

300**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DE PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE NA INCORPORAÇÃO, DEPRECIÇÃO E BAIXA DE ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO**

Doutor/Ph.D. Ezequiel Nunes Pacheci [ORCID iD¹](#), Doutor/Ph.D. Clovis Antônio Kronbauer [ORCID iD²](#), Doutor/Ph.D. Ernani Ott [ORCID iD²](#), Mestre/MSc. Vilmar Secundina Dantas [ORCID iD¹](#)

¹Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT, Cáceres, MT, Brazil. ²Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brazil

Doutor/Ph.D. Ezequiel Nunes Pacheci

[0000-0002-3743-4860](#)

Doutor/Ph.D. Clovis Antônio Kronbauer

[0000-0002-1454-9243](#)

Doutor/Ph.D. Ernani Ott

[0000-0001-6712-8525](#)

Mestre/MSc. Vilmar Secundina Dantas

[0000-0002-1843-0944](#)

Resumo/Abstract

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o julgamento e tomada de decisão (JTD) dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público. A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva. Foram realizadas entrevistas com 20 contadores que atuam em entidades do setor público. A análise de conteúdo foi realizada com o auxílio do software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte (IRAMUTEQ), apresentando-se a Análise Fatorial de Correspondência (AFC) e análises de similitude. Os resultados apontaram que os aspectos individuais, da tarefa e as pressões institucionais influenciam no JTD dos contadores. Os elementos mais presentes foram o conhecimento, risco, complexidade e as pressões coercitivas. Dentro das pressões, as coercitivas advindas de órgãos de controle foram as que mais geraram influências no JTD dos contadores. A pesquisa apresentou o conhecimento como moderador da complexidade da tarefa e das pressões institucionais no JTD dos contadores. O conjunto das pressões institucionais tem maior impacto no JTD dos profissionais da contabilidade do que os aspectos do indivíduo e da tarefa na implementação das NBC TSPs relacionadas aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis em entidades públicas.

Palavras-chave: Julgamento e tomada de decisão (JTD). Setor Público. Contabilidade. Teoria da Racionalidade Limitada. Teoria Institucional.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DE PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE NA INCORPORAÇÃO, DEPRECIAÇÃO E BAIXA DE ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO

RESUMO

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o julgamento e tomada de decisão (JTD) dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público. A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva. Foram realizadas entrevistas com 20 contadores que atuam em entidades do setor público. A análise de conteúdo foi realizada com o auxílio do software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte (IRAMUTEQ), apresentando-se a Análise Fatorial de Correspondência (AFC) e análises de similitude. Os resultados apontaram que os aspectos individuais, da tarefa e as pressões institucionais influenciam no JTD dos contadores. Os elementos mais presentes foram o conhecimento, risco, complexidade e as pressões coercitivas. Dentro das pressões, as coercitivas advindas de órgãos de controle foram as que mais geraram influências no JTD dos contadores. A pesquisa apresentou o conhecimento como moderador da complexidade da tarefa e das pressões institucionais no JTD dos contadores. O conjunto das pressões institucionais tem maior impacto no JTD dos profissionais da contabilidade do que os aspectos do indivíduo e da tarefa na implementação das NBC TSPs relacionadas aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis em entidades públicas.

Palavras-chave: Julgamento e tomada de decisão (JTD). Setor Público. Contabilidade. Teoria da Racionalidade Limitada. Teoria Institucional.

1 INTRODUÇÃO

Ao fazer o seu julgamento e tomada de decisão (JTD), o contador sofre diversos tipos de influência, sendo elas de aspecto individual, da tarefa e ambientais, conforme Bonner (1999). Considerando o aspecto do indivíduo, tem-se como exemplos já estudados o conhecimento, experiência, capacidade de processamento de informações, uso de auxílios de decisão e crenças passadas. Quanto às influências dos aspectos da tarefa, foram estudados seu formato de apresentação, complexidade e risco (CESCHI, ET AL, 2019).

Neste sentido, Bonner (1999, p. 390) esclarece que “uma tarefa é um trabalho atribuído ou exigido de alguém e as variáveis da tarefa se relacionam com dimensões da tarefa, por exemplo, seu formato de apresentação, complexidade e risco” e os contadores executam diariamente variadas tarefas no seu exercício profissional.

O outro aspecto que influencia no JTD dos profissionais da contabilidade é o ambiente e, assim, as variáveis ambientais estão relacionadas com as condições e circunstâncias externas e internas que interferem na tarefa, no julgamento e tomada de decisão de um indivíduo. As principais variáveis estudadas no ambiente contábil foram: governança corporativa e controle interno; pressão; grupos em vez de processos de tomada de decisão individuais e responsabilidade (BONNER, 1999; MALA; CHAND, 2015; HABERKAMP, 2018).

Além do estudo dos aspectos que influenciam no JTD dos profissionais da contabilidade, buscou-se aplicar os pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. Herbert Simon no final dos anos 40, contestando os pilares da racionalidade plena dos tomadores de decisão, propõe uma diretriz mais realista para descrever como são realizadas as escolhas dentro das organizações. A racionalidade limitada sugere que os indivíduos possuem limitações cognitivas diante de um processo de tomada de decisão e que

na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e as soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima (SIMON, 1979).

Já a Teoria Institucional sob o enfoque da Nova Sociologia Institucional poderá ser utilizada para verificar a existência do isomorfismo coercitivo, normativo e mimético. O isomorfismo coercitivo deriva das pressões formais e informais impostas pela legislação, interesses de gestores ou por pressão e coerção de agentes externos. O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo. Já o isomorfismo normativo consiste em se conformar com o conhecimento imposto pela profissionalização, onde os profissionais que operam nas organizações são pressionados a se adequarem às normas e regras que foram desenvolvidas por esse grupo profissional (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Para atendimento das demandas e necessidades da população, as entidades públicas precisam ter à sua disposição grande quantidade de recursos aplicados em ativos imobilizados, tanto os bens móveis quanto os imóveis. Assim, entender os procedimentos para contabilização e divulgação poderá trazer contribuições para gestão dos bens públicos, com a correta aplicação das normas em consenso com o julgamento e tomada de decisão de qualidade pelos profissionais envolvidos nesse processo. Considerando que os profissionais da contabilidade que atuam no setor público possuem responsabilidade legal pelas informações contábeis de suas unidades, é necessário entender como eles são influenciados ao realizarem o seu JTD, visando auxiliá-los a filtrar as influências positivas e, assim, não sofrer as penalizações e ainda contribuir para a melhor evidenciação do patrimônio público (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

O exposto leva a que se enuncie a seguinte questão de pesquisa: Como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o JTD dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público? Diante da questão de pesquisa anteriormente exposta, apresenta-se o seguinte objetivo: Analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o JTD dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público.

As mudanças na contabilidade aplicada ao setor público que estão sendo implementadas no Brasil, em várias situações, têm deixado de ser uma regra fechada prevalecendo à essência sobre a forma, onde o julgamento por parte dos contadores na tomada de decisão sobre a aplicação das normas em diversos procedimentos torna-se inevitável. Para trazer melhorias ao processo de tomada de decisão dos contadores no setor público é preciso compreender como ocorrem esses julgamentos e de que maneira os indivíduos são influenciados a seguir um determinado curso de ação entre mais de uma opção existente (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

Muitos estudos apresentam essas influências de forma isolada deixando de explicar de uma maneira mais completa o fenômeno (BIGUS, 2016; LAITINEN; LAITINEN, 2015; DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015; DOOSTHOSSEINI; KHOSHTINAT; MAHDAVI, 2014; DUFOUR; TELLER; LUU, 2014; HASSAN, 2008; TOURON, 2005). Assim, esse estudo se propõe a trazer uma contribuição teórica com a explicação das relações entre variáveis do indivíduo, da tarefa e as influências das pressões institucionais.

Com o objetivo de melhorar a transparência e evidenciação das demonstrações contábeis, estão sendo implementadas novas normas nas entidades públicas. Essas normas trouxeram mais discricionariedade aos contadores para realizarem seu JTD, contribuindo para que os resultados estejam mais próximos da realidade da entidade pública. Estudos com profissionais de contabilidade que atuam no setor público nesse contexto não foram encontrados, justificando assim a importância da pesquisa em um ambiente e cenário diferente que poderá despertar interesse dos pesquisadores. A necessidade da realização de estudos com os contadores é apresentada por diversos autores (BONNER, 1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; MALA; CHAND, 2015).

Entender como ocorre o JTD dos profissionais da contabilidade poderá auxiliar na busca de alternativas que possam trazer melhorias para este processo e assim contribuir com esses profissionais. Dessa forma, essa pesquisa pode promover uma melhor compreensão dos impactos das pressões institucionais nos aspectos do indivíduo e da tarefa, que por um lado podem reduzir os impactos negativos e por outro lado podem explorar o potencial positivo (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

Outra contribuição alcança os órgãos reguladores da profissão que poderão criar novas políticas organizacionais para melhorar a oferta de programas de capacitação e aperfeiçoamento que darão mais subsídios aos contadores. Assim, o julgamento e tomada de decisões terão maior qualidade quando apoiadas por estudos prévios e auxílios de pesquisas, contribuindo assim para melhorar a transparência das informações contábeis com ganho para decisões acertadas dos gestores com benefícios para a população.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta os principais conceitos de Julgamento e tomada de decisão em contabilidade, seus principais determinantes e na sequência apresenta-se como o JTD foi estudado no contexto das Normas Internacionais de Contabilidade e as teorias aplicadas neste estudo.

2.1 Principais Determinantes que Influenciam o JTD

Os determinantes do JTD vêm sendo estudados há algumas décadas, principalmente em relação à qualidade e aos impactos das decisões tomadas pelos profissionais da contabilidade. O JTD depende de diversos fatores que podem influenciar o profissional, sendo que Bonner (1999) apresenta os principais determinantes do JTD como sendo os aspectos do indivíduo, da tarefa e o ambiente.

Diante de um cenário de incertezas, é cada vez mais importante que os indivíduos realizem o JTD com boa qualidade, pois essa qualidade poderá influenciar no desempenho profissional e trazer impactos não só para o indivíduo, mas para as partes interessadas, podendo afetar empresas, funcionários, acionistas, etc. De outro lado, um JTD de má qualidade poderá trazer grandes prejuízos ao indivíduo e ao público interessado, como por exemplo, perdas financeiras. Assim, o estudo das variáveis que afetam o JTD em nível do indivíduo é muito importante para identificar os fatores de influências e assim sugerir remédios para melhoria no processo decisório (ERICKSON; MAYDEW; FELIX, 2000).

Para realizar o JTD, os indivíduos necessitam de uma quantidade considerável de conhecimento de diferentes tipos e áreas, variando de acordo com a complexidade da tarefa. Vários estudos abordaram o conhecimento do indivíduo ao executar tarefas, observando os tipos de educação e treinamentos como forma de auxiliar no JTD, verificando se o conhecimento adquirido pode influenciar na tomada de decisão com melhor qualidade enquanto outros estudos se concentram na comparação do JTD de profissionais e estudantes. (BONNER, 1999; BOGDAN; MEŞTER; POPA, 2015; KLANN; ORO, 2017).

Já os estudos relacionando o JTD com a experiência tiveram como objetivo verificar se existe relação entre um melhor desempenho dos indivíduos no seu JTD e a sua experiência profissional. Mala e Chand (2015) apresentam os estudos realizados na década de 1980 e 1990, onde ressaltam que esses estudos tiveram implicações práticas importantes, pois chegaram à conclusão que à medida que os contadores ganham mais experiência, eles são capazes de proporcionar melhores julgamentos profissionais, uma vez que podem resolver problemas complexos por terem maior estrutura de conhecimento que os indivíduos inexperientes.

Considerando os aspectos da tarefa, Mala e Chand (2015) apresentaram as principais variáveis estudadas, sendo elas o formato de apresentação, complexidade e risco. Para Bonner (1999), em algumas situações, o formato de apresentação de informações obtidas após a

realização da tarefa, pode influenciar no JTD. A informação utilizada como auxílio à decisão pode ser apresentada de forma numérica, textos, gráficos, vídeos, etc. Não existe um formato de apresentação de informação específico e ideal para ser utilizado em todos os contextos, mas esses são adequados a cada situação, necessidade e tipo de informação que o JTD exige.

As tarefas executadas pelos profissionais da contabilidade diferem em grau de complexidade, por isso, conhecer como isso pode influenciar o JTD torna-se importante. Uma tarefa sendo considerada complexa poderá afetar a qualidade do JTD, uma vez que necessitará de mais subsídios para sua execução. Os estudos sobre as variáveis de tarefa deverão ser executados tendo uma base de dados bem definidos e confiáveis e que essas tarefas estejam bem detalhadas e estruturadas, já que muitas vezes elas estão mal definidas e envolvem a necessidade de procurar por informações devido à falta de dados perfeitamente confiáveis (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

O risco de errar e sofrer algum tipo de punição está presente no JTD dos profissionais da contabilidade, pois operam num ambiente que envolve decisões sob incerteza. Sendo assim, são relevantes os estudos que analisam os efeitos do risco no JTD, uma vez que poucos estudos se propuseram em pesquisar esse fator. Em contabilidade, um JTD de má qualidade poderá trazer sérios prejuízos financeiros, lesivos ao patrimônio individual e coletivo do público interessado (BONNER, 1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

As variáveis ambientais que influenciam no JTD do indivíduo estão relacionadas com as condições e circunstâncias externas e internas e as principais estudadas no ambiente contábil foram: governança corporativa e controle interno; pressão; decisão em grupo e a responsabilização. Estudos mostraram que um bom nível de governança corporativa e um controle interno forte refletem em melhorias no processo decisório, contribuindo para aumentar a qualidade do JTD. Outros estudos propuseram que a pressão do tempo e do orçamento influencia no comportamento dos profissionais afetando o seu JTD e reduzindo a eficácia dos resultados (BONNER, 1999; MALA; CHAND, 2015).

Considerando a variável decisão em grupo, Mala e Chand (2015) trazem os estudos de Stocks e Harrell's (1995) onde os resultados indicaram que os grupos fazem melhores julgamentos do que os indivíduos ao realizarem tarefas complexas e apresentam ainda o estudo realizado por Johnson (1994) em que os resultados mostraram que os auditores que trabalhavam em um grupo lembraram mais itens sobre evidências de auditoria anteriormente vistas e eram mais precisos em sua recuperação do que os auditores trabalhando individualmente.

Os profissionais da contabilidade estão sujeitos aos efeitos de regulamentos, padrões profissionais e outras restrições à prática, sendo assim, eles são responsabilizados pelo seu JTD. A responsabilização pode fazer com que os indivíduos exerçam um maior esforço enquanto realizam tarefas porque as decisões que tomam podem afetar sua avaliação de desempenho e também poderão ser penalizados por um JTD realizado de forma equivocada (BONNER, 1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; BARRETO; MACEDO; ALVES, 2013). É importante compreender os diversos fatores determinantes do JTD para que seja possível propor alternativas que possam contribuir para este processo e assim, melhorar a sua qualidade.

2.2 Teoria da Racionalidade Limitada

A Teoria da Racionalidade Limitada foi apresentada por Herbert Simon no final dos anos 40 contestando os pilares da racionalidade plena dos tomadores de decisão, com a proposição de uma diretriz mais realista para descrever como são realizadas as escolhas dentro das organizações (SIMON, 1979).

Simon explica que “ao tomar decisões administrativas, é preciso escolher continuamente premissas [...] onde não é possível conhecer e nem ter total segurança da veracidade ou falsidade, diante das informações e do tempo disponível [...]” (SIMON, 1979, p. 53). O JTD dos agentes decisores podem ser imprecisos e passam por alterações durante o processo de

tomada de decisão, podendo ser dificultado e influenciado de acordo com o grau de complexidade do contexto onde se exige uma decisão. Quanto maior a complexidade, maior a influência, tempo e os custos para identificar e analisar qual é o melhor curso de ação a ser seguido. Mesmo os indivíduos realizando um esforço para tomarem decisões racionais, faltam-lhes um conhecimento completo diante dos limites da cognição humana, assim, não podem considerar os indivíduos totalmente racionais (SIMON, 1979).

Corroborando com a visão da racionalidade limitada, March (2009) apresenta quatro problemas relacionados às capacidades cognitivas dos indivíduos no processo de tomada de decisão sendo eles: [1] problemas de atenção, pela limitação de tempo, da capacidade de atenção, e pelo excesso de sinais recebidos; [2] problemas de memória, pela limitação na capacidade de armazenar e recuperar as informações quando necessário; [3] problemas de compreensão, pela dificuldade de organizar, resumir e utilizar informações para formar inferências; e [4] problemas de comunicação, pela limitada capacidade de transferir de forma organizada e estruturada as informações complexas e especializadas que, geralmente, compõem os processos de escolha (MARCH, 2009; JUNGES, 2015).

A racionalidade limitada sugere que os indivíduos possuem limitações cognitivas diante de um processo de tomada de decisão e que na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima. Assim, as decisões consideradas ótimas dão lugar às decisões satisfatórias tomadas com base em informações disponíveis e pela capacidade de processá-las para atingir o objetivo a que se propõe deixando que o homem econômico dê lugar ao homem administrativo (EISENHARDT; ZBARACKI, 1992; MINTZBERG; RAISINGHANI; THÉORÊT, 1976; RAHMAN; FEIS, 2009; SIMON, 1947).

Simon (1947) sugere que o processo de tomada de decisão passa por quatro etapas: [1] inteligência, em que há exploração do ambiente em busca dos indícios de informações que apoiarão a tomada de decisão; [2] desenvolvimento, onde a identificação das alternativas e a concepção das ações a serem tomadas; [3] escolha, em que o indivíduo tomador da decisão define qual o caminho a ser seguido; e [4] revisão, em que a análise das decisões tomadas anteriormente é realizada (SIMON, 1947; JUNGES, 2015).

Partindo da perspectiva de Simon (1947), os autores Mintzberg, Raisinghani e Theoret (1976) sugerem três etapas principais no processo de tomada de decisão sendo elas a identificação, desenvolvimento e seleção e apresentam três conjuntos de rotinas que dão apoio às etapas principais: controle de decisão, comunicação e política. Mintzberg *et al.* (1976) ainda descrevem seis fatores dinâmicos de apoio a inter-relações entre as etapas principais e nas rotinas de suporte, sendo a recursividade e a inter-relação umas das principais características desse framework, também presente no modelo de Simon (1947).

Simon (1947) relaciona os processos de tomada de decisão com a capacidade racional e intuitiva dos indivíduos. Eisenhardt (1989) corroborando com esse modelo, sugere que os tomadores de decisão identificam uma diversidade de alternativas, mas que as análises pautam em apenas algumas, com a utilização de suas capacidades racionais e suas habilidades intuitivas baseando-se em experiências anteriores, são usadas fontes distintas de informações com intuito de reduzir as incertezas.

2.3 Teoria Institucional

A Teoria Institucional é uma das teorias mais utilizadas para explicar as pressões institucionais. Na abordagem institucionalista as instituições são os determinantes do comportamento dos agentes e conseqüentemente dos indivíduos ficando o ambiente organizacional limitado por certos elementos (BRANCO, 2006). Essa abordagem consiste em

dar ênfase nas regras e convenções responsáveis por estruturar o comportamento das organizações e da sociedade.

Na abordagem isomórfica proposta por Dimaggio e Powell (1983), as instituições são homogêneas em suas práticas organizacionais, mesmo que nos estágios iniciais elas apresentem certa diversidade em termos de abordagem e forma, quando o campo se torna bem estabelecido, elas se tornam homogêneas.

A Teoria Institucional apresenta que as organizações incorporam as práticas e procedimentos que predominam no ambiente organizacional a qual elas estão inseridas e ainda aquelas institucionalizadas pela sociedade. Assim, elas refletem o ambiente e não suas necessidades reais (MEYER; ROWAN, 1977). As agências ou estruturas governamentais, legais ou profissionais representam as instituições e sofrem pressões de outras instituições, de grupos e do interesse público que fazem parte do ambiente organizacional (OLIVER, 1991).

Sob a ótica dessa teoria a contabilidade é uma rotina institucionalizada que forma entendimentos em relação às atividades, sendo composta por um conjunto de estruturas e ferramentas que fazem parte de diversos ambientes institucionais (legal, profissional, regulatório, etc.) que são resultado de convenções, tendo como objetivo de dar visibilidade às ações ou práticas das organizações permitindo assim, não somente fornecer subsídios as tomada de decisões, mas também as legitimando (SCAPENS, 1994; VIEIRA, 2009; DIAS FILHO; MACHADO, 2012).

O exercício profissional contábil exige o julgamento e tomada de decisões e está prevista nas normatizações que regulam a profissão. A todo o momento, os profissionais sofrem pressões institucionais que podem influenciar no seu JTD. Considerando o enfoque da Nova Sociologia Institucional, Dimaggio e Powell (1983) apresentam essas pressões como isomórficas, sendo elas de três tipos: isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

O isomorfismo coercitivo deriva das pressões formais e informais, impostas pela legislação, interesses de gestores ou por pressão e coerção de agentes externos. Os profissionais da contabilidade estão sujeitos a pressões da legislação ao realizarem seu JTD e muitas vezes entram em conflito com os interesses dos gestores na aplicação das mesmas (DIMAGGIO; POWELL, 1983; 2005). O isomorfismo coercitivo é associado à regulação e pode influenciar o comportamento futuro, através do estabelecimento de regras, fiscalização e manipulação das sanções, recompensas ou punições. Além disso, as pressões informais que envolvem os costumes são formalizadas em diferentes entendimentos dos atores especializados, operando de forma difusa (SCOTT, 2008).

O isomorfismo normativo consiste em se conformar com o conhecimento imposto pela profissionalização e os membros desse grupo recebem formação, treinamento e a regulação da profissão de forma semelhante (por exemplo, os médicos, advogados e contadores) fazendo com que tenham visões similares dentro de cada profissão e são regidos por órgãos reguladores que normatizam o exercício profissional (por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão responsável pela orientação e normatização da profissão contábil e pela fiscalização do exercício profissional) fazendo com que as práticas sejam aplicadas em todas as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 2005; WANG; YUAN; WU, 2017).

Nesse tipo de isomorfismo, os profissionais executam atividades similares, mesmo estando em diferentes organizações e tratam os problemas de forma semelhante. Isso se dá pela mesma base de formação acadêmica e pela regulação profissional, sendo elas uniformes e esse conhecimento e experiência são socializados aos demais membros da profissão (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Além desses membros receberem o mesmo conhecimento e reproduzirem nas atividades similares, eles estão envolvidos numa rede de contatos profissionais que fortalece a presença do isomorfismo normativo. Mas esse envolvimento profissional pode levar tempo e a influência

sobre cada agente é realizada de forma individual, não exercendo uma pressão coercitiva, onde todos os membros são atingidos com a mesma intensidade (DUFOUR; TELLER; LUU, 2014).

Na contabilidade, os profissionais em sua formação acadêmica, possuem uma base curricular muito semelhante em todo o território nacional, além de que, para o exercício profissional, é necessário estar vinculado ao conselho de classe (CRC) sendo um exemplo de pressão normativa exercida sobre os contadores. Em relação a outros países, é possível que haja diferenças no isomorfismo normativo devido os níveis de formação dos membros da formação contábil serem diferentes entre os países (DUFOUR; TELLER; LUU, 2014).

Já o isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo. Assim os profissionais da contabilidade, diante de uma situação que tenha a necessidade da execução do seu JTD, buscam identificar como os demais agiram diante de situações similares e imitam as práticas utilizadas pelos outros contadores (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Assim, num ambiente de incertezas, as organizações buscam decidir em copiar as práticas de outras por ser mais fácil que avaliar os possíveis impactos de uma inovação (DUFOUR; TELLER; LUU, 2014). O isomorfismo mimético ocorre nas organizações quando estas procuram as empresas de consultorias ou com a rotatividade de funcionários espalhando os modelos organizacionais (DIMAGGIO; POWELL, 1983). No JTD dos profissionais da contabilidade também é possível identificar o mimetismo, que sem querer correr riscos e não sendo possível assumir integralmente que a inovação irá produzir efeitos benéficos, optam por imitar práticas dos vizinhos. Na adoção de práticas contábeis, o isomorfismo mimético foi identificado na gestão de custos, nos relatórios anuais de sustentabilidade e na evidenciação de informações socioambientais (CALLADO; PINHO, 2015; DIAS *et al.* 2014; REZENDE, 2009).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa teve uma abordagem qualitativa, pois como já identificado pela teoria, o JTD dos profissionais da contabilidade sofre a influência de variáveis dos aspectos do indivíduo, da tarefa e das pressões institucionais, e buscou-se neste estudo identificá-las e analisar como ocorrem essas influências. Foram realizadas 20 entrevistas, todos servidores efetivos no cargo de contador e graduados em Ciências Contábeis, sendo que 17 possuem cursos de especialização e 03 de mestrado. A idade média dos contadores entrevistados é de 43 anos, variando entre 32 e 63 anos. Os entrevistados atuam em 19 organizações diferentes, sendo 17 da esfera estadual e 02 da federal. Destas, 15 compõem a Administração Direta, 01 Empresa Pública, 02 Autarquias e 01 Fundação Pública. O orçamento anual dessas entidades em conjunto somou aproximadamente R\$ 19,8 bilhões.

Os dados desta pesquisa foram analisados com a utilização de técnicas de análise de conteúdo e de discurso, com a transcrição dos dados oriundos das entrevistas para o software on-line happyscribe e do software IRAMUTEQ (Interface de R pour lês Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires), sendo um programa que se ancora no software R e permite diferentes formas de análises sobre corpus textuais.

Após a transcrição foi realizada uma leitura detalhada para agrupar as respostas em cada tópico e para que o pesquisador se familiarizasse com os textos e facilitasse as análises. Para a análise de conteúdo, Bardin (2010) sugere a realização de três etapas distintas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, inferências e interpretação.

Esta pesquisa, em todas as etapas buscou seguir todos os critérios relacionados ao rigor científico, seguindo os requisitos de validade estabelecidos por Kirk e Miller (1986) e os de confiabilidade, com base nas técnicas propostas por Lincoln e Guba (1985). A validade teórica foi alcançada com o estudo da Teoria da Racionalidade Limitada, da Teoria Institucional, dos determinantes do JTD e das novas Normas de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

A validade aparente foi obtida com a submissão do questionário da entrevista a especialistas solicitando que avaliassem a clareza das questões, a possibilidade de respostas ambíguas, a extensão das perguntas e que identificassem a necessidade ou não de incluir mais questões. Durante o processo de codificação dos dados foram realizadas discussões com outro pesquisador, contador e mestre, com experiência em entidades públicas, tendo opinião convergente com o pesquisador. Após a transcrição das entrevistas, foi encaminhada para que os participantes verificassem suas falas e encaminhasse a confirmação de sua participação.

As análises foram realizadas com o auxílio do software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte (IRAMUTEQ), sendo um programa computadorizado livre e com fonte aberta composta por método estatístico, podendo ser empregado nas análises dos dados qualitativos, permitindo a realização de diversos processamentos e análises estatísticas de um conjunto de textos, das mais simples, como as estatísticas textuais clássicas, que calcula a frequência de palavras (lexicografia básica), ou até mesmo multivariadas, que são: a Análise Fatorial de Correspondência (AFC); as análises de similitude; a Classificação Hierárquica Descendente (CHD) ou método Reinert; a nuvem de palavras e as pesquisas de especificidades de grupos (RATINAUD, 2009).

Nesta pesquisa, utilizou-se para o processamento de dados a AFC, que relaciona as palavras e categorias centrais e evidencia por meio de representação gráfica as variáveis significativas de maior significância e suas inter-relações, a qual é constituída por um tipo de análise multivariada (OLIVEIRA; AMÂNCIO, 2005). Também foi utilizada a análise de similitude, que identifica as coocorrências e a conexidade entre as palavras (MARCHAND; RATINAUD, 2012).

As análises foram estruturadas a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional sendo que a primeira foi operacionalizada considerando como categorias os aspectos individuais (conhecimento e experiência) e da tarefa (Complexidade, forma de apresentação e risco). E a Teoria Institucional foi estruturada considerando os aspectos ambientais em três categorias: pressões coercitivas (órgãos de controle, legislação e gestores), pressões normativas (decisão em grupo e profissionalização) e pressões miméticas (imitação e consultoria).

As categorias e os elementos foram apresentados seguindo uma abordagem fundamentada nas teorias, sendo definida preliminarmente através de estudos anteriores e depois de confirmada a existência no ambiente de pesquisa. A codificação foi realizada individualmente após a transcrição e a identificação de cada elemento relacionado à Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional, sendo alocados a cada elemento os trechos das entrevistas que correspondem, sendo demonstrado nas análises separadamente. Bardin (1977) define codificação como a transformação, por meio de recorte, agregação e enumeração, com base em regras precisas sobre as informações textuais, representativas das características do conteúdo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a imersão no campo de pesquisa, foi possível identificar os principais elementos que influenciam no JTD dos contadores que atuam nas entidades públicas, com a realização das entrevistas em profundidade, considerando o processo de implementação das normas de contabilidade referente ao processo de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis.

4.1 Influências dos aspectos individuais

As influências no Julgamento e Tomada de Decisão dos contadores que atuam no setor público foram analisadas considerando os pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada apresentada por Herbert Simon onde afirma que os indivíduos possuem limitações cognitivas

diante de um processo de tomada de decisão e que na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima. “O indivíduo, ou a organização que se compõe de pessoas, defronta-se a todo o momento com um grande número de alternativas de comportamento, algumas das quais são conscientes” (SIMON, 1965, p. 79). Na tabela 01, apresenta se os principais resultados.

Tabela 1 - Influências dos aspectos individuais

Aspectos individuais - Elementos presentes no JTD dos contadores	
Elementos	Principais Resultados
Conhecimento	E03: “não que eu tenha a plenitude do conhecimento, mas me sinto preparado só que o estado é ainda bastante incipiente no trato com esses bens”. E07: “nós temos sim condições de fazer, não posso dizer pra você que estou despreparado, pois com base em instruções, é possível realizar esses procedimentos”. E10: “não me sinto preparada e gostaria de um treinamento e já estou solicitando isso na alta administração”. E11: “me sinto mais ou menos preparado, já dei uma lida na norma que fala do Imobilizado, mas a gente não vem fazendo cursos nesta área de mudança e implementação de normas”. E12: “com relação a conhecimento eu digo que não estou cem por cento preparado, sempre tem algo a aprender e você tem que ter essa humildade de buscar ampliar o conhecimento”. E13: “para dizer a verdade ainda não me sinto preparado, tenho muito que aprender ainda, eu me formei recentemente e já entrei logo na instituição”. E14: “se for para julgar para saber o certo eu teria que ter conhecimento mais aprofundado, capacitação melhor, porque a gente entra no setor e vem zerado e lá você aprende com os colegas, por que o próprio estado não fornece uma capacitação para você”. E15: “sim, tenho experiência e conhecimento e não estou me vangloriando, mas acho que sim”. E17: “cem por cento acho que a gente nunca está, mas eu acredito que estou preparado e já tenho conhecimento suficiente para fazer esses procedimentos”.
Experiência	E02: “considero que influencia até certo ponto, que eu julgo ser cerca de cinquenta por cento da tomada de decisão, a experiência de convívio com outras pessoas na análise de conflitos de interesses”. E17: “é mais no dia a dia, é no cotidiano que a gente consegue compreender melhor o que a gente está fazendo e isso ajuda bastante, lógico que a parte teórica é sempre fundamental é o que te dá conhecimento básico, mas para a tomada de decisão acredito que é a parte mesmo de execução prática é o que ajuda mesmo, o que te dá mais confiança para tomar uma decisão”. E06: “é com conhecimento prático que a gente vai adquirindo experiência no trabalho, seguindo normativas que o próprio estado estabelece”. E08: “acredito que sim, acho que com a experiência nesse tempo de vivência na área de contabilidade, a gente consegue trânsito nos órgãos de controle”.

Fonte: dados da pesquisa.

O elemento conhecimento foi apontado como uma influência no JTD dos profissionais da contabilidade para todos os entrevistados nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis nas entidades públicas e que apesar de possuírem o conhecimento na execução dessas atividades e procedimentos, não são completos, corroborando com o pressuposto da Teoria da Racionalidade Limitada e estudos anteriores.

Com o conhecimento limitado, os profissionais dependem do auxílio dos órgãos de controle (centrais e fiscalizadores) para realização dos procedimentos, mas acrescentam que se estudarem as normas e buscarem o conhecimento, essa dependência poderá diminuir e poderão até contribuir com o desenvolvimento e aperfeiçoamento de procedimentos para implementação das novas normas.

A capacitação profissional é fator importante na busca pelo conhecimento, mas isso dependerá de cada profissional que, por diferentes meios poderão suprir essa demanda por informações, pois a execução dos procedimentos faz parte do exercício profissional e da responsabilidade desses contadores. Com isso, não podem ficar aguardando e seguindo somente as orientações dos órgãos de controle (centrais e fiscalizadores). Os resultados da pesquisa

Klann e Morás (2018) mostraram que a formação profissional e o nível de escolaridade podem ser decisivos para que os contadores percebam a relevância do processo de implantação das NBC TSPs.

Os resultados do estudo de Marques, Filho e Caldas (2020), apontaram que os contadores possuem um bom conhecimento das NBC TSPs e do MCASP, mas houve pouco investimento em treinamento dos profissionais. Outro estudo realizado pela Pwc (2013) em diversos países mostraram que a falta de pessoal treinado com relação ao regime de competência foi um dos principais problemas apontados.

Existem ainda situações em que os contadores afirmam não ter conhecimento e experiência suficiente para o julgamento e tomada de decisão nesses procedimentos por acharem a questão patrimonial muito complexa e pela resistência encontrada devido ao fato de que no setor público, por muitos anos apenas se contabilizava o orçamento e ainda existe uma barreira na adoção de práticas voltadas para a contabilidade no aspecto patrimonial. Isso também foi constatado por Klank & Moras (2018) quando afirmaram que “a falta de conhecimento por parte dos profissionais, gestores e sociedade representa um atraso no processo de adoção das NBC TSPs”.

A experiência influencia no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo diferenciada daqueles que tem e daqueles que não tem experiência, bem como daqueles que têm experiências de forma negativa e de forma positiva. Os resultados da pesquisa de Silva & Rosa (2015) mostraram a importância da experiência e do conhecimento dos contadores para o sucesso da implantação de novos procedimentos.

A utilização da experiência negativa ocorre quando alguns profissionais trazem experiências anteriores, mas deixam de se atualizar com a teoria, atuam somente na prática, sem observar as mudanças que ocorreram. Nem sempre, uma situação aplicada anteriormente num contexto poderá ser utilizada depois, mesmo que aparentemente venha a tratar de situações semelhantes, devendo ser analisado caso a caso e assim, verificar qual o melhor encaminhamento. Num momento de mudanças e implementação das novas normas contábeis, a experiência positiva poderá auxiliar os profissionais da contabilidade em seu JDM, assim, uma boa decisão está muito além do conhecimento técnico, pois as normas deverão ser implementadas e melhoradas com o auxílio de profissionais com conhecimento e experiência.

4.2 Influências dos aspectos da tarefa

Considerando os aspectos da tarefa, sendo eles a complexidade, forma de apresentação e risco, através dos resultados apresentados na tabela 02, vemos que gera influencia direta no JTD de profissionais da contabilidade. Identificar se uma tarefa é simples ou complexa pode ter seus riscos, mas mesmo que não seja algo novo, tem situações que exigem um novo viés, pois ocorrem mudanças na interpretação e entendimento em relação à tarefa. Segundo Yankova (2015), o processamento de informações pelos indivíduos depende de características estruturais da tarefa, que apresentam demandas diferentes sobre os recursos cognitivos, habilidades, conhecimento e esforço de um profissional, o que causa impactos no processamento de informações utilizadas para executar a tarefa.

Mesmo que a tarefa seja complexa, quando se tem o conhecimento e experiência, essa complexidade terá uma influência menor no JTD do contador. A tarefa complexa também deverá gerar um entendimento técnico, e o contador deverá buscar o conhecimento para equalizar essa dificuldade. Kahneman (1973) relaciona a complexidade da tarefa com capacidade de atenção ou de processamento mental que um indivíduo necessita para completar uma tarefa. Assim, a complexidade da tarefa influencia e às vezes inibe o julgamento e tomada de decisão do profissional contábil. Isso corrobora com Santos e Cunha, (2019), que afirmaram que a complexidade da tarefa gera um maior número de incertezas para realização dos JTDs, pois o nível de dificuldade empregado nas tarefas envolve pressões e o concluíram que um

maior nível de complexidade diminui a propensão à realização de ajuste contábil, gerando influência no JTD do contador.

Tabela 2 - Influências dos aspectos da tarefa

Aspectos da tarefa - Elementos presentes no JTD dos contadores	
Complexidade	E02: “não é que elas sejam complexas, elas são meio subjetivas, e duas pessoas diferentes podem ter interpretações diferentes para a mesma norma”. E05: “o contador tem que ter um mínimo de conhecimento na escolha de como irá contabilizar e não verificar somente o fato, mas todo o lançamento contábil e claro que é complexo implementar estas normas”. E07: “é bem clara a forma que é feito o registro, porém as pessoas não têm o conhecimento devido à rotatividade e desconhecem a forma de executar”. E08: “a SEFAZ tem um grupo de estudos que acompanha a edição dessas normas, aí elas já vem mais light para a gente e já chega mais detalhada e com um grau mais de fácil entendimento”. E15: “às vezes tende a ser um pouco complexo, e o reflexo não é imediato, mas no longo prazo”.
Forma de apresentação	E02: “não tem como você aplicar a mesma regra cem por cento das vezes em todos os casos, cada um é diferente e você precisa interpretar, porque se cada órgão fosse a mesma regra você não precisava de contador”. E08: “nós contadores não temos perfil para estar criando nada dentro do sistema, e a gente segue as orientações técnicas e a gente fica meio operacional”. E11: “quanto à forma de apresentação, as mudanças provocadas pelas novas normas vieram justamente para ajudar na explicação e esclarecimento da informação contábil”.
Risco	E03: “posso te dizer que o contador corre sim o risco de deixar de fazer e também no caso de fazer de forma contrária que fira a legislação”. E04: “acredito que existe risco de você ter uma informação não fidedigna”. E05: “o risco é porque você faz pra depois ser julgado, podendo tomar multas”. E07: “existe sim risco de fazer algum procedimento errado pela falta de conhecimento”. E08: “seja qual for o valor contabilizado, a gente não consegue sair ileso, por isso, você poderá ser penalizado”. E11: “quanto ao risco eu não vejo, porque o contador tem que desenvolver suas atividades técnicas de acordo com as normas”. E17: “quanto ao risco costumo dizer que o contador é o primeiro a responder, a gente vê isso na prática que qualquer erro inclusive até de setores que não é o próprio contador que executa, mas a contabilidade acaba respondendo”.

Fonte: dados da pesquisa.

Os profissionais da contabilidade que atuam no setor público ainda esperam pela padronização dos procedimentos, achando a implementação das normas complexa por serem subjetivas e exigir o julgamento e também porque muitos dos procedimentos passam por outros setores, como exemplo, pelo setor de patrimônio, orçamentário e financeiro sofrendo influencias em cada um deles até chegar ao setor de contabilidade.

As normas estão sendo implementadas gradativamente nas unidades públicas e a complexidade tem influenciado o ritmo dessa implementação, pois a cada situação, surgem novos questionamentos e os contadores têm que tomar posição e realizar o procedimento que na maioria dos casos, seguem orientações dos órgãos de controle (centrais e fiscalizadores).

Campbell (1988) argumenta que a execução de tarefas de alta complexidade podem gerar informações mal estruturadas, com ambiguidade e de difícil entendimento e de acordo com Libby e Lipe (1992) e Bonner (1994), o aumento da complexidade da tarefa tende a prejudicar a qualidade do JTD. A complexidade interfere no JTD devido à falta de sistemas que atenda ao que a norma traz e às vezes os contadores até julgam de acordo com as normas, mas a tomada de decisão não acontece pela impossibilidade técnica dos sistemas existentes.

Já com relação à forma de apresentação da tarefa, ela pode influenciar no JTD dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público, pois a informação utilizada como auxílio à decisão pode ser apresentada de diversas formas como numérica, textos, gráficos, vídeos, etc. Assim, ao realizar seu JTD, o profissional contábil deve se atentar para qual público

estará sendo direcionada aquela informação bem como entender de onde veio à informação para que a decisão seja tomada de maneira satisfatória.

Apesar de existir um padrão de apresentação das informações contábeis no setor público, outras poderão ser acrescentadas e agregadas para atender a cada situação, necessidade e tipo de informação que o JTD exige. E assim, dependendo para quem for à informação e de como será apresentada, poderá influenciar o contador em seu julgamento e tomada de decisão.

Por vezes, apesar de a forma de apresentação da tarefa ser clara em seu entendimento, ela falta ser instrumentalizada, pois sua execução não depende somente da contabilidade, mas de toda a estrutura organizacional, e tem influenciado no JTD dos contadores que mudam suas decisões para atender ao que é possível com aquilo que está disponível.

A forma de apresentação das tarefas tem influência no JTD individual por serem advindas de normas gerais para aplicação geral e com margem para o julgamento individual, e essa influência tende a diminuir com o avanço das implementações. Existem situações que dependendo da forma como a tarefa é apresentada, o profissional contábil tem dificuldades para encontrar um embasamento nas normas atuais, o que gera influência no seu JTD, pois terá que tomar uma decisão sem existir um procedimento formal estabelecido.

Quanto à influência do risco no JTD dos contadores que atuam no setor público, os estudos anteriores e os resultados da pesquisa apontaram que esses profissionais têm receio de serem penalizados por essa decisão, assim, o risco de realizar um JTD que possa impactar de alguma maneira o profissional contábil faz com que ele tome precauções e coloque limites em suas decisões.

Muitos contadores para não correrem riscos, preferem tomar uma decisão conservadora e deixam de tomar uma decisão melhor. Esse receio pode influenciar e não contribui para a melhoria no processo decisório. Assim, quanto maior o risco, mais receio os contadores terão ao realizar seu julgamento e tomar decisão.

Em relação às atividades desenvolvidas pelos contadores, o maior risco apontado foi referente a multas impostas pelos órgãos de controle relativo à interpretação das normas de uma forma e o órgão de controle interpretar de outra. E assim, o JTD desses profissionais é influenciado de acordo com as orientações dos órgãos centrais de contabilidade ou tribunal de contas, principalmente pelo tribunal de contas que vai fiscalizar e o risco da perda financeira é bastante comum, sendo que por vezes não existe como questionar e nem justificar o procedimento adotado, pois quando o órgão fiscalizador chega, tudo já foi implementado e se estiver algo considerado errado, virão às penalidades aos responsáveis (SCOTT, 2008).

Além do risco de realizar a tarefa de forma equivocada, existe ainda o risco de não fazer porque as auditorias são feitas com base nas tarefas executadas, mas também em relação àquelas que deveriam ter sido realizadas, mas não foram. E isso é fiscalizado pelos órgãos externos e internos que têm acompanhado a implementação.

O risco de tomar multas dos órgãos fiscalizadores é real porque a entidade pública sofre a auditoria posteriormente à execução, ou seja, depois que os procedimentos já foram realizados e já não é possível realizar ajustes que reflitam aquelas demonstrações contábeis do período fiscalizado. Por isso, mesmo as normas permitindo o julgamento de tomada de decisão pelos contadores, a maioria deles não faz uso dessa permissão e fica aguardando a criação de um padrão de decisão para realizarem os procedimentos.

4.3 Influências das pressões institucionais

Num ambiente onde a norma deixou de ser fechada e abriu espaço para a subjetividade, pode, por vezes, o JTD ficar condicionado à opinião daqueles que elaboram, acompanham e fiscalizam a implementação das normas, mostrando assim, que as pressões têm influenciado nesse processo. Resultados de pesquisas anteriores mostraram as influências das pressões institucionais, sejam normativas, miméticas ou coercitivas, na implementação de novos

procedimentos (Bossle, Dutra De Barcellos, Vieira, & Sauvée, 2016; Wugan Cai & Li, 2018; Wu-gan Cai & Zhou, 2014; Li, 2014). Na tabela 03 apresenta-se os principais resultados das pressões institucionais no JTM dos contadores no setor público.

Tabela 3 - Influências das pressões institucionais

Pressões Institucionais - Elementos presentes no JTD dos contadores	
Pressões coercitivas - Órgãos de controle	<p>E04: “obviamente que nós temos as influências dos órgãos de controle, da própria SEFAZ”. E05: “com essa dependência do órgão central, estamos como se não participasse do processo de implementação das normas” “a opinião do contador da entidade pública não é levada em consideração e é engavetada, como se ele não soubesse de nada”. E07: “já tive interferência interna, com relação a algo registrado no passivo”. E08: “o tribunal de contas alcança quem recebeu o produto se fez a conferência, quem atestou na nota fiscal, quem incorporou no patrimônio da entidade e o contador responde solidariamente”. E12: “com certeza, a interferência acontece, mas a gente tem que justificar e ter um embasamento legal para demonstrar que aquela interferência é equivocada ou errônea e tentar amenizar essa situação na busca de um entendimento entre as partes”. E15: “sempre leva algum apontamento e que nunca é cem por cento perfeito evidentemente, mas nada além disso e não houve penalidades”. E04: “posso dizer que é uma influência externa porque nós temos um problema devido à forma que o próprio órgão central de patrimônio entende alguns registros”. E08: “na hora que o tribunal de contas e a CGE falar pra mim assim; olha, faça isso; eu vou fazer”. E13: “temos lá interferências internas as externas, que nós podemos sofrer até uma auditoria com apontamentos”. E01: “normalmente peço orientação para a SEFAZ que é um órgão central antes de mandar qualquer texto, antes de definir qualquer coisa”. E02: “com certeza um agente interno ou externo pode ter influência”. E03: “nós tínhamos às vezes determinação da nossa secretaria de fazenda, e nos víamos subordinados a ela tendo que acatar todas as orientações do procedimento”. E04: “se esta influência externa é uma recomendação do tribunal de contas, e for um posicionamento no qual eu tenho dúvida, eu sigo a orientação do órgão externo”. E06: “as situações que já aconteceram, todas tivemos que mudar porque eu não tenho acesso para finalizar sem o crivo deles” “por coincidência as duas últimas influências deles, foram fontes de apontamento do Tribunal de Contas”. E11: “adotaria o entendimento externo, porque enquanto servidor procuro me resguardar ao máximo possível nas coisas que eu vou fazer”. E05: “eu vou pelo meu conhecimento, eu sou dificilmente influenciada, se eu concordar e se a pessoa não trouxer argumentos válidos”. E08: “às vezes a gente enfrenta os órgãos de controle principalmente o externo, e o contador passava doze meses, aí o auditor vem fazer o levantamento dele em uma semana, e desqualifica todo aquele trabalho que foi realizado durante o ano”. E14: “não sou radical, e também não sou dono da verdade”. E17: “muita das vezes até a própria legislação poderá ter várias interpretações, mas não vejo problema também em voltar atrás ao ver que realmente me equivoquei em alguma coisa”. E01: “tem influência sim, porque às vezes eles olham por uma ótica que você não observou, e principalmente os órgãos de controle, se recomendarem algo para ser feito e você não tem uma justificativa plausível para dar, tem que ser feito”. E02: “o principal que mais influencia no JTD é a SEFAZ”. E04: “estas orientações e recomendações dos agentes externos devem agregar ao nosso conhecimento e de certa forma trazer influências positivas”. E06: “eu faço esses lançamentos de validações com base na influência que eu tenho do órgão central e fiscalizadores e também algumas por orientação da CGE”. E07: “entrei em contato com o órgão através do pergunte a CGE, pedindo uma orientação sobre como eu poderia fazer um registro patrimonial”. E11: “a influência é da nossa setorial contábil que a gente segue e com quem a gente tira dúvidas”. E12: “tivemos influencia com relação à SEFAZ e CGE, e o conselho deliberativo”. E13: “a gente entra muito em contato com a SEFAZ, pedindo orientação e eles nos ajudam bastante”.</p>
Pressões coercitivas - Legislação	<p>E05: “o quanto é difícil não só para o gestor, mas para o contador, seguir tantas normas em função do princípio da legalidade”. E12: “a gente tem que justificar e ter um embasamento legal”. E12: “fico com a legalidade”. E14: “buscaria nas normas, legislação vigente, para saber quem tem razão”. E18: “baseado nas NBC TSPs e no MCASP elaborado pela STN” “determinadas recomendações de terceiros baseadas em</p>

	normas legais, nas NBC TSP, no MCASP, em análise do TCE, TCU e do CFC, com certeza eu vou seguir essas orientações”. E20: “as NBC TSPs têm que ser seguidas”.
Pressões coercitivas - Gestores	E05: “a gente tem que seguir a norma interna e ele pode estar sendo influenciado pelo gestor, mas se a gente tivesse um órgão com mais pessoas julgando ficaria mais isento da própria decisão do gestor”. E08: “na administração, você percebe que o interesse vai existir sempre” “o gestor quer que faça, vamos fazer”. E20: “a prerrogativa de realizar o JTD em algumas situações é do gestor”. E11: “o gestor ignora o conhecimento técnico do contador, até porque o contador é o último a ser consultado nos processos” “a questão cultural em relação aos gestores, que não dão muito ouvidos para os contadores, então são barreiras que ainda tem que ser ultrapassadas e ainda está bem difícil para acontecer” “o gestor público está preocupado com a execução do orçamento e não com o patrimônio público”.
Pressões normativas - Decisão em grupo	E12: “tem que ser criado comissão, a decisão nunca é particular, ela parte de um entendimento de uma comissão, de um conselho”. E13: “quando tem dúvidas ele entra em contato com a CGE e órgãos centrais, aí analisamos e fazemos juntos”. E01: “tem que existir o compartilhamento destas práticas para gente poder tentar achar a solução em conjunto”.
Pressões normativas - Profissionalização (academia)	E17: “essas mudanças trouxeram a padronização para que fosse possível a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais”. E11: “são lançamentos fechados e a gente escolhe a situação que cabe ao caso e fazemos a contabilização”. E15: “tem aquelas instruções orientando cada unidade, e a gente segue o que está lá e você tem que seguir essas regras porque se não você fica fora dos padrões das normas contábeis”. E01: “se tem a orientação e tem a padronização tem que seguir aquilo que está determinado”. E03: “hoje vejo que tem mais clareza as normas brasileiras, há uma padronização com base em orientações”. E01: “faz tanto tempo que eu me formei, mas a gente tem que estar sempre se atualizando, então, a gente tem a base e acompanha as mudanças na legislação e registro”. E03: “os conceitos contábeis são passados na faculdade e a formação acadêmica contribui como base de conhecimento”. E07: “tudo tem que ser baseado nos seus conhecimentos adquiridos na formação e nos cursos que são disponibilizados”.
Pressões miméticas - Imitação	E01: “se existe modelos de ações e inovações que tenha sido aplicado em um ou outro órgão e tenha dado certo, isso tem que ser compartilhado”. E17: “seguimos o modelo que está no site da SEFAZ e a gente pega essa planilha modelo e adapta a realidade do órgão”. E01: “normalmente eu peço orientação para a SEFAZ que é um órgão central”.
Pressões miméticas - Consultoria (respostas prontas)	E04: “registramos embasado numa orientação técnica da SEFAZ e não vejo nenhum problema em atender uma orientação”. E11: “muitos lançamentos e rotinas já estão construídos pela STN com a orientação setorial, então o meu sentimento é de certa acomodação”. E13: “a gente entra muito em contato com a SEFAZ, pedindo orientação e eles nos ajudam bastante”.

Fonte: dados da pesquisa.

Considerando a pressão coercitiva advinda de órgãos de controle, dificilmente algum contador que ao realizar seu JTD vai contrariar um órgão fiscalizador, mesmo diante da certeza de que está realizando corretamente. Mas a falta de conhecimento faz com que esses profissionais sejam mais tendenciosos a acatar as opiniões dos auditores, e isso às vezes leva o contador a tomar uma decisão sempre considerando a responsabilização e nem sempre a melhor decisão. Por vezes, os órgãos fiscalizadores não exercem uma orientação conclusiva, além disso, não existe um padrão de orientação a ser seguido. Mas a questão está quando a unidade recebe a fiscalização e o procedimento já foi realizado e quase sempre, essa busca pelos responsáveis acaba sobrando para o contador.

Outro tipo de pressão coercitiva identificado nesta pesquisa foi à legislação, que em relação à contabilidade pública, ocorreram grandes mudanças, mas ainda com poucas aplicações práticas. Faz-se necessário um envolvimento maior dos contadores que atuam no setor público com a normatização, para que ao atender a legislação também possa estar contribuindo para melhorias no seu exercício profissional. Estudos anteriores já identificavam a legislação como o elemento que mais contribuiu para a adoção das IFRS (DOADRIO,

ALVARADO, CARRERA, 2015) para a divulgação dos relatórios contábeis (TOURON, 2005; JACOMOSSI, CASAGRANDE, REIS, 2015) e que influencia o JTD dos profissionais da contabilidade (HABERKAMP, 2018).

Temos também a pressão coercitiva exercida pelos gestores que influenciam no JTD dos profissionais da contabilidade que atuam nessas entidades públicas, principalmente quando ocorre troca de gestores devido ao término de seus mandatos. Mesmo que sejam comum as trocas de gestores, a base legal contábil deve ser respeitada, mas ocorre a situação de influência política sobre a questão técnica. Em algumas situações, os gestores querem dar respostas rápidas à população quanto à execução de seu plano de governo. O contador deve exercer com zelo e buscar contribuir com a transparência das informações e não apenas atender a interesses políticos dos gestores atuais e nem buscar um engessamento desnecessário na realização dos procedimentos.

As pressões institucionais normativas foram identificadas na pesquisa como influência no JTD dos profissionais da contabilidade e a decisão em grupo foi apontada como uma influência positiva. Quando existe a opção de discutir sobre algum procedimento através de grupos de profissionais, a tendência de que um conjunto de experiências e conhecimentos poderá contribuir para um JTD com mais qualidade e que o diálogo da classe fortalece e deveria haver uma maior cooperação entre os contadores.

A pressão institucional normativa estudada nesta pesquisa, evidenciada através da profissionalização que envolve a formação acadêmica e a associação ao conselho de classe, identificou influências no JTD dos profissionais participantes, pois ao concluírem seus estudos, devem registrar no conselho de classe tendo que seguir um padrão de normas e procedimentos sem muita margem para modificações (CARNEIRO, RODRIGUES, CRAIG, 2017). A academia também foi citada como influência no sentido de não haver uma capacitação de profissionais da contabilidade com o perfil de suportar e resistir à pressão no ambiente de trabalho. Falta ainda avançar no desenvolvimento de pesquisas com esses profissionais, principalmente os que atuam no setor público onde a carência é maior.

O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo, considerando este conceito, o mesmo ocorre quando os órgãos emitem alguma recomendação técnica, mas mesmo tendo uma norma e uma recomendação, faz-se necessário o exame individualizado de cada caso para verificar sua aplicabilidade (DIMAGGIO, POWEL, 1983). Existe uma insegurança dos contadores em fazer algo novo e assim, sempre buscam copiar o procedimento realizado por outros. Com isso, a melhoria no processo de JTD pode ser prejudicada no sentido que de esses profissionais estão transferindo para os outros a resolução e a implementação de novos procedimentos.

Observou-se ainda que alguns dos profissionais realizam o seu JTD embasado em orientações que demonstram como e quando deverá ser feito o procedimento, buscando sempre as respostas prontas elaboradas pela consultoria. Já outros preferem discutir internamente o procedimento sempre estudando as normas para depois solicitar uma consultoria já com um embasamento prévio, o que melhora na orientação a ser recebida dos agentes externos (DIMAGGIO; POWEL, 1983, CHRISTENSEN, 2003, CHEN et al., 2011).

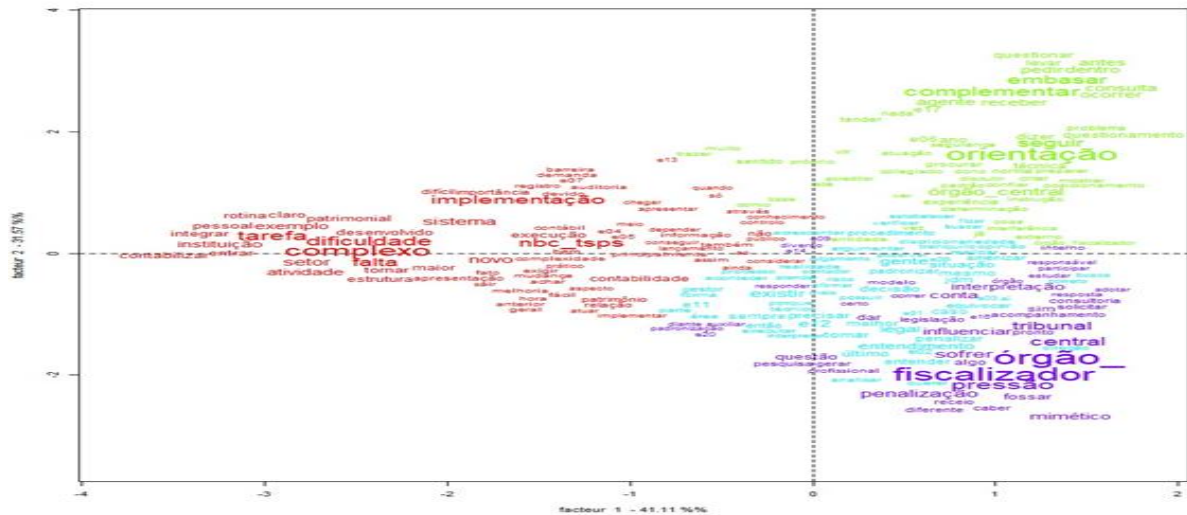
4.3 Influência das pressões institucionais sobre os aspectos do indivíduo e da tarefa.

Os relatos coletados através das entrevistas com os contadores formaram o corpus deste estudo sendo que foram norteados pelo questionário semiestruturado e submetidos à Análise Fatorial de Correspondência - AFC, com a utilização do software IRAMUTEQ. Dois fatores (Fator 1 e 2) foram extraídos da análise sendo que o Fator 1, na linha horizontal, explica 41,11% da variância constituindo-se de maior poder explicativo e, o Fator 2, na linha vertical, possui 31,57% da variância total das respostas. Na Figura 01 apresentaram-se as inter-relações



existentes nas influências que os contadores do setor público sofrem ao realizarem seu JTD, partindo do material textual transcrito após as entrevistas.

Figura 01 - Análise Fatorial de Correspondência - AFC - Elementos que Influenciam no JTD dos contadores



Fonte: dados da pesquisa.

Ao analisar como os aspectos do indivíduo, da tarefa e pressões institucionais influenciam o JTD dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público, na figura 01 apresentada anteriormente, é possível observar a relação direta da maior influência das pressões institucionais no JTD em relação aos aspectos individuais e da tarefa. É possível inferir a existência de três campos que se inter-relacionam, sendo o primeiro (roxo e azul) relacionado às pressões coercitivas advindas dos órgãos de controle, legislação e gestores, das pressões normativas e miméticas. O segundo (verde) abrange às pressões coercitivas advindas do órgão central e o terceiro (vermelho) está relacionado aos aspectos da tarefa e ao conhecimento.

Considerando a influência das pressões institucionais sobre os aspectos individuais e da tarefa, apresenta-se a análise de similitude com o leque semântico de palavras mais frequentes no texto e suas conexões, identificando os elementos de maior centralidade, que foram: contabilidade, patrimônio, NBC TSPs, órgão central, orientação, contador, depreciação, conhecimento, baixar e registro. Com isso, identifica-se na figura 02 a estrutura representativa do campo dos fatores associados ao JTD dos contadores nas entidades públicas relacionados aos impactos das pressões institucionais nos aspectos do indivíduo e da tarefa.

Figura 02 - Análise de similitude - pressões x aspectos individuais e da tarefa



Fonte: dados da pesquisa.

Com a realização dessa análise, pode-se inferir que as pressões institucionais interferem nos aspectos do indivíduo e da tarefa influenciando no JTD dos contadores participantes da pesquisa. A pressão coercitiva exercida pelos órgãos de controle (centrais e fiscalizadores), bem como a legislação foram as que mais influenciaram na realização dos procedimentos para implementação das NBC TSPS relacionadas ao processo de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis nas entidades públicas. Percebe-se que a pressão dos órgãos de controle (centrais e fiscalizadores) são aceitas pelos contadores e possuem caráter orientativo. Mesmo que em menor intensidade, as demais pressões geram influência no JTD desses profissionais, sobrepondo aos aspectos individuais e da tarefa apresentadas neste estudo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar como o JTD dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público é influenciado por aspectos do indivíduo, da tarefa e das pressões institucionais. Identificou-se a existência da influência dos aspectos do indivíduo como o seu conhecimento e experiência e dos aspectos da tarefa como a forma de apresentação, complexidade e das pressões institucionais coercitivas, normativa e mimética no JTD dos contadores pesquisados.

Os resultados apresentaram que as pressões institucionais se sobressaem em relação aos aspectos do indivíduo e da tarefa. Mesmo que os indivíduos possuam conhecimento e experiência, seu JTD será influenciado pelas pressões institucionais, o que os fará tomar decisões não com base em seu próprio conhecimento e experiência, mas sim por outras influências internas e externas. A forma de apresentação da tarefa, a sua complexidade e risco também sofrerá a influência das pressões, pois deverá seguir o modelo proposto pelos órgãos reguladores e fiscalizadores e que mesmo sendo considerada complexa, serão realizadas seguindo as recomendações desses órgãos, mesmo sendo normas onde o contador deveria fazer o julgamento e tomar a decisão aplicável em cada caso. Muitos contadores não querem correr o risco da responsabilização e preferem acatar as orientações e tomar uma decisão considerada satisfatória, mesmo que não seja a melhor possível.

Os resultados também apontaram que o conhecimento e experiência são aspectos importantes para amenizar os efeitos da influência das pressões e dos aspectos da tarefa sobre o JTD dos contadores, pois quanto maior for o conhecimento e mais experiente for o profissional, mais mecanismo de defesa ele terá para se opor a pressões consideradas negativas. Verificou-se ainda que o risco limita a ação dos profissionais da contabilidade no setor público, pois ao considerar que seu JTD possa trazer alguma complicação pessoal, esses profissionais tendem a serem mais conservadores em suas decisões. As influências estudadas apresentaram os pontos positivos e negativos para o JTD dos profissionais da contabilidade que atuam em entidades públicas sendo que a experiência pode ser útil e ter um aspecto positivo quando o contador está atualizado e busca conciliar a teoria e a prática para potencializar os resultados, mas também possui aspectos negativos quando o contador traz uma experiência eivada de vícios e se acomoda em seus posicionamentos.

As pressões institucionais também podem acrescentar uma influência positiva e negativa no JTD dos contadores, pois forçaria os mais acomodados a cumprir com as determinações para a implementação das normas, mas ao mesmo tempo, limita a atuação de alguns no sentido de se obter uma decisão ótima para atender a uma satisfatória, pois por vezes, o contador tem um JTD ideal para realização do procedimento, mas altera para atender as pressões institucionais. Em relação implementação das normas e procedimentos contábeis, é possível ter segurança de que as orientações de órgãos de controle (centrais e fiscalizadores) estaduais e federal, bem como os órgãos fiscalizadores estão buscando a melhor maneira de auxiliar os contadores nesses processos, mas o problema são gargalos antigos que passam por questões culturais com relação principalmente a questão patrimonial nas entidades públicas,

mas a partir do momento que as informações começam a ser apresentadas e os resultados aparecerem, essas divergências tendem a diminuir. Essa adaptação cultural se confirma também nos estudos de Marques, Filho e Caldas (2020) e no trabalho de Callado e Teixeira (2016).

Espera-se que esta pesquisa tenha contribuído com o avanço do conhecimento na área de estudo, com a identificação de novos elementos que influenciam no JTD dos profissionais da contabilidade em entidades públicas, bem como na disseminação da metodologia de pesquisa qualitativa, pouco utilizada nas pesquisas em contabilidade. O estudo dos elementos que influenciam no JTD dos profissionais da contabilidade poderá contribuir para a melhoria no processo decisório dos contadores, pois partindo desses elementos, novas alternativas surgirão para que esses profissionais tenham segurança em suas decisões e que as pressões institucionais sejam apresentadas como auxiliadoras nesse processo. Com um JTD de boa qualidade, será possível melhorar a gestão do ativo imobilizado no setor público mantendo os registros e o controle patrimonial que permita as entidades públicas prestarem serviços de maneira eficiente e evitando prejuízos ao erário.

Além dessas contribuições, espera-se ainda trazer melhorias para o JTD dos profissionais que atuam nas entidades do setor público com uma melhor compreensão dos impactos das pressões institucionais nos aspectos do indivíduo e da tarefa e, assim, poder direcionar políticas dos órgãos reguladores da profissão a melhorar a oferta de programas de capacitação e aperfeiçoamento que darão mais embasamento aos contadores para realizarem um JTD com maior qualidade e assim, contribuir para melhorar a transparência das informações contábeis.

Pode-se ver que apesar de ser um tema estudado há várias décadas, ainda há muitas questões de pesquisa importantes relacionadas aos aspectos de pessoa, tarefa e pressões institucionais na contabilidade que poderão ser realizadas e assim contribuir para melhorar a qualidade do JTD desses profissionais. Apesar de uma grande quantidade de elementos estudados, ainda existem muitas possibilidades de estudos futuros com inclusões de novas ou combinações entre eles, sendo possíveis também replicações em outros contextos e campos. Poderia verificar o resultado do JTD desses profissionais quando submetidos aos variados tipos de pressões institucionais. Identificar os aspectos negativos e positivos das pressões no JTD e estudar melhor as interações entre os profissionais. Estender o estudo aos contadores que atuam nos órgãos centrais e fiscalizadores para que se tenha a sua visão no papel de disseminador da implementação das normas.

Mesmo sendo um desafio, o estudo do JTD no setor público poderá trazer contribuições para os profissionais da contabilidade que atuam nos órgãos públicos, para os agentes fiscalizadores e reguladores e para os gestores, refletindo em benefícios para o cidadão, uma vez que um JTD de qualidade poderá melhorar a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

- OLIVEIRA, A.; AMÂNCIO, L. A análise fatorial de correspondências no estudo das representações sociais – As representações sociais da morte e do suicídio na adolescência. In: MOREIRA, A. S. P.; CAMARGO, B. V.; JESUÍNO, J. C. E.; NÓBREGA, S. M. **Perspectivas Teórico Metodológicas em Representações Sociais**. Em. João Pessoa, PB: Editora Universitária UFPB, 2005.
- BARDIN L. L. **Analyse de contenu**. Editora: Presses Universitaires de France, 1977.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa (Portugal): Edições 70, 2010.
- BARRETO, P. S., Macedo, M. A. S., & Alves, F. J. S. Tomada de decisão e teoria dos prospectos em ambiente contábil: uma análise com foco no Efeito Framing. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, 3(2), 61-79, 2013.

- BOGDAN, V.; TEODORA MEȘTER, I.; NICOLETA POPA, D. Testing master students perception regarding judgment and decision making in accounting. **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, v. 24, p. 104–105, 2015.
- BONNER, S. E. Commentary: judgment and decision making research in accounting. **Accounting Horizons**, Flórida, v.13, n. 4, p. 385–398, 1999.
- BOURGEOIS, L. J.; EISENHARDT, K. Strategic Decision Processes in High Velocity Environments: four cases in the microcomputer industry. **Management Science**, v. 34, n. 7, p. 816–835, 1988.
- BRANCO, Manuel Castelo. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 17, n. 42, 2006.
- CALLADO, Antônio André Cunha; PINHO, Marco Aurélio Benevides de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2015.
- CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. **Temas Psicol.** v. 21, n. 2, p. 513-18, 2013.
- CESCHI, A., COSTANTINI, A., SARTORI, R., WELLER, J., DI FABIO, A. Dimensions of decision-making: an evidence-based classification of heuristics and biases. **Personality and Individual Differences**, 146, 188-200. 2019.
- DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, cap. 1, p. 15-68, 2012.
- DIAS, Claudevi Pereira *et al.* Evidenciação de informações socioambientais, teoria da legitimidade e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 1, p. 100-118, 2014.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo Institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.
- DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. **American Sociological Review**, Washington, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- DOADRIO, Leopoldo; ALVARADO, María; CARRERA, Nieves. Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. **Revista de Contabilidad**, v. 18, n. 2, p. 200-216, 2015.
- DOOSTHOSSEINI, Kazem; KHOSHTINAT, Mohsen; MAHDAVI, Ghadir. Political Consensus through Setting International Accounting Standards: the Case of IAS22, **International Economic Studies**, v. 44, n. 1, p. 38-53, 2014.
- DUFOUR, D.; TELLER, P.; LUU, P. A Neo-institutionalist Model of the Diffusion of IFRS Accounting Standards. **Computational Economics**, v. 44, n. 1, p. 27–44, 2014.
- EISENHARDT, K. M. Making fast strategic decisions in high-velocity environments. **Academy of Management Journal**, v. 32, n. 3, p. 543–576, 1989.
- EISENHARDT, K. M.; ZBARACKI, M. J. Strategic Decision Making. **Strategic Management Journal**, v. 13, p. 17–37, 1992.
- ERICKSON, M.; B. W. MAYDEW; AND W. L. FELIX JR. Why do audits fail? Evidence from Lincoln savings and loan. **Journal of Accounting Research** 38 (1): 165–94, 2000.
- HABERKAMP, A.M. **Julgamento e tomada de decisão dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado**. Tese de Doutorado – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2018.
- HASSAN, Mostafa Camal. The development of accounting regulations in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 5, p. 467-484, 2008.

- JUNGES, F.M. **A influência do contexto de mobilidade no processo de tomada de decisão.** Tese de Doutorado, Universidade do Vale do Rio Sinos, Programa de Pós-graduação em Administração. São Leopoldo, RS, 2015.
- KIRK, J.; MILLER, M. L. **Reliability and validity in qualitative research.** Beverley Hills, CA: Sage Publications, 1986.
- KLANN, R. C.; ORO, I. M. Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas Normas internacionais de contabilidade judgement capacity evaluation & decision making based on International Accounting Standards. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 51–68, 2017.
- MALA, Rajni; CHAND, Parmod. Judgment and decision-making research in Auditing and Accounting: Future research implications of person, task, and environment perspective. **Accounting Perspectives**, Toronto, v. 14, n. 1, p. 1-50, 2015.
- MARCHAND; P., RATINAUD, P. L'analyse de similitude appliqué aux corpus textuelles: les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française. **In: Actes des 11eme Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles**, p. 687- 99, 2012.
- MARQUES, L.R., FILHO, J. E.B, CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, 2020.
- MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, Chicago, v. 83, n. 2, p. 340- 363, 1977.
- MINTZBERG, H.; RAISINGHANI, D.; THÉORÊT, A. The structure of “unstructured” decision processes. **Administrative Science Quarterly**, v. 21, n. 2, p. 246–275, 1976.
- OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of management review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.
- RAHMAN, N.; FEIS, G. L. DE. Strategie decision-making: models and methods in the face of complexity and time pressure. **Journal of General Management**, v. 35, n. 2, p. 43–60, 2009.
- RATINAUD, P. IRAMUTEQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires [Computer software]. 2009.
- SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301- 321, 1994.
- SIMON, H. A. Administrative behavior. A study of decision-making processes in administrative organization. 1. ed. New York: The Macmillan Company, 1947.
- SIMON, H. A. **Comportamento administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1979.
- TROTMAN, K. T.; TAN, H. C.; ANG, N. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. **Accounting and Finance**, v. 51, n. 1, p. 278–360, 2011.
- VIEIRA, R. Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M. e VIEIRA, R. **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009.
- WANG, P.; YUAN, L.; WU, J. The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry. **International Business Review**, v. 26, n. 4, p. 666–682, 2017.