idealizador da implantação do sistema; três gestores de unidades divisionais – Coordenação de Administração e Finanças (CAF/Unidades Divisionais); e sete operadores do SIGF – Serviço de Contabilidade e Finanças (SECONF/Unidades Divisionais), com tempo nas funções que variam entre 1,5 a 8 anos, escolhidos por serem responsáveis, respectivamente, segundo o Relatório de Gestão, pelos níveis de implantação estratégico (definir, monitorar e avaliar as políticas e diretrizes estratégicas), tático (coordenar e acompanhar a implementação das políticas e diretrizes definidas) e operacional (executar as políticas e diretrizes definidas) do SIGF na autarquia em estudo. O tempo médio de duração das entrevistas foi de 40 minutos. No Quadro 3 são descritas as informações sintetizadas dos entrevistados.

Quadro 3: Caracterização dos entrevistados

Função	Código	Tempo na função	Cargo
Coordenador Financeiro Titular-Sede	CORFIN-Sede	3 anos	Analista Contábil
Coordenador Regional de Administração e Finanças - CAF	CAF 01	1,5 anos	Analista Administrativo
	CAF 02	2 anos	Analista Administrativo
	CAF 03	2,5 anos	Analista Administrativo
Chefe Regional de Contabilidade e Finanças - SECONF	SECONF 01	8 anos	Analista Contábil
	SECONF 02	2 anos	Analista Administrativo
	SECONF 03	1,5 anos	Analista Administrativo
	SECONF 04	2,5 anos	Analista Contábil
	SECONF 05	4 anos	Analista Contábil
	SECONF 06	3 anos	Analista Contábil
	SECONF 07	2,5 anos	Analista Contábil

Os dados coletados por meio da entrevista foram digitalizados, a fim de extrair as palavras-chave referente às etapas de institucionalização e sua relação com a divisionalização da entidade pública. A análise dos dados foi desenvolvida por meio do método de análise de conteúdo, que visa obter, por procedimentos

sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência do conteúdo informacional na percepção dos entrevistados (Bardin, 2008).

A definição das categorias e subcategorias de análise teve por base as etapas de institucionalização definidos por Tolbert e Zucker (2006), no Quadro 1. Buscou-se em todas as etapas identificar, na percepção dos entrevistados, os fatores motivadores e inibidores que conduzem a institucionalização do SIGF na sua unidade e como a estrutura divisionalizada da autarquia influenciou nesse processo.

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

4. Análise e discussão dos resultados

4.1 Estágio Pré-institucional ou Habitualização

Nesta fase foram analisadas as subcategorias forças externas, inovação e habitualização. Conforme identificado nas entrevistas, assim como na análise documental e observação participante, o ambiente externo e o interno foram determinantes para implementação do SIGF.

Externamente, como informado em Ofício-Circular da DAF/SEDE, prevaleceu a determinação dos órgãos de controle quanto à necessidade de utilização do sistema como ferramenta de controle de pagamentos, por meio da definição de uma cronologia de dispêndios financeiros nas unidades divisionais. O Ofício-Circular determinou que “as unidades divisionais adotassem obrigatoriamente o uso do SIGF como única forma aceita para solicitação de recursos financeiros à setorial financeira (Sede)”. Outrossim, definiu que “as despesas das unidades regionais deveriam constar na cronologia de pagamentos da autarquia, alocadas em filas específicas, conforme a classificação do gasto, uma vez que os órgãos de controle vinham exigindo providências quanto à padronização e unificação da cronologia dos pagamentos em atendimento ao artigo 5º da Lei nº 8.666/93”. Tais fatos e exigências coadunam com o transcrito nas entrevistas e observação participante, no sentido de uma Administração Pública transparente e isonômica, como verificado na fala abaixo:

[...] foi uma solicitação da Controladoria Geral da União (CGU), de uma fila única na cronologia para dar mais transparência e publicidade aos processos de pagamento da autarquia (DAF/SEDE).

Na perspectiva da NIS, foi caracterizado tanto no Ofício-Circular, quanto pela fala do gestor da DAF/SEDE a figura do isomorfismo coercitivo, como base da mudança institucional, resultante de pressões de órgãos de controle, expectativas culturais de transparência e isonomia (Kelly *et al.*, 2015; Zambenedetti & Angonese, 2020). A colocação elencada está alinhada com um dos principais preceitos da Teoria Institucional: a interação de uma organização com seu ambiente institucional é fundamental para o processo de institucionalização (Kelly *et al.*, 2015; Karim *et al.*, 2020). Esse achado corrobora Tillema *et al.* (2010), que indicaram pressões de certos *stakeholders* como fator motivador para implementação e redesenho de um SIG.

No ambiente interno, os entrevistados consideraram, além do isomorfismo coercitivo, a estrutura divisionalizada como um fator motivador da implementação do SIGF. Foi constatada na observação participante, a necessidade de padronização do sistema, com o intuito de tornar a sistemática das unidades divisionais mais semelhante possível à Sede. O Ofício-Circular DAF/SEDE confirmou o disposto ao aduzir que “uma das necessidades identificadas foi a padronização dos procedimentos de pagamento, tornando a sistemática das unidades descentralizadas mais semelhante possível à da Sede”. Nas entrevistas observou-se que havia diversas formas de solução para um mesmo processo de pagamento, e, até certo ponto, dentro da própria estrutura da unidade divisionalizada:

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

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

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

Os resultados desta etapa estão alinhados com González *et al.* (2014) e Garcia-Fénix e González-González (2020), no sentido de que a ambiguidade de critérios e a não especificação dos procedimentos e pessoas responsáveis (padronização), assim como a necessidade de validação e maior confiabilidade das informações produzidas constituem-se em inibidores da implementação de sistemas. No âmbito da pesquisa, especificamente, representaram gatilhos ou estímulos percebidos pelos atores organizacionais internos (Sede) e externos (Órgãos de controle) para mudança organizacional, e consequente proposição do SIGF como solução à padronização e formalização desses arranjos financeiros nas unidades divisionais. Alsharari e Youssef (2017) avultaram as pressões realizadas “de cima para baixo”, ressaltando que o processo de institucionalização de um SIGF dependente dessas pressões ou forças causais críticas.

Para os entrevistados, a divisionalização contou como um fator de incentivo na fase de habitualização. A maioria dos entrevistados do SECONF perceberam o SIGF como um sistema que pode ser útil na avaliação de desempenho, sublinhado esse fator como um dos motivadores para a implementação do sistema:

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

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

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

As declarações dos SECONF e DAF/SEDE alinham-se ao disposto no Ofício-Circular DAF/SEDE, “iniciou um trabalho com o objetivo de identificar as necessidades de evolução do macroprocesso de pagamento na autarquia, incluindo [...] a elaboração de indicadores de desempenho e até de mudança nos sistemas utilizados”. Contudo, os CAF não têm essa percepção de utilização do sistema como ferramenta de avaliação de desempenho, conforme afirmado pelos gestores divisionais entrevistados:

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

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

Scapens e Roberts (1993) apresentam a estrutura divisionalizada como inibidor à institucionalização de SIG, à medida que um novo sistema gerencial pode configurar uma ameaça para os gestores das unidades, pois tornam estes mais visíveis para a gestão. Entretanto, no caso em estudo, a falta dessa percepção por parte dos gestores divisionais, quanto à utilização do SIGF como ferramenta de avaliação de desempenho pode ter se configurado como um fator motivador a institucionalização do sistema neste estágio, pois a implantação do SIGF ainda não é vista pelos gestores como uma ferramenta especializada capaz de favorecer a competição entre unidades divisionais por recursos orçamentários. A observação participante permite afirmar que o SIGF é utilizado pela DAF/SEDE como instrumento de avaliação de desempenho,

inclusive alimentando outros sistemas, como fonte de informações para avaliação do desempenho da unidade divisional, com reflexos na distribuição do orçamento de custeio para essas unidades.

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

4.2 Estágio Semi-institucional ou Objetificação

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

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

[...] o planejamento não foi algo em que abriram para as unidades divisionais. Fizeram tudo na SEDE e passaram o sistema para operarmos. (SECONF 01).

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

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

Consoante Roberts e Silvester (1996) e Kasurinen (2002), a implementação de um SIG está subordinado a fatores referentes à estrutura organizacional. Esses autores trazem que a divisionalização pode dificultar o sucesso quanto a institucionalização de um sistema, visto que propiciam dificuldades relacionadas com a interdependência e a multifuncionalidade das atividades. No caso particular, pôde-se observar pela fala do SECONF 03 que as inconsistências identificadas durante a execução do SIGF foram derivadas especificamente pela falta em considerar a interdependência existente entre a SEDE e as unidades divisionais, corroborando os apontamentos de Roberts e Silvester (1996) e Kasurinen (2002). A observação participante atestou parcialmente as entrevistas. Percebeu-se que um limitado número de unidades divisionais fora convidado a fazer parte desse processo de planejamento do SIGF.

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

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

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

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

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

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

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

Os trechos das entrevistas transcritas acima são reflexo da ausência de definição pelos normativos da autarquia das competências em relação à operacionalização do sistema nas unidades divisionais, a exemplo do manual do SIGF. Para Tolbert e Zucker (2006), na fase da semi-institucionalização, novos elementos institucionais tornam-se mais dispersos e permanentes dentro da organização, passando a existir um grau de consenso social. Entretanto, apreende-se dos achados que em algumas unidades divisionais a solução encontrada pelo gestor foi centralizar as ações em seu setor, com vistas a superar fatores inibidores relacionados à falta de valorização e a receptividade do SIGF pelos fiscais e gestores de contratos, configurando um fator fomentador. Todavia, estes resultados vão de encontro ao estudo de Junqueira *et al.* (2018), que definiram a centralização como um inibidor da institucionalização do sistema orçamentário nas unidades e centros de ensino.

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

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

A percepção do SECONF 07 foi confirmada em pesquisas realizadas no Sistema Eletrônico de Informações (SEI). Constatou-se procedimentos idênticos relativos ao SIGF, que, porém, eram atribuídas competências por meio de portarias a setores diversos nas unidades divisionais, a depender do gestor responsável pela unidade, de forma a evidenciar uma sobreposição de competências, dada a não uniformidade horizontal entre as unidades. Os participantes vinculados às unidades que relataram a descentralização do uso do SIGF entre setores, gestores e fiscais de contratos, associaram tal decisão ao incentivo à responsabilização e capacitação, por meio da compreensão das dinâmicas dos fluxos de processo, conforme destacado a seguir:

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

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

Essas características habilitadoras relacionadas à estrutura divisional, podem indicar e proporcionar uma maior aceitabilidade e valorização do SIGF nessas unidades, ao mover a utilização do sistema em direção à cultura organizacional da autarquia, ou seja, representa um dos fatores que motivam o processo de institucionalização do SIGF e sugere uma sustentabilidade no uso do sistema. Segundo Silva e Mário (2015), envolver os servidores para que se sintam parte do processo e se esforcem para alcançar as metas é uma sistemática favorecedora do processo de institucionalização. As evidências deste estudo sugerem que a divisionalização, pode contribuir para maior compreensão das necessidades organizacionais, responsabilização e maior engajamento dos servidores públicos em prol de melhores resultados (Sbors *et al.*, 2017).

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

[...] montamos um grupo em um aplicativo de mensagem instantânea entre a DAF/SEDE e todas as unidades divisionais, que facilitou a comunicação (SECONF 01).

[...] foi importante essa questão da liderança da DAF/SEDE junto às unidades (SECONF 07).

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

4.3 Total institucionalização ou Sedimentação

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

Quanto ao comportamento dos agentes, observou-se a participação e comprometimento ativo da maioria dos gestores divisionais e da SEDE. Os gestores e fiscais de contrato representaram um grupo de resistência, atuando em sua maioria de forma passiva, que levou alguns gestores divisionais a optarem pela centralização das operações do sistema em sua coordenação, confirmadas na observação participante e na entrevista do SECONF 02, conforme destacado a seguir:

[...] o grande fomentador foi a DAF/SEDE, que junto com a CAF atuaram de forma ativa. Outros operadores de forma passiva. De maneira geral houve uma demanda ativa dos gestores e passiva do operacional (SECONF 02).

Quanto ao grau de percepção a respeito da importância, valorização para consolidação do sistema, e de se manter a sintonia do SIGF com as crenças e valores aceitos no âmbito da organização, observa-se que a maioria dos entrevistados considerou a importância do sistema para as atividades de cronologia de pagamento da autarquia. Como visto nas etapas anteriores, a dinamicidade (informatização), o cumprimento dos princípios administrativos, compartilhamento de experiências e maior proximidade entre as estruturas divisionais da autarquia, associada à participação efetiva da Sede na fase de objetificação garantiram maior legitimidade, que permitiu ao SIGF avançar na fase de sedimentação. Essas percepções corroboram os resultados de Reis *et al.* (2017) em relação aos fatores motivadores como: gestão compartilhada e acompanhamento sistemático.

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

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

Com o passar do tempo, percebeu-se um menor grau de resistência, constatado tanto na observação participante, quando nas mensagens presentes no aplicativo de mensagem instantânea. Confirmou-se a assertiva no trecho da entrevista do SECONF 04:

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

Para que ocorra a institucionalização total, é fundamental que os atores organizacionais percebam o sistema como relevante, para que sua utilização não seja apenas uma formalidade (Junqueira *et al.*, 2018). O estudo de González *et al.* (2014) ressaltou a importância da adoção efetiva e não apenas cerimonial dos SIGs. Os autores abordam que as pressões regulatórias para a mudança, a exemplo das citadas neste trabalho pelos órgãos de controle, podem ser efetivas para implementação de SIG. Entretanto, caso os atores organizacionais não internalizem os princípios, normas e a relevância do sistema, sua institucionalização fica comprometida.

Outro ponto importante para consolidação desta fase, consiste na continuidade histórica do sistema (Tolbert & Zucker, 2006). A observação participante proporcionou a identificação de alguns sistemas em descontinuidade na autarquia. Em vista disso, foi questionado sobre a percepção dos entrevistados quanto a continuidade do SIGF. De acordo com o disposto nas entrevistas, a maioria se posicionou de forma apreensiva, demonstrando incerteza quanto a continuidade do sistema, uma vez que sofre influência de questões relacionadas à gestão política:

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

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

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

Corroborando com a incerteza de continuidade por parte dos SECONF e CAF, a DAF/SEDE evidencia alguns indícios de que o SIGF possa ser absorvido por outro sistema que possibilite a integração e com menores custos:

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

Tendo em vista a implementação recente do sistema, a existência ativa de alguns fatores inibidores, bem como o fato de alguns gestores e operadores do SIGF ainda não perceberem sua relevância, não se pode afirmar que ocorreu a total institucionalização do SIGF na autarquia (Tolbert & Zucker, 2006; Junqueira *et al.*, 2018). Ou seja, não se pode afirmar que o sistema concluiu todo o seu processo de institucionalização, pois esta etapa ocorre por completo somente quando os hábitos e rotinas tornarem-se práticas intrínsecas das ações do dia a dia dos indivíduos dentro da organização (Burns & Scapens, 2000). O SIGF ainda está em processo de evolução. Alsharari e Youssef (2017) afirmam que o processo de institucionalização não é estático, possuindo uma natureza gradativa de evolução em relação à mudança implementada, até alcançar-se a estabilidade institucional.

Acerca das características da estrutura divisionalizada do ente público em análise, neste estágio, não se percebe tanta influência, senão aquela indireta e derivada das fases da habitualização e objetificação. Os achados desta fase da pesquisa, indicam que a total institucionalização do SIGF depende precipuamente da atuação da Sede da autarquia, da atuação dos órgãos de controle, associada às políticas de governo, e da mudança na gestão central do ente público. Tais discussões corroboram os achados de García-Fénix e González-González (2020) no sentido de elencarem barreiras políticas na institucionalização de métodos de custeio em municípios espanhóis.

Assim, a estrutura divisionalizada da autarquia atuou mais como um fator motivador em detrimento a inibidor no conjunto das etapas do processo de institucionalização. Contudo, na etapa da sedimentação, depreende-se que a institucionalização do SIGF depende majoritariamente dos agentes centrais, externos e do transcurso do tempo.

5 Considerações Finais

Este estudo buscou analisar como uma estrutura divisionalizada de uma Autarquia Pública Federal motiva ou inibe a institucionalização de um SIGF, sob o enfoque da *New Institutional Sociology* (NIS). Utilizou-se, à luz da Teoria Institucional, o modelo de Tolbert e Zucker (2006), que considera o processo de institucionalização dividido em três estágios: Pré-institucionalização, Semi-institucionalização e Institucionalização Total.

No Estágio da Pré-institucionalização, percebeu-se que a implementação do SIGF teve como incentivo a busca por informações padronizadas e sistemáticas para tomada de decisão, monitoramento e aspectos concatenados aos princípios da Administração Pública como a transparência e isonomia. A estrutura divisional foi compreendida como um dos aspectos internos que motivaram a fase da habitualização do SIGF, pela necessidade de padronização, de modo a facilitar a aferição do desempenho dessas unidades. O isomorfismo coercitivo prevaleceu como força casual crítica externa, ora atrelada às exigências dos órgãos de controle.

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

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

Percebe-se a estrutura divisionalizada da autarquia mais como um fator motivador que inibidor, principalmente nas duas primeiras fases do processo de institucionalização do SIGF, sendo que, a sedimentação depende mais dos agentes centrais, externos e do transcurso do tempo, que especificamente da divisionalização.

Espera-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir com a literatura no sentido de compreender os reflexos da divisionalização na institucionalização de SIG no âmbito da Administração Pública. No campo prático, entender os fatores motivadores e inibidores da institucionalização de SIG proporcionam aos entes públicos a possibilidade de ter-se um melhor planejamento, com estímulos à eficiência e eficácia de suas práticas organizacionais.

O estudo apresenta algumas limitações. A investigação realizada em apenas uma Autarquia Pública Federal, indica parcimônia na generalização dos achados. Há possibilidade de os sujeitos da pesquisa refletirem as entrevistas apoiando-se em suas convicções ou evitando informações que não confirmem expectativas positivas sobre o processo de institucionalização do SIGF. Recomenda-se para pesquisas futuras a replicação deste estudo em outras entidades da Administração Pública que apresentem uma

estrutura divisionalizada, a fim de confirmar ou apresentar novos fatores motivadores ou inibidores vinculados à divisionalização.

Referências

- Alsharari, N. M., & Youssef, M. A. E. A. (2017). Management accounting change and the implementation of GFMS: a Jordanian case study. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 242-261.
- Bardin, L. (2008). *Análise de conteúdo*. Lisboa Edições.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Coordinating production and marketing with dynamic transfer prices. *Production and Operations Management*, 23(3), 431-445.
- Drury, C., & El-Shishini, H., (2005). Applying the controllability principle and measuring divisional performance in UK companies. *CIMA Research Report*.
- Fernandes, F. (2016). O apelo divisional da estruturação híbrida e multicampi dos Institutos Federais. *Holos*, 32(4), 258-268.
- García-Fénix, M. J., & González-González, J. M. (2020). Barriers to the implementation of cost-effective in Spanish local authorities. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 1-38.
- González, J. M. G., Montaña, J. L. A., & Hassall, T. (2014). The change towards a teaching methodology based on competences: a case study in a Spanish university. *Research Papers in Education*, 29(1), 111-130.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2010). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Cengage Learning. Tradução de: Robert Brian Taylor.
- Junqueira, E., Caliman, D. R., Frezatti, F., & Gonzaga, R. P. (2018). Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 15(3), 178-192.
- Karim, F., Ghozali, I., Achmad, T., & Harto, P. (2020). The interaction of institutionalization of information technology & institutional entrepreneurship: an idea of a framework for the application of information technology in public sector financial management. *International Journal of Man*, 11(12), 858-883.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management accounting research*, 13(3), 323-343.
- Kelly, R., Doyle, G., & O'Donohoe, S. (2015). Framing performance management of acute-care hospitals by interlacing NPM and institutional perspectives: A new theoretical framework. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 69-91.
- Li, J., Jiang, F., & Shen, J. (2016). Institutional distance and the quality of the headquarters–subsidiary relationship: The moderating role of the institutionalization of headquarters' practices in subsidiaries. *International Business Review*, 25(2), 589-603.
- Maran, L., Bracci, E., & Inglis, R. (2018). Performance management systems' stability: Unfolding the human factor—A case from the Italian public sector. *The British Accounting Review*, 50(3), 324-339.
- Martins, G. A. (2008). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. Atlas.
- Merriam, S. B. (2002). Introduction to qualitative research. *Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis*, 1(1), 1-17.
- Mintzberg, H. (2003). *Criando organizações eficazes*. Atlas.

- Reis, C. Z. T., de Oliveira, A. R., Silveira, S. D. F. R., & Cunha, N. R. da Silveira. (2017). Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 10(6), 1081-1100.
- Roberts, M. W. & Silvester, K. J. (1996). Why ABC failed and how it may yet succeed, *Journal of Cost Management*, 9, 23-35.
- Sbors, R., Schafer, J. D., & Gasparetto, V. (2017). Divisionalização e Contabilidade por Responsabilidade em Operações Comerciais e de Serviços. *Revista Gestão & Tecnologia*, 17(1), 232-257.
- Scapens, R. W., & Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management accounting research*, 4(1), 1-32.
- Silva, F. D. A., & Mário, P. D. C. (2015). O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. *Revista de Administração Pública*, 49, 1401-1427.
- Solomons, D. (1965). *Divisional Performance: Measurement and Control*. Homewood, IL: Irwin.
- Souza, M. A., Cardoso, M. F., & Machado, R. (2011). Preço de transferência interna como instrumento gerencial: Um estudo da utilização por indústrias localizadas no estado Rio Grande do Sul. *Gestão & Regionalidade*, 27(79), 77-95.
- Tillema, S., Mimba, N. P. S., & Van Helden, G. J. (2010). Understanding the changing role of public sector performance measurement in less developed countries. *Public administration and development*, 30(3), 203-214.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative science quarterly*, 22-39.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2006). Institutionalization of institutional theory. In: Clegg, Stewart R., Hardy, C., & Nord, W. R. (Org.)/Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T. (Org. bras.). *Organizational Studies Handbook: Analysis Models and New Questions in Organizational Studies*. Atlas.
- Zambenedetti, L., & Angonese, R. (2020). O Processo Orçamentário de uma Instituição Pública Federal de Ensino sob a Ótica do Isomorfismo. *Administração Pública e Gestão Social*, 12(2).