

FUCAPE PESQUISA E ENSINO LIMITADA – FUCAPE RJ

LUCIANE RIBAS MARQUES

**CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: percepção dos contadores públicos frente à
convergência para as IPSAS/IFAC.**

**RIO DE JANEIRO
2019**

LUCIANE RIBAS MARQUES

**CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: percepção dos contadores públicos frente à
convergência para as IPSAS/IFAC.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Me. João Eudes Bezerra Filho

**RIO DE JANEIRO
2019**

LUCIANE RIBAS MARQUES

**CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: percepção dos contadores públicos frente à
convergência para as IPSAS/IFAC.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – nível Profissionalizante.

Aprovada em 13 de março de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Me.: JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

Prof. Dr.: FRANCISCO ANTONIO BEZERRA
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

Prof. Ms.: OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e a Nossa Senhora pelo dom da vida e pela oportunidade de estudar e concluir o mestrado.

Aos meus familiares, minha mãe Vera Lucia e irmã Eliane, pelo amor, apoio, compreensão e paciência nos momentos de ansiedade e cansaço durante esta caminhada.

Ao professor e orientador Ms. João Eudes, por compartilhar seus conhecimentos e experiência, ajudando-me a realizar um sonho que parecia impossível.

Aos professores Paulo Henrique Feijó, Olavo Venturim Caldas e Kleber Marques, pela colaboração na análise do questionário utilizado na pesquisa.

Aos professores Dr. Francisco Antônio Bezerra e Ms. Olavo Ventiurim Caldas, que fizeram importantes críticas na qualificação desta dissertação.

Ao professor Dr. Fábio Moraes da Costa, pelas considerações ao projeto de pesquisa durante a disciplina de Tópicos Contemporâneos.

À equipe da Fucape Pesquisas, Ensino e Participações Ltda, por prestar todo auxílio necessário durante o curso.

Aos colegas de turma, pela amizade, por dividir as experiências, dúvidas e angústias durante esta trajetória. Em especial, aos colegas Júlio César e Marco Henrique, pela colaboração no projeto de pesquisa e na análise do questionário e a minha amiga, Lícia Queiroz, pela paciência e companheirismo durante o curso.

Aos meus médicos, neurologistas e amigos, Dra. Regina Alvarenga e Dr. Marcos Alvarenga, pela dedicação e carinho na condução do meu tratamento para controle da Esclerose Múltipla.

Aos amigos da UFRJ, em especial, Rosani Magalhães, por me apoiar com tanto entusiasmo neste mestrado e compreender a minha ausência em determinados momentos.

A mudança precisa ser administrada como um processo contínuo e dinâmico e não como uma reação única a circunstâncias contingentes adversas. (Dawson, 1994, p. 182).

RESUMO

A finalidade da pesquisa foi analisar a percepção e a opinião de uma amostra dos profissionais contadores, que atuam na administração pública brasileira, sobre o processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) convergidas com as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) e os impactos na estrutura organizacional, competências e atribuições dos serviços de contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro, possibilitando averiguar se esses profissionais e respectivos segmentos estão estruturados de forma a atender à consecução do processo de convergência, iniciada no país em 2008. A análise da questão da pesquisa teve como suporte a Teoria Institucional e da Contingência. Metodologicamente foi utilizada a Análise Fatorial Exploratória (AFE), tendo como instrumento de coleta de dados apurados um questionário *on-line*, respondido por 168 contadores brasileiros (setor público). Os resultados apontam que há necessidade de mudanças organizacionais. Existe desinteresse da alta gestão em implementar os procedimentos e controles necessários à implantação das NBC TSP, conjugando-se às pressões políticas ou outros interesses, ausência de investimento em capacitações e dificuldades de adaptação cultural dos órgãos frente à aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Boa parte dos contadores entende que a auditoria interna não executa um trabalho adequado na área contábil e que falta competência técnica para sua realização. A pesquisa contribui para o processo de amadurecimento, enfrentamento e busca de soluções para uma contabilidade pública que atenda às necessidades informacionais dos mais diversos interessados (internos e externos).

Palavras-chave: percepção dos contadores públicos; convergência para as IPSAS/IFAC no Brasil; contabilidade aplicada ao setor público; auditoria interna no setor público; implantação das NBC TSP.

ABSTRACT

The purpose of the research was to analyze the perception and opinion of a sample of accounting professionals working in the Brazilian public administration on the process of implementation of the Brazilian Accounting Standards Technical Public Sector (NBC TSP) converged with the *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) and impacts on the organizational structure, competences and duties of the accounting services and internal auditing in the Brazilian public sector, making it possible to ascertain whether these professionals and their respective segments are structured in order to meet the convergence process, initiated in the country as of 2008. The analysis of the research question was supported by the Institutional Theory and of Contingency. Methodologically, we used the exploratory factorial analysis (AFE), using as an instrument to collect data from an online questionnaire answered by 168 Brazilian accountants (public sector). The results indicate that there is a need for organizational changes. There is a lack of interest of the top management in implementing the necessary procedures and controls for the implementation of NBC TSP, combining political or other interests, lack of investment in capacity building and difficulties of cultural adaptation of the organs to the application of the Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector (NBCASPs) and of the Manual of Accounting Applied to the Public Sector (MCASP). Most accountants understand that internal auditing does not perform adequate work in the accounting area and that there is a lack of technical competence to carry it out. The research contributes to the process of maturing, coping and searching for solutions to a public accounting that meets the information needs of the most diverse stakeholders (internal and external).

Keywords: Perception of public accountants; convergence with IPSAS/IFAC in Brazil; accounting applied to the public sector; internal audit in the public sector; implementation of NBC TSP.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Estatística descritiva para o perfil da amostra.....	56
Tabela 2	Estatística descritiva para o perfil profissional.....	57
Tabela 3	Estatística descritiva da opinião sobre o processo de implantação NBCASP.....	59
Tabela 4	Análise fatorial exploratória dos indicadores de opinião sobre o processo de implantação das NBCASP.....	61
Tabela 5	Plano de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.....	63
Tabela 6	Estatística dos indicadores que avalia a opinião sobre a estrutura do órgão público.....	64
Tabela 7	Análise fatorial exploratória dos indicadores de opinião sobre a estrutura do órgão público.....	66
Tabela 8	Estatística dos indicadores que avalia a opinião sobre a estrutura de auditoria interna.....	68
Tabela 9	Análise fatorial exploratória dos indicadores de opinião sobre a estrutura da auditoria interna.....	70
Tabela 10	Estatística dos indicadores que avalia a opinião sobre as atribuições, competências e remuneração.....	71
Tabela 11	Análise fatorial exploratória dos indicadores de opinião sobre atribuições, competências e remuneração.....	73
Tabela 12	Estatística descritiva da nova estrutura de indicadores.....	74

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFE	Análise Fatorial Exploratória
AMAU	Associação dos Municípios do Alto Uruguai
AMMOC	Associação dos Municípios do Meio Oeste Catarinense
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DOU	Diário Oficial da União
EUA	Estados Unidos da América
FGAB	Finnish Government Accounting Board's
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PCASP	Plano de Contas aplicado ao Setor Público
PIPCP	Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PwC	Pricewaterhouse Coopers
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

Capítulo 1	11
1 INTRODUÇÃO	11
Capítulo 2	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.2 AUDITORIA INTERNA.....	23
2.3 AMBIENTE ORGANIZACIONAL	25
2.4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	35
2.5 TEORIA INSTITUCIONAL	39
2.6 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	43
Capítulo 3	46
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	46
3.1 MÉTODOS ESTATÍSTICOS.....	49
3.2 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA	50
Capítulo 4	52
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	52
4.1 PERFIL DA AMOSTRA.....	52
4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES	54
4.2.2 Opinião sobre o processo de implantação das NBCASP	54
4.2.4 Opinião sobre a estrutura da auditoria interna.....	63
4.2.5 Opinião sobre atribuições, competências, remuneração	66
4.2.6 Nova estrutura de análise.....	69
Capítulo 5	73
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS	76
APÊNDICES	84
ANEXOS	93

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A crescente demanda por melhores serviços públicos, que ocasionou um aumento da exigência pela prestação de contas e responsabilização (*accountability*) daqueles responsáveis por gerir os erários, incluindo a necessidade de uma administração efetiva dos recursos, motivou o início dos procedimentos referentes à implantação de um novo modelo de contabilidade pública (Xavier & Silva, 2017).

No caso do Brasil, o processo de convergência das práticas contábeis iniciou-se com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 184, de 25/08/2008, editada pelo Ministério da Fazenda (2008), impulsionando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a publicar, em 2008, as primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Com um novo modelo contábil, surgiu a necessidade de implantação de um plano de contas único, o PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), além da remodelação nas demonstrações contábeis. Até o encerramento do presente trabalho, o CFC publicou 16 NBC TSP convergidas com as International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), conforme pode ser observado no Anexo A. Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional, com lastro das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), publica regulamente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua 7ª edição.

O meio acadêmico contábil internacional demonstra um grande interesse nas discussões sobre mudanças das normas contábeis (Nahapiet, 1988). O debate, que antes era voltado para as questões normativas (Hammerschmid & Meyer, 2005),

hoje se concentra na compreensão dos impactos e processos de mudança em nível organizacional (Liguori & Steccolini, 2012; Liguori, 2012).

Dentre as diversas abordagens utilizadas pelos autores para estudar as questões organizacionais, destaca-se a Teoria Institucional. Alguns teóricos enfatizam como a mudança contábil é gerada e configurada por variáveis organizacionais e contextuais (Nor-Aziah & Scapens, 2007). Há autores que relacionaram cultura e poder aos processos de mudanças (Williams & Seaman, 2001; Abernethy & Vagnoni, 2004). Por fim, alguns teóricos seguiram a Teoria da Contingência para analisar a mudança contábil e organizacional (Baines & Langfield-Smith, 2003).

Diante do processo de convergência para as *International Public Sector Accounting Standard / International Federation of Accountants* (IPSAS/IFAC), no Brasil, e consoante estudos das atuais características institucionais e organizacionais dos segmentos de contabilidade e auditoria interna nos órgãos do setor público brasileiro, somados ao levantamento do perfil e percepção dos profissionais contadores que atuam nessas áreas, propõe-se à pesquisa a seguinte questão-problema: qual a percepção de uma amostra dos profissionais da contabilidade pública sobre o processo de implantação das NBC TSP convergidas com as IPSAS e os impactos na estrutura organizacional, competências e atribuições dos serviços de contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro?

Com as crescentes transformações na área de Ciências Contábeis, a Teoria Institucional, que é uma abordagem sociológica, vem chamando atenção dos pesquisadores brasileiros (Barbosa & Colauto, 2010).

O conceito de Teoria Institucional pode ser trabalhado com a visão de:

[...] Dias Filho (2003, p. 95), analisando Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1983, 1991), entre outros, sugere que: A teoria institucional procura explicar a estrutura e o funcionamento das organizações como uma realidade socialmente construída. Sob esse prisma, elas são vistas como um ente que atua em função de regras, procedimentos, crenças e valores predominantes em determinado contexto. (Nascimento, Rodrigues e Megliorini, 2010, p. 4)

Em harmonia com Monteiro & Pinho (2017, p. 115), “as implantações das práticas de contabilidade de gestão no setor público têm como origem o processo de inovação da *New Public Management*¹, mas a sua implantação ou não implantação pode ser elucidada pelo uso da Teoria Institucional”.

Já a Teoria da Contingência evidencia que não existe nada absoluto nas organizações ou nas teorias administrativas, e tudo depende de fatores ambientais e técnicas administrativas adequadas para a organização atingir seus objetivos (Chiavenato, 2014).

Segundo Moreno, Borsato, Dal Vesco & Walter (2016, p. 46), “a Teoria da Contingência orienta a busca por uma estrutura organizacional otimizada diante de fatores internos e do ambiente externo à organização, o qual também influencia internamente as organizações (Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Marques, 2012)”.

Com base no cenário apresentado, o tratamento da questão da pesquisa teve como suporte teórico a Teoria Institucional e a Teoria da Contingência, bem como a revisão da literatura sobre os temas. Destaca-se que ainda é exíguo o número de trabalhos com esse tipo de foco no setor público brasileiro.

¹ “A New Public Management (NPM) ou Nova Gestão Pública, tem como objetivo a adaptação e transferência dos conhecimentos gerenciais do setor privado para o setor público (Matias-Pereira, 2010, p. 78). Fonte: Cappellesso, G; Figueiredo, L. M., & Lima, D, V. (2016). A contribuição de novos padrões contábeis para governança corporativa do setor público brasileiro. *RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 7(3), 77-90.

O propósito da pesquisa foi captar a percepção dos contadores públicos, de forma que seja possível averiguar se os segmentos de contabilidade e auditoria interna, nas três esferas de governo, estão estruturados ou se modernizaram de forma a atender à consecução do processo de convergência, ora em andamento no país, e, ainda, conhecer o perfil dos profissionais contadores que atuam na contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro.

A pesquisa se justifica pela importância do assunto para o entendimento da complexidade e heterogeneidade da organização das práticas e rotinas de contabilidade e auditoria interna nas instituições públicas brasileiras. O estudo de Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota and Seiwald (2014) comparou as mudanças que ocorreram nos sistemas de contabilidade na Itália, Reino Unido e Áustria, nas últimas três décadas. Uma das conclusões foi a de que cada país, apesar de ter passado por reformas semelhantes, fez a sua própria tradução das ideias, conceitos e normas. A mudança e a inovação são resultado da interação entre diversas culturas, valores e alianças de poder (Dent, 1991; Burns & Scapens, 2000; Liguori & Steccolini, 2012).

Conhecer a percepção dos profissionais contábeis do setor público brasileiro pode contribuir para a compreensão sobre o desempenho das instituições, o nível de conhecimento das normas e legislações, o processo admissional e a transparência e convergência contábil em curso no país. Além disso, poderá colaborar com possíveis explicações sobre influências de restrição sobre recursos humanos na adoção das novas normas de contabilidade e auditoria interna.

A pesquisa visa, portanto, preencher a lacuna na literatura brasileira com relação ao conhecimento da estrutura organizacional das entidades públicas e a

compreensão do nível de preparação dos contadores para introduzir as novas normas, após 10 anos do início da convergência.

Alguns pesquisadores admitem que o sucesso da nova contabilidade e gestão de sistemas depende, primeiramente, do apoio e da capacidade de implementação do processo (Chenhall, 2003). O ambiente, a estrutura organizacional, a tecnologia e as maneiras de decisão gerencial exercem impacto no sucesso e no desempenho organizacional (Gordon & Miller, 1976; Gupta, Dirsmith & Fogarty, 1994; Geiger & Ittner, 1996).

Com as crises fiscais e financeiras que preocupam diversos países, o estudo se mostra relevante também para investigar se as instituições têm capacidade de organização para reagir e reajustar, em resposta a choques e ambiente de mudança (Ligouri & Steccolini, 2014).

Adicionalmente, pode-se falar sobre a importância de estudar o vínculo profissional do contabilista com a Administração Pública. Uma pesquisa realizada pela Confederação Nacional dos Municípios mostrou que em 2017, comparada com a pesquisa realizada em 2014, o número de contabilistas concursados nos municípios brasileiros caiu de 57,54% para 51,8%. Em contrapartida, houve aumento do número de contabilistas em cargo de comissão e terceirizados, podendo ser um indicativo do despreparo dos servidores concursados em relação às mudanças contábeis (CNM, 2017).

Quanto à estratégia de pesquisa, tratou-se de um estudo exploratório de caráter descritivo, tendo como instrumento de coleta de dados um questionário *online* respondido por 168 contadores brasileiros. A metodologia estatística utilizada foi a Análise Fatorial Exploratória (AFE), além dos conceitos de estatística básicos – distribuição de frequência e medidas de tendência central e dispersão, sendo

utilizado o *software* Stata.

Os resultados mostram que há necessidade de mudanças organizacionais. Há desinteresse da alta gestão em implementar os procedimentos e controles necessários à implantação das NBC TSP, conjugando-se as pressões políticas ou outros interesses, ausência de investimento em capacitações e dificuldades de adaptação cultural das instituições ante à implantação das NBCASPs e MCASP. Boa parte dos contadores entende que a auditoria interna não executa um trabalho adequado na área contábil e que falta competência técnica para o mesmo.

Capítulo 2

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA

O órgão responsável pelo desenvolvimento das IPSAS é o Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público (IPSASB®). Tal instituição empenha-se em melhorar os relatórios financeiros do setor público por meio do desenvolvimento de IPSAS®, normas contábeis internacionais para uso dos governos e outros órgãos do setor público em todo o mundo (*International Federation of Accountants [IFAC], 2018*).

A empresa PricewaterhouseCoopers (PwC) desenvolveu, em 2013, um estudo sobre a nova contabilidade governamental, englobando diversos países (Europa, Ásia, África, Oceania, América do Norte, América Latina). Conforme tal pesquisa, “A number of countries have developed their own public sector accounting standards, based on national standards or IFRS, adapting these rules to the public sector environment and seeking inspiration in IPSAS as they deem appropriate”. (PricewaterhouseCoopers, 2013, p. 12)

Nesse mesmo estudo da PwC (2013) consta a informação de que os países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que ainda trabalham com regimes de caixa ou base modificados pretendem aderir ao regime de contabilidade por competência completa nos próximos cinco anos (PwC, 2013). Ao longo dos anos, a preocupação de investidores tem sido a capacidade dos governos em honrar as suas dívidas.

O próprio documento da PwC (2013) sinaliza a manifestação do G20² sobre a importância dos relatórios financeiros e contábeis transparentes e comparáveis, fundamentais para avaliação dos riscos da sustentabilidade da dívida pública.

No decorrer dos últimos anos, a Contabilidade Pública brasileira vem passando por profundas alterações. De acordo com Castro (2013), o Governo Federal passou por quatro grandes mudanças nos últimos cem anos. A primeira delas tratou da concepção do Código de Contabilidade, de 1922, que padronizou os registros contábeis. A segunda grande mudança ocorreu em 1964, com a promulgação da Lei nº 4.320/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para a preparação e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5.º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal (Lei nº 4.320, 1964).

A implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), em 1987, retomou a relevância da contabilidade como suporte às informações gerenciais, através de técnicas específicas, referentes a operações financeiras e execução orçamentária, e, por fim, com a última etapa em curso, a implantação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

O estudo de Colares, Padrones e Santos (2014) buscou verificar a implantação das IPSAS na Administração pública brasileira, bem como os

² “O G-20 foi criado em setembro de 1999 pelos ministros das finanças e governo central do grupo dos sete (Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Reino Unido e Estados Unidos). Sua idéia era estabelecer "um novo mecanismo para o diálogo informal" com o objetivo de "ampliar a discussão das principais questões econômicas e financeiras entre economias sistemicamente significativas e promover a cooperação para alcançar um crescimento econômico estável e sustentável que beneficie a todos ". A criação do G20 ocorreu em resposta à crise financeira asiática de 1997, que começou na Tailândia e se espalhou rapidamente para os outros países asiáticos antes de transbordar para a Rússia e a América Latina em 1998. Uma primeira prioridade do grupo foi identificar maneiras de evitar uma nova crise financeira. Vários países participaram do primeiro encontro em dezembro/1999, inclusive o Brasil” (p. 17). Fonte: Kassum, J. (2012). *The G20: What It Is, What It Does: a Business Guide*. Paris, France: ICC Services.

problemas centrais encontrados nesse processo. Um dos resultados mostrou que 5%, de uma amostra de 274 respondentes, não tinham conhecimento das IPSAS e NBCTs.

Uma importante alteração, no Brasil, foi a publicação da NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, em 04/10/2016. A norma estipula conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das outras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP), do CFC, designadas as entidades do setor público.

Com a finalidade de avaliar o entendimento sobre a relevância referente às mudanças das NBCTs, o estudo de Almeida, Félix, Miranda, Vasconcelos e Lagioia (2016) apurou que 66,7% dos profissionais de contabilidade pública estão observando com atenção todo o processo de convergência. Também registrou que 48,5% dos profissionais da contabilidade apresentam um grau médio de conhecimento do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ao passo que 27,3% têm alto conhecimento.

Possivelmente, um dos maiores desafios para o processo de convergência das normas brasileiras da contabilidade aplicadas ao setor público para as normas internacionais (IPSAS da IFAC) é a adesão do regime de competência.

Segundo Feijó (2013), entre as diversas razões para um progresso na reforma contábil estão a evidenciação de ativos e passivos pelo regime de competência, a consolidação das contas públicas, o aprimoramento da qualidade das informações e o estabelecimento de um sistema de custos.

A Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015:

[...] dispõe sobre os novos prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros, em continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, p. 01)

O plano de implantação elenca os procedimentos patrimoniais a serem essencialmente atendidos para a consolidação das contas públicas nacionais com a mesma base conceitual, demonstrando os conceitos sobre a descrição do procedimento (Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP), as bases normativas e as etapas necessárias para a implantação de maneira simplificada (Portaria STN nº 548, 2015).

Segundo Xavier e Silva (2017), a entrevista com a contadora geral do município de Belo Horizonte mostrou que a influência do contexto político e econômico dificultou o progresso na implantação de alguns itens determinados no PIPCP, além do prejuízo nos investimentos com a capacitação de servidores.

A pesquisa de Vicente, Morais e Platt (2012) teve como finalidade verificar efeitos e expectativas sobre as alterações contábeis provenientes das NBCASPs. De acordo com os autores, a reforma contábil possibilitará o acompanhamento do resultado primário do governo (excedente necessário para a cobertura das despesas financeiras) e do patrimônio dos órgãos do setor público. A utilização da depreciação contribuirá para transparência fiscal (prestação de contas) dos governos, sendo base para governança na Administração Pública.

Segundo Vicente *et al.* (2012), os ativos e passivos serão mais bem evidenciados, com melhor interpretação dos resultados e implantação do sistema de custos. Além disso, ocorrerá melhoria na avaliação dos ativos estatais, que muitas vezes estão contabilizados com valores fora da realidade.

As mudanças proporcionadas pela convergência das normas de contabilidade pública brasileiras aos padrões internacionais têm como objetivo aprimorar a qualidade da informação prestada à sociedade. Com a demanda por mais eficiência e eficácia nos serviços públicos, juntamente com a globalização, cresce, também, a preocupação com a gestão dos recursos, prestação de contas e *accountability*.

Há poucas discussões na literatura sobre a questão da melhoria da qualidade da informação (Laughlin, 2012; Bergmann, 2012 como citado em Souza, Vasconcelos, Caneca & Niyama, 2013). De acordo com Souza et al. (2013, p. 229), "o tema é bastante controverso em virtude do custo e mudanças estruturais requeridas pela alteração para um regime integral de competência, como, por exemplo, treinamento apropriado e a aceitação por parte dos gestores públicos".

A pesquisa de Souza et al. (2013) indica que usuários e profissionais que elaboram a informação contábil do setor público brasileiro acreditam que a adoção do regime de competência pode aperfeiçoar a qualidade das informações para tomada de decisão e gestão dos órgãos públicos.

O trabalho de Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016) buscou avaliar o apoio das novas normas de contabilidade às práticas de governança corporativa no setor público brasileiro. Analisaram-se as normas vigentes de contabilidade (IPSAS, NBCASP e MCASP), correlacionando com os conceitos de governança propostos nos documentos Referencial Básico de Governança, do Tribunal de Contas da União (TCU, 2014), Study 13 da IFAC (2001) e *framework* produzido pela IFAC e pela *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA, 2014). Os princípios são: liderança, estratégia, controle, transparência, *accountability*, integridade e divulgação. A percepção dos autores foi de que os objetivos essenciais das normas se harmonizam com a melhoria da qualidade e da consistência das informações

prestadas aos cidadãos. Ou seja, os novos padrões têm um efeito positivo nas práticas de governança corporativa no setor público brasileiro.

Conforme Xavier e Silva (2017), a adoção das NBCASP originou uma enorme necessidade de mudanças nos processos organizacionais nos órgãos e no município de Belo Horizonte. O estudo mostrou que a implantação do novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro trouxe enormes ganhos na qualidade da informação, maiores demandas de informação contábil aos contadores (com aumento da responsabilidade) e grande ingerência nos sistemas de Tecnologia da Informação.

O Relatório de Levantamento referente ao processo nº 017.245/2017-6, publicado pelo TCU (Acórdão nº 588/2018 Plenário), teve por objetivo mostrar informações sobre a situação da governança pública na administração federal (Tribunal de Contas da União [TCU] 2018). Os elementos de governança que cooperam para que o órgão produza valor com os recursos que tem são: gestão estratégica e de riscos, transparência, acompanhamento de resultados, avaliação e *accountability*.

A verificação do TCU em 488 órgãos, através de questionários, mostrou baixo nível de maturidade referente à governança pública, ou seja, as boas práticas de governança pública corporativa não são seguidas na maioria das instituições. O acompanhamento da estratégia organizacional, dos resultados e da *performance* da alta administração estão prejudicados. Muitas organizações públicas participantes da pesquisa não têm condição de entregar ao cidadão o que se espera que entregue, um serviço de qualidade (TCU, 2018).

2.2 AUDITORIA INTERNA

Nos últimos tempos, o ambiente de negócios privados e a área governamental sofreram grandes mudanças em todo o mundo, devido à globalização, à utilização de tecnologias avançadas e a inúmeros acontecimentos envolvendo as demonstrações contábeis de grandes empresas.

Da mesma maneira que a contabilidade, a auditoria tem sua origem na necessidade de controle sobre o patrimônio. Pode-se dizer que a auditoria interna é uma ferramenta significativa da administração pública para a concretização dos princípios de governança na esfera pública (Linczuk, 2012).

No contexto brasileiro, o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (2016) trata a essa auditoria como:

[...] um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. A auditoria financeira é parte dos processos de governança e accountability públicas, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos (Tribunal de Contas da União, 2016).

Diante das reformas governamentais e convergência das normas contábeis às normas internacionais, há de se reconhecer a importância da auditoria interna no âmbito da gestão pública. Os governos que almejam níveis mais altos de transparência precisam comprovar a responsabilidade no uso de dinheiro e eficiência na prestação de serviços.

O estudo realizado pela empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2011) trata da perspectiva da auditoria interna no setor público e mudanças dos profissionais. Dentre os aspectos relatados, destacam-se os seguintes aspectos: existe a necessidade de integrar totalmente a auditoria interna nas reformas

contínuas da gestão das finanças públicas, pois os auditores internos são parte integrante da gestão financeira do governo e uma ferramenta para melhorar a gestão do desempenho no setor público. Com relação aos profissionais, há falta de auditores internos qualificados e carência de oportunidades para capacitação, e, em alguns contextos, a equipe é mal remunerada e desmotivada.

O trabalho de Costa (2008) teve como propósitos analisar se as normas e procedimentos de auditoria interna são empregados nos municípios portugueses (incluindo a existência de Gabinetes de Auditoria e/ou ROCs próprios), avaliar a importância atribuída e, além disso, examinar a possibilidade de se adotar na auditoria interna municipal portuguesa, entre outros procedimentos, especificamente o de auditoria externa e internacionais.

As principais constatações do estudo de Costa (2008) foram: a maioria dos municípios portugueses não possui um departamento de auditoria interna, devido à falta de recursos técnicos e humanos, embora entendam que esse departamento tem muita importância; os municípios que declararam possuir auditoria interna estruturaram o departamento depois da implantação de plano de contabilidade local; boa parte dos respondentes concorda sobre a importância de a auditoria interna estar subordinada diretamente ao gestor máximo; os municípios que possuem o departamento de auditoria interna dão prioridade às auditorias econômico-financeiras, de gestão e de legalidade; a maior parte dos municípios respondentes assegurou auditar todos os aspectos da Contabilidade Orçamentaria e Patrimonial.

O trabalho de Mendes, Oleiro e Quintana (2008) teve como objetivo discutir o papel da transparência e do controle social para o combate da corrupção no Brasil. Para os autores, a atuação conjunta dos serviços de contabilidade e dos órgãos de controle interno e externo são de extrema importância para o combate à corrupção

num país como o Brasil.

Por fim, no trabalho de Asare (2009) foi possível verificar que o papel da auditoria interna engloba três pilares: a avaliação e melhoria dos processos de gestão de riscos, controle e governança. Esses três elementos englobam as políticas e procedimentos definidos para assegurar a realização dos objetivos e incluem a avaliação adequada do risco, a confiabilidade de relatórios internos e externos e processos de prestação de contas e a conformidade com leis e regulamentos.

No setor público, os controles são principalmente embutidos no sistema de gestão financeira pública. A atividade de auditoria interna tornou-se uma importante ferramenta na garantia interna dos controles financeiros públicos e no mecanismo para monitorar e avaliar as atividades gerenciais antes da avaliação externa por auditores externos. Auditores internos do setor público trabalham com a administração para aperfeiçoar a prestação de serviços, assegurar o compromisso de melhorar os controles internos e garantir a conformidade com as leis aplicáveis. A função de auditoria pode ser considerada parte integrante da gestão financeira do governo e um mecanismo para melhorar o desempenho no setor público (Asare, 2009).

2.3 AMBIENTE ORGANIZACIONAL

O objetivo deste capítulo é o entendimento das características organizacionais do ambiente em que a contabilidade e auditoria interna estão inseridas, ou seja, procura contextualizar o ambiente interno. Uma das situações que podem provocar mudanças no ambiente é o processo de implantação das NBC TSP convergidas com as IPSAS.

A compreensão dos aspectos do ambiente interno é muito importante, tendo em vista a obtenção de apoio e colaboração dos indivíduos:

[...]O estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças no ambiente (Nascimento, Rodrigues e Megliorini. 2010, p. 2)“.

Dentre os temas que estão sendo explorados para analisar as mudanças organizacionais estão as questões envolvendo cultura, envolvimento das pessoas e treinamentos. Tanto autores nacionais quanto internacionais destacam a importância desses aspectos para uma melhor estruturação organizacional e adaptação a essas mudanças. Além disso, outras situações que podem ser observadas no ambiente organizacional são abordadas neste tópico, tais como: competências, remuneração, autonomia do contador, comprometimento da alta administração e forma de admissão do contador.

Se a contabilidade é definida como uma prática social e institucional (Miller, 1994; Scapens, 1994; Humphrey & Scapens, 1996; Burns & Scapens, 2001; e Chapman *et al.*, 2009 como citado em Carvalho, Gomes & Fernandes, 2012, p. 312), a pesquisa empírica deve considerar o ambiente institucional no qual essas práticas funcionam.

Em se tratando de contexto organizacional (Gupta *et al.*, 1994 como citado em Carvalho *et al.*, 2012, p. 311), pesquisas precedentes chegaram à conclusão de que o sucesso dos sistemas de contabilidade gerencial depende de um apoio apropriado no processo de implementação de inovações, como compromisso político, treinamento, habilidades e recursos atuais dos sistemas de informação.

Um dos pontos abordados na pesquisa de Liguori and Steccolini (2012)

mostra que a cultura gerencial foi vastamente divulgada no setor público italiano, após a constatação de que faltava cultura adequada e motivação para mudar, e que a inovação requer adaptação e envolvimento pessoal.

Ainda no estudo de Liguori and Steccolini (2012) há o reconhecimento de que a contabilidade exerce um papel fundamental nas mudanças organizacionais e que nas últimas décadas foi de extrema importância para as reformas iniciadas no setor público.

A investigação de Dent (1991) analisou como novas práticas contábeis podem influenciar na reconstrução da cultura da organização. O estudo de campo da mudança organizacional mostrou como a contabilidade, fazendo parte das configurações organizacionais, pode formar o conhecimento cultural de maneira particular, criando condições específicas para ação organizacional e, conseqüentemente, como isso pode levar a novos padrões de organização, de autoridade e influência.

O estudo de Calado e Teixeira (2016), que teve como propósito avaliar a percepção dos profissionais acerca da elaboração das demonstrações contábeis depois da convergência das normas brasileiras com as IPSAS, mostrou que a cultura organizacional parece ser um dos entraves para sua preparação. Os respondentes da pesquisa revelaram baixa expectativa com relação à rápida adaptação cultural e institucional às novas normas.

O autor Herbest (2010) defende que as instituições possuem problemas antes mesmo da implantação do regime de competência e que permanecem após a fase de implantação, surgindo, então, a necessidade de melhorias na questão de treinamentos e mudança cultural.

A reforma contábil para o regime de competência envolve aplicação de recursos financeiros, tempo, esforço, habilidades específicas e uma mudança geral na mentalidade das pessoas em todo nível organizacional (PwC, 2013). Neste estudo há a constatação de que o processo de mudança de regime contábil abrange pessoas da contabilidade, assim como não contadores envolvidos na coleta de dados e tomadores de decisão (PwC, 2013).

Com a convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais fica evidente a necessidade de profissionais qualificados, sendo a preparação técnica um dos mais significativos fatores para o sucesso da implementação das normas.

O estudo da PwC (2013) mostra que mais da metade dos respondentes da pesquisa afirmam que a falta de pessoal treinado é um dos principais problemas na adoção do regime de competência, visto que tal regime exige um maior conhecimento técnico e julgamento profissional. E, ainda, aponta a necessidade de capacitação do pessoal operacional ligado à área de inventário e ativo fixo.

A pesquisa de Colares *et al.* (2014) também menciona a falta de treinamento dos servidores como um ponto negativo na implantação das NBC TSP.

Na visão de Liguori and Steccolini (2012), os responsáveis pelas decisões políticas devem tentar influenciar as condições internas, seguindo o processo de implementação de reformas e recorrendo a treinamentos, a fim de facilitar as mudanças.

Em sua pesquisa, Xavier e Silva (2017) buscaram analisar os impactos, mudanças e ganhos ponderados pelos profissionais contábeis de Belo Horizonte – MG. Boa parte dos respondentes avaliou que os profissionais incluídos no processo

de implantação das NBCASP não foram treinados antecipadamente, apesar do estímulo da contabilidade geral para que eles participassem de eventos de capacitação. Além disso, apontaram grande dificuldade com relação a novos assuntos contábeis, proveniente da convergência.

Para Diniz, Santos, Silva e Martins (2015), na percepção do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), o Estado deve ser responsável pelo treinamento dos servidores, isto é, o Governo deve garantir a capacitação com relação à aplicação das IPSAS e NBCASP.

Segundo Cardoso (2006), a temática sobre a harmonização das normas contábeis e de auditoria no âmbito internacional deve ser observada na avaliação das competências individuais dos contadores. A demanda das normas internacionais requer capacidade e habilidade dos contadores e auditores, passando pelo campo da interpretação, mensuração e julgamento.

Diante da internacionalização da economia e reorganização da administração pública, o tema “Competências” tem ganhado espaço nas pesquisas.

A literatura mostra que estudos sobre competência têm ligação, primeiramente, com a área de psicologia. No momento atual, as pesquisas conectam o tema competências com habilidades intelectuais, cognitivas e inteligência emocional (Cardoso, Riccio & Albuquerque, 2009).

A quantidade de pesquisas sobre competências voltadas para área pública é muito pequena. Ademais, há uma carência de trabalhos voltados para competências na contabilidade (Carneiro & Silva, 2015).

A pesquisa de Carneiro e Silva (2015) procurou detectar quais as competências e o perfil que o profissional contábil do setor público deve desenvolver

para atender às mudanças propostas pela nova contabilidade pública. O estudo foi realizado com os contadores que participaram de um evento promovido pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

De acordo com os resultados de Carneiro e Silva (2015), as principais competências a serem formadas e aperfeiçoadas pelos contadores do Estado de Rondônia são: qualificação de recursos humanos e flexibilidade, análise de custos aplicados ao setor público, avaliação de resultados na gestão pública municipal, análise das contas públicas e liderança. Este último, segundo entendimento de Carneiro e Silva (2015), será de extrema importância devido à inevitabilidade de um aumento das equipes contábeis, a fim de obedecer às determinações das NBCASPs, MCASP e, também, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda conforme Carneiro e Silva (2015), a pesquisa pode cooperar para o convencimento dos gestores públicos, no sentido da necessidade de qualificação dos profissionais ou de demandar o perfil de competências estudado no artigo para as futuras contratações, via concurso público, visando a tomada de decisão e a possibilitar a operacionalização do controle social.

O estudo de Brandalise, Fella e Zamin (2009) teve como objetivo verificar as atuais circunstâncias em que o contador está inserido dentro da administração pública. A pesquisa foi realizada no âmbito da Associação dos Municípios do Alto Uruguai (AMAU), considerando 32 prefeituras.

Um dos pontos abordados na pesquisa de Brandalise *et al.* (2009) foi o que deveria ser melhorado para qualificação do profissional contábil público. O resultado mostra que 17% dos contadores demonstram insatisfação com a questão salarial, sugerindo que ocorra uma melhora na remuneração regional. Questionados sobre as maiores dificuldades do contador no setor público, 38% dos respondentes citaram

o convencimento dos administradores públicos para que se mantenham dentro das normas legais e contábeis.

Burns (2000) entende que o impulso no processo de mudança é reforçado pela implantação de incentivos para os atores envolvidos. Já Borges (2012) destaca a importância de novas regras de remuneração para criar incentivo ao trabalho eficiente.

O estudo de Liguori (2012) mostra que a satisfação de interesses é necessária para que mudanças contábeis aconteçam na presença dos padrões de reforma. Se as pessoas estão satisfeitas com novas ideias e novas condições são provocadas, as mudanças encontrarão uma resistência menor e um terreno melhor para serem incorporadas. A satisfação de interesses é um pressuposto de mudança e representa o primeiro e mais importante fator para obter apoio de atores organizacionais em todos os níveis. As capacidades técnicas também exercem uma função no apoio à mudança.

Outro ponto que pode ser abordado neste tópico é a questão da autonomia do contador no setor público. Feijó (2013) enfatiza a relevância da independência das ações, a fim de preservar o contador das influências políticas.

No estudo de Colares *et al.* (2014), foi verificado que um dos entraves para a implantação das NBC TSP seria a falta de independência dos contadores públicos por ausência de vontade política, ou seja, os autores chegaram à conclusão de que os contadores não têm autonomia para executar suas tarefas. Ainda, um dos fatores considerados negativos para implantação das IPSAS seria a falta de valorização dos profissionais contábeis.

Sathe (1983) fala sobre os papéis do contador. Dois deles são descritos como

o contador independente e o contador forte. Se a ênfase principal for atribuída aos controles financeiros e controles internos, é necessário que o contador mantenha a objetividade e independência, a fim de garantir a exatidão desses relatórios financeiros e a integridade do controle interno.

Alguns estudos sugerem que as questões políticas exercem influência sobre as reformas necessárias para a implantação de novas normas de contabilidade. Com relação ao apoio e interesse da alta gestão, o tema já vem sendo estudado no cenário internacional.

Um estudo realizado pela *International Federation of Accountants* (2014) apresentou a experiência de vários países com a implementação das normas de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS). No caso da Costa Rica, o processo foi longo e gradual. Com relação às experiências durante todo processo, destaca-se o forte apoio político. A lição que o país tem a passar é de que o procedimento de adoção e implementação das IPSAS demanda apoio político e participação ativa dos gestores das instituições públicas interessadas (IFAC, 2014).

Finalizando os estudos internacionais, pode-se falar da pesquisa de Oulasvirta (2014), a qual procurou verificar as razões pelas quais a Finlândia relutou em adotar as IPSAS, em que o conselho de contabilidade do governo nacional, *Finnish Government Accounting Board's*, (FGAB) teve uma postura negativa sobre os padrões das IPSAS. O autor chegou a conclusão de que o interesse político nas IPSAS era baixo e não se percebia nenhum envolvimento dos partidos com relação à contabilidade governamental.

Com relação a trabalhos brasileiros, pode-se citar o de Lima (2017). Tal estudo teve como finalidade verificar a interferência dos atores no processamento da convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às

normas internacionais. De acordo com Lima (2017), após análise do grau de percepção dos entrevistados com relação ao processo de convergência da contabilidade pública brasileira, pode-se afirmar que o apoio político e liderança técnicas são baixos.

Herbest (2010) investigou os problemas encontrados no setor público internacional com relação à implantação do regime de competência. Tal estudo foi realizado por meio de pesquisa das publicações internacionais que tratam dessa temática, além de uma pesquisa exploratória com gestores municipais do Espírito Santo. Segundo Herbest (2010), os resultados mostraram que a falta de vontade política é a principal dificuldade na adoção do regime de competência e que normalmente ela é a origem da maioria dos demais problemas. O autor entende que a questão da falta de vontade política pode ser resolvida com a coerção dos órgãos reguladores.

No tocante à terceirização da função contábil no setor público, a comunidade acadêmica ainda discute muito pouco. O que se encontra são debates entre profissionais que atuam em Tribunal de Contas e representações do Ministério Público.

Uma das análises efetuadas por Costa, Souza, Baihe e Filho (2018) foi sobre o vínculo funcional dos profissionais da contabilidade, que atuam como responsáveis pela prestação de contas nas prefeituras das capitais. Os autores concluíram que na região Nordeste o percentual de comissionado é de 56%, enquanto o de efetivos é de 44%. Nas regiões Sul e Sudeste todos os profissionais são efetivos. Já na região Centro Oeste os comissionados representam 25% e efetivos 75%. Por último, a região Norte conta com 43% de comissionados e 57% de efetivos.

A pesquisa de Klann e Piccoli (2015) foi realizada com os profissionais do

município do Meio Oeste de Santa Catarina (Associação dos Municípios do Meio Oeste Catarinense - AMMOC). O objetivo era conhecer a percepção dos contadores públicos em relação às NBCASP, baseada nas seguintes áreas: sistema de informação, atualização profissional e mudança de cultura operacional. Os autores chegaram à conclusão de que os contadores públicos reconhecem a importância da implantação das NBCASP, mas admitem que não estão preparados para colocar em prática tais normas. Constatou-se, ainda, que alguns contadores não têm entendimento correto das normas.

Calado e Teixeira (2016) chegaram à conclusão de que o conhecimento técnico não é uma dificuldade para elaboração das demonstrações contábeis. O problema estaria na cultura organizacional. No entendimento dos respondentes, a probabilidade de um ritmo rápido para adaptação cultural e institucional às novas normas de contabilidade é baixa. Os profissionais avaliam que a falta de recursos humanos e tecnológicos prejudicam o processo de adoção das novas normas.

De acordo com a conclusão de Diniz *et al.* (2015), o GTCON avalia que a implantação das IPSAS será útil para gestão pública, com a possibilidade de solucionar problemas, tais como: maior comparabilidade das demonstrações contábeis e redução de possíveis fraudes. Quanto à percepção das normas, o grupo acredita que a implantação das IPSAS é um objetivo possível de ser alcançado. Ainda segundo Diniz *et al.* (2015), a hipótese custo-benefício se mostrou significativa, pois a implantação das IPSAS trará benefícios maiores do que as despesas desembolsadas. A responsabilidade pela aplicação e treinamento das IPSAS deve ser do Estado.

2.4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A maneira como os órgãos estão estruturados é muito importante para que os mesmos possam atingir suas metas e objetivos públicos, com foco no atendimento as necessidades do cidadão (Lima, Jacobini e Araujo, 2015).

O objetivo deste capítulo é apresentar alguns fundamentos sobre estrutura organizacional, considerando a possibilidade de novos arranjos organizacionais nos órgãos públicos, visando compatibilizar as estruturas com as demandas decorrentes do processo de implantação das NBC TSP convergidas com as IPSAS.

A Contabilidade e Auditoria Interna estão inseridas no contexto de uma organização. Conforme Chiavenato (2011), a organização pode ser vista como uma entidade social estruturada, reunindo pessoas direcionadas para objetivos específicos, visando alcançar determinados resultados. A organização formal engloba camadas hierárquicas ou níveis funcionais definidos no organograma, diretrizes, normas, procedimentos, rotinas e todos os aspectos para interação entre órgãos, cargos e ocupantes, com o propósito de atingir objetivos (Chiavenato, 2011).

Para Flamholtz (1996), a estrutura organizacional funciona como um mecanismo de controle, explicitando os comportamentos esperados das pessoas no desempenho de suas funções, da mesma maneira que a especificação da autoridade e a relação de subordinação de todo o conjunto de funções que compõem a estrutura organizacional, por si. Desta forma, inúmeras dimensões estruturais cooperam para o procedimento de controle, abrangendo o grau de centralização ou descentralização, especialização funcional, grau de integração vertical ou horizontal e “amplitude de controle” (número de subordinados diretos).

Com a modernização da administração pública e a busca pela melhoria na

eficiência administrativa e prestação de serviços à sociedade, a análise da estrutura organizacional passa a ser uma questão de suma importância para compreensão sobre a forma como os entes públicos estão estruturados. Novas capacidades na gestão da administração pública requerem melhoria nos fluxos de trabalho, dos processos decisórios e das comunicações, além de uma estrutura organizacional apropriada, que ocasione uma modificação significativa da capacidade institucional de gestão. O entendimento da complexidade da estrutura organizacional é fundamental para produzir meios para que a mudança organizacional possa ocorrer (Lima, Jacobini e Araujo, 2015).

As circunstâncias que podem provocar mudanças organizacionais com influências na estrutura organizacional são: crises ou problemas, novas oportunidades e novas diretrizes internas e externas. (Herzog, 1991 como citado em Lima *et al.*, 2015).

Lima *et al.* (2015) destacaram o trabalho de Ferlie e colaboradores (1999), no qual os autores elencam alguns possíveis indicadores para mensurar o processo de mudanças organizacionais no setor público, dentre eles: elaboração de novas formas organizacionais no setor público e reconfiguração das relações de poder.

A investigação de Burns (2000) explora a dinâmica intra-organizacional da mudança contábil num fabricante de produtos químicos do Reino Unido. Ou seja, a interação entre novas práticas, rotinas, instituições, poder e política. Ao estudar a mudança contábil, com vistas a extrair as características complexas dos processos de mudança ao longo do tempo, assume-se a centralidade da política organizacional e mobilização de poder (Burns, 2000)

Conforme Burns (2000), a mobilização de poder fornece, essencialmente, a energia e o impulso necessários para implementar a mudança contábil que serve a

interesses particulares (ou seja, política).

Os autores Burns and Scapens (2000) entendem que, ao estudar as maneiras pelas quais a mudança na contabilidade gerencial pode influenciar o comportamento organizacional, é importante reconhecer o papel do poder nos processos de mudança. O poder explícito (por exemplo, poder hierárquico ou o poder de uma personalidade individual forte) pode ser usado para introduzir novas regras organizacionais (tais como sistemas de contabilidade gerencial).

Determinadas reflexões no meio acadêmico tratam da subordinação organizacional da contabilidade nas instituições (Fernandes & Machado, 2011).

No entendimento de Fernandes e Machado (2011), a informação contábil é imprescindível na avaliação de desempenho dos gestores públicos, sendo a contabilidade considerada uma ferramenta para o *accountability*, contribuindo para uma governança corporativa eficaz nas instituições. Os autores destacam que sob a ótica da governança corporativa, a subordinação organizacional da contabilidade à diretoria executiva não seria o melhor desenho de estrutura, pois ocorreria de forma permanente um possível conflito de interesses.

As mudanças impostas pela Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público requerem uma estratégia que possibilite a efetivação dessas mudanças. Não se trata apenas de mudanças nas normas, técnicas e conceitos contábeis, mas, também, de mudanças culturais, ambientais, valores e capacidades. A transformação organizacional será imprescindível diante do novo cenário na contabilidade pública brasileira.

Segundo Feijo (2013), a estratégia necessita de uma avaliação do grau de maturidade da gestão contábil de cada órgão público. De acordo com o autor, a

definição do grau de maturidade está associada ao nível em que estão as práticas contábeis no ente público, tendo como base os conceitos da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para o avanço dessa maturidade da gestão contábil é necessária a integração entre várias áreas da entidade pública.

O Estudo realizado por Liguori and Steccolini (2012) apontou a importância de ponderar a associação de aspectos ambientais e fatores intra-organizacionais no processo de mudança e suas influências recíprocas, não apenas de uma perspectiva estática, mas também, de um ponto de vista dinâmico.

Em outra pesquisa de Liguori (2012), o objetivo foi analisar de que forma a mudança contábil do setor público acontece na presença de diferentes processos de reforma. Para tal avaliação, levaram-se em consideração diferentes padrões de um processo de reforma (disruptivo vs sedimentado) e a observação de como a dinâmica intra-organizacional (ou seja, valores, interesses, poder e capacidades) combinam-se com eles para interferir no resultado final da mudança na contabilidade e na medição do desempenho (duas características-chave de reformas contábeis do tipo *New Public Management*).

Cavalluzzo and Ittner (2004) avaliaram os fatores que influenciam o desenvolvimento, uso e benefícios observados nos sistemas de medição de desempenho orientados a resultados no governo dos Estados Unidos (EUA). Os principais pontos negativos que influenciam o desenvolvimento da medida de desempenho são: treinamento inadequado, a incompetência do sistema de informação existente de fornecer dados oportunos, confiáveis e válidos de maneira econômica; dificuldades para selecionar e interpretar medidas adequadas de desempenho; falta de comprometimento organizacional para alcançar resultados e autoridade de tomada de decisão limitada. Além disso, Cavalluzzo and Ittner (2004)

destacam a pesquisa da GAO³ (2001), na qual muitos dos problemas de implementação verificados no estudo, como a ausência de comprometimento da alta administração e autoridade limitada de tomada de decisão, continuam comuns no governo dos EUA.

O estudo de Vieira e Vieira (2003) procurou analisar a estrutura organizacional e desempenho das universidades federais. Na opinião dos autores, a gestão do desempenho baseada em modelos tradicionais, estabelecidos em hierarquização muito verticalizada, plano de carreira e isonomia salarial, pode afetar a qualidade acadêmica nas instituições.

A pesquisa de Secchi (2009) trouxe um levantamento da literatura europeia e americana sobre modelos organizacionais e relacionais, que vem servindo de base para o desenho das estruturas nas recentes mudanças na administração pública. Os modelos burocráticos, administração pública gerencial, governo empreendedor e governança pública foram avaliados pelo autor. Algumas discussões tratam da substituição gradativa do modelo burocrático por novos modelos de gestão.

2.5 TEORIA INSTITUCIONAL

Diante do objetivo deste trabalho, que trata da percepção dos profissionais contábeis acerca da estruturação dos segmentos de contabilidade e auditoria interna do setor público brasileiro, este tópico tem o propósito de apresentar alguns fundamentos teóricos que serviram de base para o tratamento da questão de pesquisa.

³ *General Accounting Office (GAO)* trata-se do Escritório Geral de Contabilidade dos Estados Unidos. Os autores Cavalluzzo and Ittenre (2004) usaram dados coletados pelo GAO na pesquisa *Managing for results: federal managers views on key management issues vary widely across agencies*. (2001). *General Accounting Office (1)592*.

Há de se reconhecer que a mudança contábil é um processo e que uma mobilização institucional ampla se faz necessária para implementação de novas ferramentas de gestão. Vale ressaltar que alguns aspectos culturais e sociais são elementos relevantes nas mudanças organizacionais: compreensão dos indivíduos quanto ao seu papel na implantação das normas, adaptação cultural do órgão e envolvimento das pessoas no processo de mudança, além da conscientização das pessoas quanto à importância das NBCASPs para o ente.

As teorias gerais de administração possivelmente constituem o arcabouço teórico que pode ajudar os administradores a elaborarem as estruturas, de acordo com as necessidades do órgão e diversas mudanças na realidade. Assim, algumas teorias organizacionais possuem uma provável contribuição para auxiliar no entendimento da organização da contabilidade e auditoria interna no setor público. Uma delas é a Teoria Institucional.

De acordo com Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p.220), a teoria institucional, também denominada de institucionalismo, constitui-se no:

[...] resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações.

Segundo Barbosa & Colauto (2010, p. 64), a teoria institucional tem como propósito: “esclarecer os fenômenos organizacionais por meio do entendimento do como e do porquê de as estruturas e processos organizacionais tornarem-se legitimados, e quais as suas consequências nos resultados planejados para as organizações (Fachin & Mendonça, 2003)”.

A instituição pode ser conceituada como “modo de pensar ou agir contínuo e

prevalecente, o qual está intrínseco nos hábitos de um grupo ou de uma comunidade” (Burns & Scapens, 2000).

Conforme Burns and Scapens (2000), a Teoria Institucional possui três classificações: *Old Institutional Economics* (OIE), *New Institutional Economics* (NIE) e *New Institutional Sociology* (NIS). A Nova Sociologia Institucional (NIS) procura compreender a lógica pela qual as estruturas são estabelecidas pelas organizações. O desenvolvimento dessa teoria permitiu que as explicações e investigações ligados à estrutura organizacional tivessem um foco diferente da predominância contingencialista dos estudos organizacionais da década de 1970 (Caldas & Fachin, 2005 como citado em Marques, 2012, p. 71).

Marques (2012) destaca o entedimento de Carruthers (1995), no qual coloca que os trabalhos iniciais referentes a essa teoria procuraram demonstrar como e porque acontece o processo de mudança na estrutura organizacional formal quando não há uma explanação indicando um motivo para busca da eficiência. O processo é cultural e político, cujo foco maior é na legitimidade e no poder.

O trabalho de Borges, Mario e Carneiro (2013) procurou investigar a implantação do sistema de custos no governo federal, sob a ótica da Teoria Institucional, comparando com o processo de reforma australiano. A análise institucional oferece subsídios à interpretação sobre a maneira como ocorre o processo de mudanças nas práticas contábeis. Pode-se dizer, então, que a análise institucional permite que as pessoas tenham racionalidade limitada, prevalecendo-se de regras, pressupostos e experiências para interpretar o mundo e tomarem uma decisão (North, 1990 como citado em Borges *et al.*, 2013, p. 472).

Para Borges *et al.* (2013), as mudanças da administração pública brasileira na esfera federal não amadureceram o bastante para obter um caráter contínuo,

acontecendo pontualmente em órgãos dispersos. O processo de implantação dos sistemas de custos, sob uma ótica institucionalista, precisa de uma participação mais efusiva e contundente da alta administração do governo federal e de atos de conscientização nos outros níveis da hierarquia governamental.

A investigação de Bonacim e Silva (2010) procurou avaliar o impacto da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na gestão pública, em um município de Minas Gerais. Um dos objetivos era avaliar o nível de preparação e desenvolvimento dos municípios ao processo de adaptação da LRF. Para os autores, o uso de abordagens da Teoria Institucional tem sido utilizado para retratar os impactos provocados na forma de agir das instituições após um processo de mudança. O fato de esses processos estarem mais ligados a aspectos mais sociais do que econômicos esclarece o uso de conceitos institucionais no processo de mudança institucional.

A pesquisa de Bonacim e Silva (2010) mostrou que a adaptação da LRF ocorreu de forma vagarosa devido à falta de recursos humanos, tecnológicos e financeiros. Além disso, surgiram novos instrumentos e métodos de controle gerenciais voltados para minimização do gasto público, bem como forma de disciplina fiscal.

Por fim, Borges (2012) reconhece que sob a ótica da Teoria Institucional, a integração de diversos fatores é necessária para que as mudanças em padrões institucionalizados possam ocorrer. Num ambiente em que o modelo de gestão burocrático passa por diversas dificuldades, os governos nacionais vêm valorizando pressupostos do setor privado, tais como gestão por resultados e responsabilização maior dos gestores. Diante das modificações que a contabilidade aplicada ao setor público vem passando, pode se ressaltar o seu papel como uma ferramenta

gerencial, utilizada para assessorar os dirigentes na administração dos projetos. Ela corresponde a um conjunto de regras capazes de influenciar o comportamento das pessoas. Em países como Austrália e Nova Zelândia, considerados exemplos na utilização das premissas da Nova Administração Pública, as mudanças nas normas contábeis foram feitas em conjunto com ações que procuraram organizar o ambiente para a nova proposta a ser concretizada (Borges, 2012).

2.6 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A importância do estudo dos conceitos da teoria da contingência está relacionada a compreensão da lógica de como as entidades estão estruturadas.

O desenvolvimento de uma nova contabilidade pode desempenhar um papel importante na ativação de transformações organizacionais (Nahapiet, 1988). Na presença de um ambiente de mudanças, devido a convergência para as International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), a pesquisa sobre a teoria da contingência analisa a escolha da melhor estrutura para o ente se adequar aos níveis de incerteza do ambiente. (Chenhall, 2003)

Parte da explicação acerca da complexidade e diversidade das rotinas de contabilidade dentro de organização pode estar associada a questões internas. A literatura defende que a combinação da teoria institucional e da contingência pode ser utilizada para entender as relações em uma organização. (Gupta *et al.*, 1994)

Diante disso, optou-se por escolher a teoria institucional e da contingência na análise da questão de pesquisa deste trabalho, uma vez que essas teorias podem fornecer ideias que permitem auxiliar o entendimento da adoção e implementação das NBCASPs nos entes públicos brasileiros.

De acordo com Borges (2012, p. 21), “essa escolha encontra respaldo na afirmativa de que a utilização de um pluralismo paradigmático é uma forma de melhorar o entendimento de questões nas ciências sociais (Covaleski et al., 1996; Lukka, 2010; Vollmer, 2009; Modell, 2010; Baxter; Chua, 2003)”.

O significado da palavra contingência remete a alguma coisa que é indefinida ou imprevista, que dependendo do contexto, pode acontecer ou não.

A Teoria da Contingência está inserida nos estudos organizacionais e contribui para a análise das estruturas das organizações (Donaldson, 2007 como citado em Marques, 2012, p. 28).

De acordo com a Teoria da Contingência, não existe uma estrutura organizacional exclusiva que seja fortemente efetiva para todas as organizações (Donaldson, 2001 como citado em Marques, 2012, p. 28).

A Teoria da Contingência orienta que o aprimoramento de uma estrutura depende dos fatores internos, que são influenciados pelo ambiente (Marques, 2012, p. 28).

Para Marques (2012, p. 28), " são chamados fatores contingentes as variáveis que caracterizam os ambientes interno e externo das organizações e que podem influenciar sua estrutura e desempenho". A incerteza ambiental pode ser considerada um fator externo. Já a estrutura organizacional e a estratégia são consideradas como fator interno.

Os estudos sobre a Teoria da Contingência aplicados à contabilidade gerencial surgiram na década de 1970 e tinham como objetivo explicar as variáveis da prática da contabilidade gerencial. Baseava-se vigorosamente na estrutura organizacional, a fim de verificar quais formas eram mais adequadas a

circunstâncias específicas (Otley, 2016). A utilização da Teoria da Contingência na contabilidade gerencial é apoiada no argumento de que não existe um sistema contábil universal que se adpte a todas as organizações, em todas as circunstâncias (Otley, 1980 como citado em Marques, 2012, p. 29).

A pesquisa de Carvalho *et al.* (2012), que explorou os principais determinantes do uso do sistema de contabilidade de custos nos municípios de Portugal, enfatiza a importância de interconectar as abordagens contingencial e institucional para obter uma visão clara das mudanças na contabilidade de custos no setor público.

Enquanto a Teoria da Contingência é mais orientada para a estrutura interna e ambiente de tarefas, a Teoria Institucional é mais orientada externamente (Gupta *et al.*, 1994).

Carvalho *et al.* (2012) mostraram que as reformas na contabilidade pública de Portugal surgiram a partir dos anos 90, baseadas nas ideias do *New Public Management*. Municípios locais implantaram estruturas organizacionais descentralizadas com uma separação clara entre a tomada de decisões políticas e a gestão pública e com um elevado foco em práticas de gestão financeira (com a construção de um novo sistema contábil), tendo um plano oficial de contabilidade compulsoriamente estabelecido em 2002. Houve colaboração no entendimento das modificações de gestão nos governos locais, que passaram por enormes mudanças na estrutura organizacional e sistemas de contabilidade nos últimos anos (Bogt, 2008 como citado em Carvalho *et al.*, 2012, p. 307).

Capítulo 3

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

As obras de Vergara (2003) e de Lakatos e Marconi (2017) foram utilizadas como base para classificação da pesquisa, quanto aos fins e aos meios de investigação.

Com relação ao objetivo da pesquisa, ela pode ser classificada como descritiva. Segundo Vergara (2003), o estudo descritivo apresenta as características de um acontecimento ou uma população. É utilizada para obter as particularidades de um fenômeno. Podem ser consideradas como descritiva as pesquisas de opinião.

O estudo foi bibliográfico, uma vez que foi utilizado estudo sistematizado, elaborado com apoio de material divulgado em livros, revistas, periódico, artigos científicos, pesquisas e teses.

Quanto aos fins, essa pesquisa pode ser classificada como exploratória. Consoante Vergara (2003), trata-se de um estudo numa área com pouco conhecimento sistematizado e acumulado, não comportando hipóteses.

Os dados foram coletados por meio de questionários *on-line* (Google).

De acordo com Lakatos e Marconi (2017), a aplicação de questionários é uma técnica de pesquisa a qual pode ser considerada como uma observação direta extensiva. Os autores definem o questionário como uma ferramenta de coleta de dados, formado por uma sequência de perguntas a serem respondidas, sem a presença do entrevistador.

Foi realizado um pré-teste com o questionário, com um grupo de 10 especialistas do setor público, dentre eles, contadores e professores com notório

conhecimento na área profissional e acadêmica da contabilidade pública brasileira (Anexo B). A finalidade do teste foi captar críticas e sugestões. O pré-teste foi realizado no período de 08/03/2018 a 25/03/2018, com o *link* de acesso sendo disponibilizado através de e-mail e tendo sido realizada uma validação com o orientador deste trabalho.

A análise das respostas do pré-teste permitiu avaliar se o questionário abrangia perguntas complexas, se era curto ou longo, se as perguntas eram repetitivas ou ambíguas, se as pessoas entendiam o significado dos termos utilizados etc. O questionário foi estruturado de acordo com citações e questionários de outras pesquisas e documentos, conforme Apêndice A.

Em conformidade com Lakatos e Marconi (2017), o pré-teste é útil para verificar a presença de três fatores: fidedignidade (mesmos resultados para qualquer pessoa que aplique); validade (as informações coletadas são importantes para pesquisa) e operatividade (vocabulário compreensível aos todos os respondentes).

De acordo com a bibliografia pesquisada, o público-alvo foi formado por contadores que atuam com a contabilidade e auditoria interna dos órgãos do setor público (União, Estados e Municípios), ou seja, estão diretamente envolvidos com as mudanças organizacionais e implantação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

O público-alvo da pesquisa foi subdividido em seis grupos: a) grupo 1 - Servidor Público concursado que atua na Contabilidade ou Auditoria Interna; b) grupo 2 - Professor Universitário / Pesquisador; c) grupo 3 - Responsável técnico pela Contabilidade ou Auditoria Interna; d) grupo 4 - Prestador de serviço terceirizado ou consultor; e) grupo 5 - Cargo comissionado de chefia, gerência ou assessoramento do segmento de contabilidade; e f) grupo 06 – outros.

O presente estudo não tem como foco avaliar a percepção de auditores internos e auditados, mas sim a opinião de contadores públicos que atuam nestes segmentos.

Durante o período de 17/04/2018 a 03/06/2018 foi disponibilizado o *link* de acesso ao questionário, através de e-mail e redes sociais. A amostra contou com 181 participações, dos quais 168 foram validadas.

A primeira parte do questionário está apresentada no Apêndice A. Trata-se das percepções dos contadores com relação à estrutura organizacional da contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro.

A segunda parte do questionário, que também consta no Apêndice A, trata do perfil dos respondentes (características profissionais e sociodemográficas) e tem 09 (nove) itens: a) gênero; b) faixa etária; c) grau de instrução; d) área de formação; e) se servidor público, qual vínculo profissional; f) atuação do contabilista; g) tempo de experiência na área de atuação; h) ente federativo de atuação; e i) região do país onde exerce atividade profissional.

A estruturação do questionário em duas partes foi baseada na pesquisa de Felicio (2017), na qual o autor trabalha com o estudo de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014). A investigação de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014) teve como objetivo produzir informações pertinentes ao sistema fiscal espanhol, sobre a percepção (opinião) dos profissionais tributaristas quanto a sua eficiência, equidade e complexidade.

As variáveis de percepção são relacionadas à escala de Likert. Segundo Nogueira (2002), a escala de Likert pode ser definida como um conjunto de afirmações sobre um determinado elemento ou assunto.

Para cada afirmação, poderá ter uma escala de 05 pontos:

- (1) Discordo Totalmente.
- (2) Discordo Parcialmente.
- (3) Nem Concordo Nem Discordo.
- (4) Concordo Parcialmente.
- (5) Concordo Totalmente.

O estudo de Dalmoro e Vieira (2014) teve como objetivo analisar a ingerência do número de itens na escala de Likert e impacto da disposição da escala no resultado de uma mensuração. Além disso, examinar a preferência dos respondentes com relação à velocidade, facilidade e precisão da resposta.

A conclusão do artigo mostrou que a escala de três pontos é menos confiável e tem menor aptidão para evidenciar com exatidão a opinião do entrevistado. Já a escala de cinco pontos teve, em média, a idêntica precisão e foi vista como mais fácil e mais rápida na utilização do que a escala de sete pontos.

Ainda segundo Dalmoro e Vieira (2014), o uso da alternativa “ponto neutro” é defendida por ser uma escolha que deixa o respondente mais à vontade no momento de emitir sua opinião. Caso a escala seja “par”, a literatura tem recomendado a inclusão da opção “sem condições de opinar” (Cummins & Gullone, 2000; Coelho & Esteves, 2007).

3.1 MÉTODOS ESTATÍSTICOS

O questionário, localizado no Apêndice A, foi estruturado conforme o quadro da Figura 1, apresentado a seguir:

Estrutura do Questionário – APÊNDICE A	
Opinião sobre?	Questões
Processo de implantação NBCASP	1 a 14
Estrutura do Órgão público	15 a 19
Estrutura de Auditoria Interna	20 a 27
Atribuições, competências, remuneração	28 a 36
Terceirização	37
Pressões políticas	38
Perfil profissional	Parte 2

Figura 1: Estrutura do questionário
 Fonte: elaborado pela autora

Sendo assim, esta seção apresenta os métodos estatísticos empregados com o propósito de auxiliar e facilitar a interpretação dos resultados derivados dos dados. Além dos conceitos de estatística básicos – distribuição de frequência e medidas de tendência central e dispersão – aplicaram-se os conceitos de Análise Fatorial Exploratória (AFE). O delineamento desses métodos foi considerado essencial na investigação, por opiniões distintas dos contadores que atuam com a contabilidade e auditoria interna dos órgãos do setor público.

3.2 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

A análise fatorial é um método estatístico multivariado. Esse método trabalha com as situações que envolvem estrutura das correlações entre um grande número de variáveis - itens de testes, afirmativas e respostas de questionários etc., definindo um conjunto de dimensões latentes comuns altamente intercorrelacionadas, intitulado como fatores (Hair, Anderson, Tatham & Black, 2009).

Nesta pesquisa, o uso do método fatorial a partir das questões do questionário dispõe-se a investigar a percepção do profissional contábil do setor público sobre o processo de implantação das NBCASP, estrutura do órgão público, estrutura da auditoria interna, atribuições, competências e remuneração, terceirização e pressões políticas, com o propósito de redução do número de

variáveis a serem analisadas, na intenção de organizar uma nova estrutura latente que explique a opinião dos profissionais com uma perda mínima de informação.

Para a aplicação da técnica de análise fatorial foram empregados os seguintes critérios: estimativa da correlação teórica (por meio da matriz de correlação amostral), análise da proporção da variância total, autovalores e Scree-plot. Além disso, foram utilizados alguns testes para adequação da análise fatorial: teste de esfericidade de Bartlett, teste “Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)” e estimativa da comunalidade (em situações empíricas recomenda-se um nível mínimo para comunalidade de 0,50 como aceitável [Mingoti, 2005; Hair *et al.*, 2009]).

Como subsídios à validação dos fatores derivados da análise fatorial exploratória foi acrescentado o coeficiente de confiabilidade Alfa de Cronbach, que avalia a consistência da escala interna, como critério informativo. O limite inferior para o Alfa de Cronbach geralmente aceito é de 0,70, apesar da redução para 0,60 em pesquisa exploratória (Hair *et al.*, 2009).

Definidos os fatores formados a partir da AFE, foi calculada a média com base nos indicadores que os formam, permitindo interpretação similar à escala Likert aos indicadores (1 – discordo totalmente a 5 – concordo totalmente).

Capítulo 4

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste capítulo foram analisados os dados da pesquisa por meio de conceito de estatística descritiva e análise fatorial. O *software* utilizado em tais análises foi o Stata 13.

4.1 PERFIL DA AMOSTRA

A Tabela 1 permitiu avaliar o perfil dos profissionais no que diz respeito aos dados sociodemográficos. O sexo masculino é predominante, com 63,7%, percentual semelhante ao encontrado na pesquisa de Costa et al. (2018). Com relação à faixa etária, 42,3% dos respondentes têm entre 31 a 40 anos e 32,1% têm entre 41 e 50 anos. No que se refere ao nível de escolaridade, 91,7% dos profissionais têm especialização ou mestrado, um percentual melhor do que o demonstrado na pesquisa de Costa *et al.* (2018). Ao que parece, existe um grande interesse dos contadores em se especializar.

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA O PERFIL DA AMOSTRA

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	n	%n
GÊNERO	FEMININO	61	36,3%
	MASCULINO	107	63,7%
FAIXA ETÁRIA	ATÉ 30 ANOS	17	10,1%
	DE 31 A 40 ANOS	71	42,3%
	DE 41 A 50 ANOS	54	32,1%
	DE 51 A 60 ANOS	24	14,3%
	DE 61 A 70 ANOS	2	1,2%
GRAU DE INSTRUÇÃO	ENSINO SUPERIOR	10	6,0%
	ESPECIALIZAÇÃO	100	59,5%
	MESTRADO	54	32,1%
	DOUTORADO	2	1,2%
	OUTROS	2	1,2%
Total Geral		168	100,0%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

A Tabela 2 apresenta a distribuição de frequência para características profissionais dos contadores. Ao analisar as estatísticas, notaram-se os seguintes resultados: 90,5% têm funções inerentes à contabilidade e/ou controle interno; 92,3% são servidores públicos efetivos; 83,3% dos profissionais são servidores que atuam na Contabilidade ou Auditoria Interna ou responsável técnico pela Contabilidade ou Auditoria Interna; 56,5% têm entre 05 e 15 anos de experiência na sua área de atuação; 57,7% são profissionais que atuam para a União; e, por fim, 69,0% deles exercem a atividade profissional na região Sudeste ou na Nordeste.

TABELA 2: ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA O PERFIL PROFISSIONAL

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	n	%n
FUNÇÕES INERENTES À CONTABILIDADE / CONTROLE INTERNO	SIM	152	90,5%
	NÃO	16	9,5%
SE SERVIDOR PÚBLICO, QUAL SEU VÍNCULO PROFISSIONAL?	EFETIVO	155	92,3%
	CONTRATADO	6	3,6%
	COMISSIONADO	5	3,0%
	TEMPORÁRIO		
	OUTROS	2	1,2%
ATUAÇÃO DO CONTABILISTA	PROFESSOR OU PESQUISADOR	1	0,6%
	SERVIDOR QUE ATUA NA CONTABILIDADE OU AUDITORIA INTERNA	121	72,0%
	COMISSIONADO DE CHEFIA, GERENTE OU ASSESSOR CONTÁBIL	10	6,0%
	RESPONSÁVEL TÉCNICO PELA CONTABILIDADE OU AUDITORIA INTERNA	19	11,3%
	TERCEIRIZADO OU CONSULTOR	7	4,2%
	OUTROS	10	6,0%
TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA SUA ÁREA DE ATUAÇÃO	ATÉ 05 ANOS	29	17,3%
	DE 05 A 10 ANOS	55	32,7%
	DE 10 A 15 ANOS	40	23,8%
	DE 15 A 20 ANOS	16	9,5%

	ACIMA DE 20 ANOS	28	16,7%
ENTE FEDERATIVO DA UNIÃO	MUNICÍPIOS	44	26,2%
	ESTADO/DISTRITO		
	FEDERAL	27	16,1%
	UNIÃO	97	57,7%
REGIÃO DO PAÍS ONDE EXERCE A ATIVIDADE PROFISSIONAL	CENTRO OESTE	14	8,3%
	NORDESTE	54	32,1%
	NORTE	11	6,5%
	SUDESTE	62	36,9%
	SUL	27	16,1%
TOTAL GERAL		168	100,0%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES

4.2.1 Estatística descritiva e análise fatorial

Nas próximas subseções são exibidas as medidas de tendência central, posição e dispersão dos indicadores, como, também, os resultados provenientes da análise fatorial. As questões foram estruturas de acordo com escala Likert de cinco pontos. Os fatores derivados da análise fatorial foram calculados considerando a média dos indicadores que os formam, mantendo a interpretação a partir da escala Likert citada.

4.2.2 Opinião sobre o processo de implantação das NBCASP

Ao avaliar as estatísticas da Tabela 3, nota-se uma conscientização dos profissionais quanto à importância das NBCASP para o ente e a exigência de adaptação e envolvimento das pessoas no processo de mudança das normas. Ambos os itens exibiram as maiores médias dentre os indicadores. A partir da média e mediana é possível concluir que 50% dos profissionais disseram que concordam totalmente com essas afirmativas. A adaptação e o envolvimento de pessoal no

processo de inovação referente às normas foram destacados na pesquisa de Liguori and Steccolini (2012).

TABELA 3: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA OPINIÃO SOBRE O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO NBCASP

VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MEDIANA	MÁXIMO	N
CONHECIMENTO DA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	4,11	0,87	1	4	5	168
CONHECIMENTO DAS 16 NBCASPS	4,13	0,86	1	4	5	168
CONHECIMENTO DAS IPSAS	3,60	1,04	1	4	5	168
IMPORTÂNCIA DAS NBCASPS PARA O ENTE	4,54	0,83	1	5	5	168
ADAPTAÇÃO E ENVOLVIMENTO DAS PESSOAS NO PROCESSO DE MUDANÇA	4,87	0,36	3	5	5	168
CONHECIMENTO DO MCASP	4,52	0,68	2	5	5	168
O SETOR DE CONTABILIDADE É RESPONSÁVEL PELA IMPLANTAÇÃO DA NBCASPS E MCASP.	4,01	1,22	1	4	5	168
MINHA ENTIDADE ESTÁ EM PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA NBCASPS E MCASP.	3,96	1,12	1	4	5	168
A CONTABILIDADE SERÁ UTILIZADA PARA MELHORIA DA QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES	4,36	0,92	1	5	5	168
RÁPIDA ADAPTAÇÃO CULTURAL DO ÓRGÃO COM RELAÇÃO A NBCASPS E MCASP	2,64	1,21	1	2	5	168
INVESTIMENTO NO TREINAMENTO DOS PROFISSIONAIS COM RELAÇÃO A NBCASPS E MCASP	2,78	1,43	1	3	5	168
EU CONCORDO COM A ADOÇÃO DAS IPSAS/IFAC NO BRASIL	4,14	0,90	1	4	5	168
OPINIÃO SOBRE O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO NBCSP	4,01	0,61	4	4	5	168

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

No concernente à importância das NBCASPs para o ente, a percepção dos respondentes está de acordo com o entendimento de Passos (2012), que atribui tal relevância a diversas transações complexas executadas pela Administração Pública, representando um progresso na contabilidade pública brasileira. O reconhecimento do papel fundamental da contabilidade nas mudanças organizacionais também é mencionado no estudo de Liguori and Steccolini (2012).

No outro extremo, com menores médias, surgem as questões de adaptação cultural do órgão (média = 2,64) e de investimento no treinamento dos profissionais (média = 2,78). Nitidamente, a mediana indica que, para ambas as questões, os

profissionais discordam parcialmente que a adaptação cultural do órgão com relação à NBCASPs será rápida e que exista investimento em cursos de aperfeiçoamento relacionados às normas. Na pesquisa de Callado e Teixeira (2016), o resultado também mostrou que os participantes possuem baixa expectativa no tocante à adaptação cultural rápida às novas regras. O estudo de Dent (1991) indicou que novas práticas contábeis podem motivar a reconstrução da cultura organizacional, levando, inclusive, a novos padrões de autoridade e influência.

No que diz respeito a treinamentos, o levantamento realizado pela Pwc (2013) sinalizou que um dos problemas centrais, referentes à adoção do regime de competência nos países participantes da pesquisa, foi a falta de pessoal treinado. A pesquisa de Xavier e Silva (2017) revelou que mais da metade dos respondentes declararam não ter havido capacitação antecipada dos profissionais envolvidos na implantação das NBCASP. Por fim, a tese de Cardoso (2006) sugere que a harmonização das normas contábeis exige dos contadores e auditores atualização dos conhecimentos das normas internacionais e capacidades no âmbito da interpretação e julgamento.

Com relação ao uso da contabilidade na melhoria da qualidade das informações, a opinião dos respondentes mostrou uma semelhança com a pesquisa de Cappellessio *et al.* (2016), os quais concluíram que novos padrões contábeis proporcionam melhorias na governança corporativa e, conseqüentemente, na qualidade da informação prestada à sociedade.

No geral, das doze afirmativas relacionadas ao processo de implantação, dez exibiram média ou mediana aproximadamente ou superior a 4 (concordo parcialmente), indicando uma convergência de opinião dos profissionais, no que diz respeito às afirmativas.

A análise fatorial conduzida para os indicadores relacionados à opinião dos profissionais sobre o processo de implantação das NBCASPs foi realizada em um único momento com as 12 afirmativas. Os resultados são apresentados na Tabela 4.

Na análise foram extraídos quatro fatores responsáveis por 60,5% da variância total. Os testes KMO e Bartlett indicaram a presença de correlações entre os indicadores, confirmando o uso do método fatorial. Ao avaliar o nível de comunalidade, evidenciou-se que apenas um indicador (do fator Aceitação) exibiu valores abaixo de 0,50. Os indicadores com variância abaixo de 0,50 indicam que são menos explicáveis pelos demais. Para os fins desta pesquisa, foi mantido devido ao contexto em que está inserido.

Na nova estrutura de fatores, observa-se que os indicadores possuem cargas fatoriais adequadas (valores superiores a 0,50). Como orienta Hair *et al.* (2005), cargas superiores a 0,50 são aceitáveis com base em uma amostra de 120 respondentes. No presente estudo foram 168 respondentes.

TABELA 4: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA DOS INDICADORES DE OPINIÃO SOBRE O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DAS NBCASP

VARIÁVEL	FATORES				COMUNALIDADE
	CONHECIMENTO	ACEITAÇÃO	CONSCIENTIZAÇÃO	ADAPTAÇÃO E TREINAMENTO	
CONHECIMENTO DAS IPSAS	0,650				0,540
CONHECIMENTO DO MCASP	0,679				0,543
CONHECIMENTO DA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	0,833				0,700
CONHECIMENTO DAS 16 NBCASPS	0,840				0,743
ADAPTAÇÃO E ENVOLVIMENTO DAS PESSOAS NO PROCESSO DE MUDANÇA		0,548			0,401
IMPORTÂNCIA DAS NBCASPS PARA O ENTE		0,666			0,524
EU CONCORDO COM A ADOÇÃO DAS IPSAS/IFAC NO BRASIL		0,668			0,617
A CONTABILIDADE SERÁ UTILIZADA PARA MELHORIA DA QUALIDADE DAS		0,756			0,639

INFORMAÇÕES					
O SETOR DE CONTABILIDADE É RESPONSÁVEL PELA IMPLANTAÇÃO DA NBCASPS E MCASP.				0,778	0,633
MINHA ENTIDADE ESTÁ EM PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA NBCASPS E MCASP.				0,677	0,664
RÁPIDA ADAPTAÇÃO CULTURAL DO ÓRGÃO COM RELAÇÃO À NBCASPS E MCASP				0,747	0,612
INVESTIMENTO NO TREINAMENTO DOS PROFISSIONAIS COM RELAÇÃO À NBCASPS E MCASP				0,691	0,649
% VARIÂNCIA	20,4%	16,0%	12,1%	12,0%	
% VARIÂNCIA ACUMULADA	20,4%	36,4%	48,5%	60,5%	-
ALPHA DE CROBANCH	0,770	0,645	0,467	0,445	0,759
ESTATÍSTICA					
KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)	0,787				
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	443,107			
	p-valor	0,000			

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Das 12 afirmativas que avaliam a opinião dos contadores sobre o processo de implantação das NBCASP, todas foram agrupadas nos quatro fatores: Fator 1 – Conhecimento, Fator 2 – Aceitação, Fator 3 – Conscientização e Fator 4 – Adaptação e treinamento. Na nova estrutura de fatores, os indicadores apresentaram cargas fatoriais adequadas (valores superiores a 0,50). Como orienta Hair *et al.* (2005), cargas superiores a 0,50 são aceitáveis com base em uma amostra de 120 respondentes. No presente estudo foram 168 respondentes.

Os fatores formados foram submetidos ao teste de confiabilidade Alfa de Cronbach, tendo como referência o valor mínimo de 0,60 em pesquisa exploratória. Os fatores “Conscientização” e “Adaptação e treinamento” exibiram valores abaixo do limite mínimo. Mesmo constatada essa limitação, decidiu-se por manter os fatores sob a premissa da sua importância para este estudo.

Além dos doze indicadores citados anteriormente, que culminaram na formação de quatro fatores para representar a opinião dos contadores quanto ao processo de implantação da NBCASP, ainda nessa estrutura, foram adicionadas ao

questionário duas questões referentes ao PIPCP. A primeira perguntando se eles têm conhecimento do PIPCP e, se sim, se o órgão está seguindo o cronograma e procedimentos estabelecidos nesse Plano. As estatísticas para ambas as questões são apresentadas na Tabela 5, apresentada a seguir.

TABELA 5: PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	n	%n
CONHECIMENTO DO PIPCP	SIM	116	69,0%
	NÃO	52	31,0%
TOTAL GERAL		168	100,0%
O ÓRGÃO ESTÁ SEGUINDO O CRONOGRAMA E PROCEDIMENTOS DO PIPCP	DISCORDO TOTALMENTE	17	14,7%
	DISCORDO PARCIALMENTE	22	19,0%
	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	10	8,6%
	CONCORDO PARCIALMENTE	51	44,0%
	CONCORDO TOTALMENTE	16	13,8%
TOTAL GERAL		116	100,0%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Os resultados da tabela indicam que 69,0%, dos 168 profissionais da amostra, disseram que têm conhecimento sobre PIPCP e, desse total, 57,8% concordaram, no mínimo, parcialmente que o órgão no qual eles atuam está seguindo o cronograma estabelecido pelo PIPCP. A pesquisa de Xavier e Silva (2017) discorreu que a evolução da implantação de alguns itens do PIPCP no município de Belo Horizonte foi prejudicada pelo contexto político.

4.2.3 Opinião sobre a estrutura do órgão público em que atua

A Tabela 6 apresenta cinco indicadores delineados para mensurar a opinião dos profissionais sobre a estrutura do órgão público em que eles atuam. Ao avaliar a mediana dos indicadores, 50% dos contadores, no mínimo, concordam parcialmente com as afirmativas.

TABELA 6: ESTATÍSTICA DOS INDICADORES QUE AVALIA A OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DO ÓRGÃO PÚBLICO

VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MEDIANA	MÁXIMO	N
A CONTABILIDADE ESTÁ DIRETAMENTE SUBORDINADA A ALTA ADMINISTRAÇÃO	3,37	1,60	1	4	5	168
INDEPENDÊNCIA FUNCIONAL DA UNIDADE DE CONTABILIDADE	3,13	1,34	1	4	5	168
A CONTABILIDADE DEVE ESTAR SUBORDINADA AO GESTOR GERAL DO ÓRGÃO	3,96	1,32	1	4	5	168
A CONTABILIDADE POSSUI INFLUÊNCIA NA TOMADA DECISÕES	3,55	1,39	1	4	5	168
SEGMENTO DE CONTABILIDADE É SEGREGADO DOS SETORES FINANCEIRO E ORÇAMENTO	3,42	1,67	1	4	5	168
OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DO ÓRGÃO PÚBLICO	3,49	0,97	1	4	5	168

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Como destaque, com maior média e menor dispersão, foi a concordância deles no que diz respeito à questão “A Contabilidade dever estar subordinada ao gestor geral do órgão”. Diante desse resultado, pode-se inferir que a opinião dos contadores vai ao encontro dos conceitos estudados na teoria institucional, que tratam dos aspectos da estrutura social, ou seja, crença, valores, comportamento do indivíduo. Os profissionais acreditam que um novo desenho estrutural ou uma nova definição de hierarquia talvez possa melhorar a autonomia e desempenho da contabilidade. Para Nascimento, Rodrigues e Megliorini (2010, p.6), “o processo de institucionalização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjunto de problemas organizacionais”.

A teoria institucional estuda os fenômenos organizacionais por meio da compreensão do como e do porquê de as estruturas se tornarem legitimadas (Fachin & Mendonça, 2003 como citado em Barbosa & Colauto, 2010, p. 64). Pode-se entender que as organizações serão bem sucedidas se acatarem rotinas, práticas, estruturas que sejam aceitos como legítimos.

A abordagem institucional argumenta que as estruturas organizacionais são

uma consequência de formas organizacionais e comportamentos que são expressos em um ambiente social mais amplo (Gupta *et al.*, 1994). Essa opinião também pode ter relação com o trabalho de Seabra (2001), que conclui que para a adoção dos conceitos da Nova Administração Pública seriam necessárias mudanças nos arranjos formais da organização, a fim de flexibilizar a tomada de decisões.

A percepção dos respondentes quanto ao fato de a contabilidade estar vinculada ao gestor máximo do órgão pode ter conexão com o estudo desenvolvido por Chenhall (2003), o qual entende que os arranjos estruturais intervêm na eficiência do trabalho, na motivação dos indivíduos, nos fluxos de informação e sistemas de controle e podem auxiliar a delinear o futuro da organização. Sob a ótica da Teoria da Contingência, a escolha da estrutura concentra-se na estrutura harmonizada para se adequar aos níveis de incerteza no ambiente (Burns & Stalker, 1961; Drazin & Van de Ven, 1985; Galbriath, 1973; Lawrence & Lorsch, 1967 como citado em Chenhall, 2003, p. 145).

A menor média resultou sobre a “Independência funcional da unidade de contabilidade” na qual eles atuam, com média próxima de 3 (Nem Concordo Nem Discordo). Esse resultado está em harmonia com o resultado da pesquisa de Colares *et al.* (2014), que mostrou como um dos pontos negativos para a implantação das NBCASP a falta de independência dos contadores públicos.

Para mensurar a opinião dos profissionais sobre a estrutura do órgão público em que eles atuam foram delineados cinco indicadores. Para essa estrutura de indicadores, o método fatorial agrupou quatro indicadores em um único fator. Os resultados foram apresentados na Tabela 7. Na análise foi extraído um único fator responsável por 41,8% da variância total. Os testes KMO e Bartlett indicaram a presença de correlações entre os indicadores, corroborados para o uso do método

fatorial. No quesito comunalidade, dos quatro indicadores que formam o fator, três exibiram valores abaixo do nível mínimo (0,50). Novamente, por se tratar de uma pesquisa exploratória, decidiu-se por mantê-los devido à importância deles para a análise. A comunalidade é utilizada apenas como uma etapa para se empregar a análise fatorial.

TABELA 7: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA DOS INDICADORES DE OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DO ÓRGÃO PÚBLICO

VARIÁVEL	FATOR		COMUNALIDADE
	Opinião sobre a estrutura do Órgão público		
INDEPENDÊNCIA FUNCIONAL DA UNIDADE DE CONTABILIDADE	0,834		0,696
A CONTABILIDADE POSSUI INFLUÊNCIA NA TOMADA DECISÕES	0,770		0,593
A CONTABILIDADE ESTÁ DIRETAMENTE SUBORDINADA À ALTA ADMINISTRAÇÃO	0,619		0,383
SEGMENTO DE CONTABILIDADE É SEGREGADO DOS SETORES FINANCEIRO E ORÇAMENTO	0,608		0,370
A CONTABILIDADE DEVE ESTAR SUBORDINADA AO GESTOR GERAL DO ÓRGÃO			0,051
% VARIÂNCIA	41,8%		-
% VARIÂNCIA ACUMULADA	41,8%		-
ALFA DE CROBANCH	0,645		0,645
ESTATÍSTICA			
KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)	0,787		-
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	118,37	-
	p-valor	0,000	-

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Novamente, os indicadores possuem cargas fatoriais adequadas (valores superiores a 0,50). Sem perda de generalidade, o fator formado continuou recebendo a denominação “Opinião sobre a estrutura do Órgão público”. É importante destacar que, por meio da análise fatorial, foi identificado que a afirmativa “A Contabilidade deve estar subordinada ao gestor geral do órgão” foi

desconsiderada, sendo confirmada, em uma análise *off-line*, que a carga fatorial resultou em 0,22, o que indica que essa afirmativa é pouco explicada pelas demais.

Os indicadores que formam o fator “Opinião sobre a estrutura do Órgão público” foram submetidos ao teste de confiabilidade Alfa de Cronbach, que exibiu valores acima do mínimo recomendado.

4.2.4 Opinião sobre a estrutura da auditoria interna

Nesta subseção apresenta-se a opinião dos contadores, no que concerne à estrutura de auditoria interna existente no órgão em que ele atua. Do total de 168 profissionais que responderam à pesquisa, 79,76% (134) informaram que seu órgão possui o segmento de auditoria interna e 54,47% (73) afirmaram que a auditoria interna realiza auditoria contábil.

A distribuição desse total ficou a seguinte: 87 (União), 26 (Estado) e 21 (Município) responderam que há unidade de auditoria interna no órgão. Destes, 50 (União), 14 (Estado) e 9 (Municípios) declararam que realizam auditoria contábil.

Observa-se que entre os entes da federação, os órgãos municipais brasileiros são os que menos possuem unidade de auditoria interna e os que menos fazem auditoria contábil. Tal resultado pode ser considerado semelhante ao trabalho de Costa (2008), em que a maioria dos municípios portugueses não possui auditoria interna.

A partir da Tabela 8, é possível avaliar a opiniões dos contadores para cada afirmativa estabelecida:

TABELA 8: ESTATÍSTICA DOS INDICADORES QUE AVALIA A OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DE AUDITORIA INTERNA

VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MEDIANA	MÁXIMO	n
COM RELAÇÃO AO ENFOQUE CONTÁBIL, A AUDITORIA INTERNA CUMPRE BEM O SEU PAPEL.	2,88	1,31	1	3	5	131
A CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA DEVERIAM ESTAR NO MESMO NÍVEL HIERÁRQUICO.	4,19	1,16	1	5	5	131
A AUDITORIA INTERNA ESTÁ SUBORDINA AO DIRIGENTE MÁXIMO DO ÓRGÃO.	4,24	1,17	1	5	5	130
COMUNICAÇÃO COM FREQUÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA.	3,04	1,37	1	3	5	129
COMPETÊNCIA TÉCNICA DOS PROFISSIONAIS PARA REALIZAR AUDITORIA CONTÁBIL.	3,14	1,50	1	3,5	5	130
INTEGRAÇÃO DA CONTABILIDADE COM DEMAIS SEGMENTOS DA INSTITUIÇÃO.	3,72	1,16	1	4	5	134
OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA	3,60	0,86	1	4	5	129

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Nota-se que os profissionais concordam, no mínimo parcialmente, que a contabilidade e a auditoria interna deveriam estar no mesmo nível hierárquico e que esta deve ser subordinada ao dirigente máximo do órgão. Esse resultado está em consonância com o trabalho de Fernandes e Machado (2011), que analisou a posição da contabilidade no organograma organizacional. Os autores entendem que a informação contábil é fundamental para avaliação de desempenho dos gestores, sendo uma ferramenta de *accountability* e governança corporativa e, por isso, a contabilidade deveria estar subordinada ao conselho de administração. O trabalho de Melo, Bemfica, Nicolau e Lima (2016) discute a posição hierárquica da controladoria no órgão, com o ponto de vista de que a subordinação desse segmento deveria ser ao dirigente máximo, a fim de preservar a autonomia funcional.

A percepção dos respondentes com relação a essa afirmativa também encontra respaldo no trabalho de Ferlie e colaboradores (1999) avaliado por Lima *et*

al. (2015), no qual a criação de novas formas organizacionais no setor público e reconfigurações das relações de poder são vistos como indicadores para mensurar o processo de mudanças organizacionais.

Os trabalhos de Burns (2000) e Burns and Scapens (2000) ressaltam a mobilização de poder como facilitador nas alterações das práticas contábeis. As mudanças na contabilidade podem influenciar o comportamento organizacional.

A Teoria da Contingência também pode contribuir para entendimento dessa questão, pois ela estuda os elementos de mudança, ou seja, fatores ambientais que afetam a estrutura organizacional. A capacidade de adaptação organizacional é essencial, pois o ambiente é um fator determinante para as práticas organizacionais. (Moreno *et al.*, 2016).

Quando indagados se a unidade de autoria interna na qual eles atuam cumpre o seu papel com relação ao enfoque contábil de modo satisfatório, a mediana e a média acusaram valores próximo de 3 (Nem Concordo Nem discordo), que indica uma opinião sem uma definição concreta. Resultados homólogos nas afirmativas “Comunicação com frequência entre a Contabilidade e Auditoria do órgão” e “Competência técnica para realizar auditoria contábil”.

A Tabela 9 expõe o resultado da análise fatorial relativo à estrutura da auditoria interna no órgão. Das seis afirmativas definidas, o método agrupou em dois fatores, explicando 62,1% da variância total. Os testes KMO e Bartlett também apontaram a presença de correlações entre os indicadores. Observa-se, também, que os seis indicadores detêm cargas fatoriais em níveis adequados. As comunalidades dos indicadores exibiram valores acima do mínimo aceitável.

TABELA 9: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA DOS INDICADORES DE OPINIÃO SOBRE A ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA

VARIÁVEL	FATORES		COMUNALIDADE
	RELACIONAMENTO E COMPETÊNCIA DOS PROFISSIONAIS	NÍVEL HIERÁRQUICO DA AUDITORIA E CONTABILIDADE	
COMPETÊNCIA TÉCNICA DOS PROFISSIONAIS PARA REALIZAR AUDITORIA CONTÁBIL.	0,845		0,732
COMUNICAÇÃO COM FREQUÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA.	0,814		0,670
COM RELAÇÃO AO ENFOQUE CONTÁBIL, A AUDITORIA INTERNA CUMPRE BEM O SEU PAPEL.	0,788		0,624
INTEGRAÇÃO DA CONTABILIDADE COM DEMAIS SEGMENTOS DA INSTITUIÇÃO.	0,662		0,506
A AUDITORIA INTERNA ESTÁ SUBORDINA AO DIRIGENTE MÁXIMO DO ÓRGÃO.		0,805	0,653
A CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA DEVERIAM ESTAR NO MESMO NÍVEL HIERÁRQUICO.		0,726	0,539
% VARIÂNCIA	40,9%	21,2%	-
% VARIÂNCIA ACUMULADA	40,9%	62,1%	-
ALPHA DE CROBANCH	0,792	0,341	0,653
ESTATÍSTICA			
KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)		0,733	-
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	174,42	-
	p-valor	0,000	-

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

A opinião dos contadores sobre a auditoria interna ficou segmentada em “Relacionamento e competências dos profissionais” e “Nível hierárquico da auditoria e contabilidade”. O teste de confiabilidade Alfa de Cronbach exibiu valor abaixo do mínimo recomendado para o fator “Nível hierárquico da auditoria e contabilidade”.

4.2.5 Opinião sobre atribuições, competências, remuneração

Para aferir a opinião dos contadores sobre a competência, atribuições e remuneração, existiu no questionário um conjunto de nove indicadores, cujos resultados são expostos na Tabela 10, apresentada a seguir.

TABELA 10: ESTATÍSTICA DOS INDICADORES QUE AVALIA A OPINIÃO SOBRE AS ATRIBUIÇÕES, COMPETÊNCIAS E REMUNERAÇÃO

VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MEDIANA	MÁXIMO	n
FAMILIARIDADE COM SISTEMA CONTÁBIL E SUBSISTEMAS DE INFORMAÇÕES.	4,29	0,83	1	4	5	168
EXPERIÊNCIA COM SISTEMAS GERENCIAIS INTEGRADOS.	3,86	1,14	1	4	5	168
CONHECIMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO.	3,87	1,13	1	4	5	168
REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS NÃO É CONDIZENTE COM SUAS RESPONSABILIDADES.	4,39	1,04	1	5	5	168
NECESSIDADE DE UM PISO SALARIAL DOS PROFISSIONAIS.	4,64	0,80	1	5	5	168
AUTOCONHECIMENTO DAS CAPACIDADES E HABILIDADES EXIGIDAS NO MEU TRABALHO.	4,41	0,78	1	5	5	168
AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA NO MEU TRABALHO.	3,57	1,14	1	4	5	168
COMPREENSÃO CLARA DO MEU PAPEL QUANTO À IMPLANTAÇÃO DAS NBCASPS.	4,36	0,91	1	5	5	168
INTERESSE DA ALTA GESTÃO DO ÓRGÃO EM IMPLANTAR NBC TSPS E MCASP.	3,00	1,33	1	3	5	168
OPINIÃO SOBRE ATRIBUIÇÕES, COMPETÊNCIAS, REMUNERAÇÃO	3,56	0,87	1	4	5	168

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados

Das afirmativas, destacam-se com maior média e mediana duas pertinentes à remuneração: 50% dos profissionais concordam totalmente que a remuneração recebida não condiz com suas responsabilidades, e 50% deles são a favor da necessidade de um piso salarial mínimo. Esse percentual é superior ao encontrado no trabalho de Brandalise *et al.* (2009), em que os profissionais também mostraram insatisfação com a remuneração. A satisfação de interesses e a instituição de incentivos para os atores envolvidos nos procedimentos de mudança são fatores importantes para obter sucesso no processo (Burns, 2000; Liguori, 2012).

A questão relativa à habilidade profissional indicou que 50% dos profissionais também concordam totalmente que possuem capacidade e habilidade exigidas no seu trabalho.

Em contrapartida, houve apenas uma afirmativa em que a opinião dos profissionais a média e a mediana apresentam resultados iguais 3 (Nem Concordo Nem Discordo), expondo um possível desinteresse com relação ao apoio da alta gestão em implantar os procedimentos e controles necessários à aplicação das normas. Esse resultado é semelhante aos encontrados em algumas pesquisas. Por exemplo, o estudo realizado por Oulasvirta (2014), na Finlândia, em que se constatou a resistência na adoção das IPSAS, devido ao baixo interesse político. No caso da Costa Rica, estudo realizado pela IPSASB (2014), enfatiza a importância da participação ativa dos gestores públicos na implementação das IPSAS. Na investigação de Cavalluzzo and Ittenre (2004), também se verificou que uma das dificuldades no desenvolvimento de medidas de desempenho nos EUA é a falta de comprometimento da alta administração.

Para aferir a opinião dos contadores sobre a competência, atribuições e remuneração, o questionário contou com um conjunto de nove indicadores. Conforme apresentado na Tabela 11, das nove afirmativas propostas, o método agrupou em dois fatores, com 54,0% da variância total sendo explicada por estes.

Os testes KMO e Bartlett indicam a presença de correlações entre os indicadores, colaborado com uso do método fatorial. A comunalidade de alguns indicadores mostra valores abaixo do mínimo aceitável e outros, acima. Observa-se, também, que os nove indicadores possuem cargas fatoriais adequadas, ou seja, superiores a 0,50. Portanto, a opinião dos contadores sobre “Opinião sobre atribuições, competências, remuneração”, passou a ser representada por dois fatores: Fator 1 - Atribuições e competência e Fator 2 – Remuneração. O teste de confiabilidade Alfa de Cronbach exibiu valor abaixo do mínimo recomendado para o fator “Remuneração”.

TABELA 11: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA DOS INDICADORES DE OPINIÃO SOBRE ATRIBUIÇÕES, COMPETÊNCIAS E REMUNERAÇÃO

VARIÁVEL	FATORES		COMUNALIDADE
	ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIA	REMUNERAÇÃO	
EXPERIÊNCIA COM SISTEMAS GERENCIAIS INTEGRADOS.	0,799		0,639
FAMILIARIDADE COM SISTEMA CONTÁBIL E SUBSISTEMAS DE INFORMAÇÕES.	0,795		0,646
CONHECIMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO.	0,771		0,595
COMPREENSÃO CLARA DO MEU PAPEL QUANTO À IMPLANTAÇÃO DAS NBCASPS.	0,645		0,488
INTERESSE DA ALTA GESTÃO DO ÓRGÃO EM IMPLANTAR NBC TSPS E MCASP.	0,639		0,418
AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA NO MEU TRABALHO.	0,556		0,319
AUTOCONHECIMENTO DAS CAPACIDADES E HABILIDADES EXIGIDAS NO MEU TRABALHO.	0,510		0,493
REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS NÃO É CONDIZENTE COM SUAS RESPONSABILIDADES.		0,790	0,638
NECESSIDADE DE UM PISO SALARIAL DOS PROFISSIONAIS.		0,781	0,620
% VARIÂNCIA	36,5%	17,5%	-
% VARIÂNCIA ACUMULADA	36,5%	54,0%	-
ALPHA DE CROBANCH	0,803	0,514	0,739
ESTATÍSTICA			
KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)		0,809	-
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	397,16	-
	p-valor	0,000	-

Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados coletados

4.2.6 Nova estrutura de análise

Nas subseções precedentes foi possível avaliar que o método fatorial permitiu reduzir a dimensão de análise do questionário, sem perda de informação significativa, sendo capaz de alcançar os objetivos dessa pesquisa. É importante destacar que, para captar a opinião dos profissionais sobre terceirização e pressões políticas, delineou-se por utilizar o próprio indicador que os representam.

De modo geral, os resultados da Tabela 12 proporcionaram concluir, a partir

da nova variável, as opiniões expressas na sequência da tabela.

TABELA 12: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA NOVA ESTRUTURA DE INDICADORES

OPINIÃO	VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MEDIANA	MÁXIMO	n
SOBRE O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO NBCASP	CONHECIMENTO	4,25	0,71	2	4	5	168
	ACEITAÇÃO	4,62	0,57	2	5	5	168
	CONSCIENTIZAÇÃO	4,20	0,94	1	4	5	168
	ADAPTAÇÃO E TREINAMENTO	1,51	0,51	1	1,5	3	168
	GERAL	4,01	0,61	2	4	5	168
SOBRE A ESTRUTURA DO ÓRGÃO PÚBLICO		3,49	0,97	1	4	5	168
SOBRE A ESTRUTURA DE AUDITORIA INTERNA	RELACIONAMENTO E COMPETÊNCIA DOS PROFISSIONAIS	2,53	0,88	1	3	4	129
	NÍVEL HIERÁRQUICO DA AUDITORIA E CONTABILIDADE	4,39	0,90	1	5	5	130
	GERAL	3,60	0,86	1	4	5	129
SOBRE ATRIBUIÇÕES, COMPETÊNCIAS, REMUNERAÇÃO	ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIA	3,89	0,77	2	4	5	168
	REMUNERAÇÃO	4,61	0,70	2	5	5	168
	GERAL	3,54	0,58	2	4	4	168
SOBRE AS PRESSÕES E TERCEIRIZAÇÃO	TERCEIRIZAÇÃO	4,28	1,08	1	5	5	168
	PRESSÕES POLÍTICAS	4,55	0,81	1	5	5	168

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados coletados

a) **Sobre o processo de Implantação NBCASP:** a maioria dos contadores têm conhecimento e aceitam bem as normas, além de estarem conscientes da sua importância para o órgão. Em contrapartida, a maioria deles discordam quanto à rápida adaptação cultural e treinamento na utilização da NBCASP;

b) **Sobre a estrutura do órgão público:** com relação às afirmativas deste grupo, que analisou a situação da Unidade de Contabilidade, ou seja, subordinação à Alta Administração, independência funcional, influência na tomada de decisões e segregação dos setores financeiros e orçamento, 50% dos contadores disseram que concordam parcialmente ou totalmente com a estrutura do órgão onde atuam;

c) Sobre a estrutura de Auditoria Interna: dos contadores que disseram que seu órgão possui auditoria interna, 50% deles discordam totalmente/parcialmente ou nem concordam nem discordam no quesito de relacionamento e competências da auditoria interna na unidade. Quando se avalia o nível hierárquico da auditoria interna, ao que tudo indica, parece estarem conscientes da subordinação e nível adequado da auditoria interna no órgão público;

d) Sobre atribuições, competências, remuneração: 50% concordaram, no mínimo parcialmente, que têm competência e sabem das suas atribuições na entidade e, para a maioria deles, a remuneração não condiz com suas responsabilidades e/ou que deveria haver um piso salarial mínimo; e

e) Sobre as pressões e terceirização: a maior parte dos profissionais disse que a contratação do contador por meio de concurso público torna a decisão técnica do profissional relevante quando comparada com a do servidor terceirizado. Dos 168 participantes, 137 (81,54%) concordam totalmente ou parcialmente com a afirmativa. Essa percepção está de acordo com o entendimento do Tribunal de Contas – Estado de Pernambuco (2018), que através da Resolução TC nº 37, de 24 de outubro de 2018, determinou a admissão de contadores por meio de processo seletivo público. A opinião foi unânime quanto à afirmação “pressões políticas representam um obstáculo para as mudanças organizacionais no ambiente da contabilidade e auditoria pública”. Na base de 168 respondentes, 93,45% (157) concordam total e parcialmente com tal afirmativa. Esse percentual é maior do que o apurado na pesquisa da PwC (2013), que mostra que a falta de comprometimento da alta administração e dos políticos exerce influência na implantação do regime de competência e aceitação e colaboração dos principais envolvidos no processo de mudança.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A finalidade da presente pesquisa foi verificar o entedimento dos contadores acerca do processo de implantação das NBCASPs convergidas para as IPSAS, características institucionais, atribuições e estrutura organizacional relacionados aos segmentos de contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro.

Considerando a percepção dos respondentes e pesquisa na literatura nacional e internacional sobre mudanças organizacionais, esta dissertação contribui para o debate entre os profissionais sobre uma melhor alocação da contabilidade na estrutura organizacional nos entes públicos brasileiros, com o intuito de atender às demandas da convergência, das boas práticas de governança corporativa e, conseqüentemente, resultando num melhor controle nos recursos públicos. Além disso, colaborou no conhecimento sobre as auditorias internas, verificando se elas têm condições de realizar auditoria contábil e que a comunicação entre a contabilidade e auditoria interna precisa melhorar.

O interesse e envolvimento da alta administração têm importante colaboração na implantação dos procedimentos e controles necessários à adoção das NBCASP. A pesquisa mostrou que há desinteresse dos gestores brasileiros. Associado a essa questão, chega-se à conclusão de que as pressões políticas significam um dos principais obstáculos para as mudanças organizacionais.

Diante dos desafios pertinentes à convergência das NBC TSP para as normas internacionais (IPSAS), surge, também, a necessidade de uma valorização da carreira do contador público, com melhor remuneração, investimento em

capacitação e admissão por meio de concurso público.

A pesquisa poderá subsidiar os gestores e administradores públicos na tomada de decisão sobre a estrutura organizacional, conforme as necessidades das entidades públicas e mudanças na realidade. Com o aperfeiçoamento das práticas de governança pública, a comunidade acadêmica e a sociedade em geral podem se beneficiar com a possível melhoria na prestação de serviços.

A Teoria da Contingência está mais relacionada à estrutura interna e ambiente de tarefas, enquanto a Teoria Institucional envolve o ambiente social, cultura, comportamentos e rotinas. A conexão entre essas teorias pode ser utilizada para obter uma visão das mudanças da contabilidade no setor público. Observa-se que as mudanças nas práticas contábeis não são apenas de ordem técnica e legal, mas, sim, mudanças nos recursos organizacionais de natureza institucional. Com isso, destaca-se a importância da adoção de medidas governamentais, com o propósito de adequar os órgãos públicos, a fim de obter um melhor aproveitamento da aplicação das NBC TSP.

A pesquisa teve como limitação o fato de o questionário não ter desmembrado a atuação do contabilista, separando os profissionais que trabalham na contabilidade daqueles que trabalham na auditoria interna. Outra limitação se deve ao fato de que alguns indicadores apresentaram o teste de confiabilidade Alpha de Crobach abaixo do valor de referência (0,60) e, por isso, nas pesquisas futuras, outros indicadores devem ser incluídos na análise, a fim de melhor representar o fator em questão.

Para os futuros estudos, sugere-se a pesquisa nos organogramas das instituições estrangeiras, como, por exemplo, órgãos da Austrália e Nova Zelândia, países que foram pioneiros na implantação das IPSAS, a fim de se verificar a

posição hierárquica da contabilidade e auditoria interna nesses órgãos.

Pode-se propor, também, uma pesquisa com os gestores, diretores, responsáveis técnicos pelos serviços de contabilidade e auditoria interna das instituições públicas brasileiras, com questionário semiestruturado e entrevistas, para se verificar as dificuldades para implementar mudanças organizacionais.

Por fim, outra sugestão para estudos futuros seria uma pesquisa para verificar a eficácia das auditorias. A quantidade de recomendações implementadas pode ser uma medida relevante da eficácia da auditoria, sugerindo que a administração está convencida da utilidade da função de auditoria. De acordo com o Acórdão TCU nº 588/2018 Plenário, o item 161 traz a questão das auditorias internas que não são aferidas com base em indicadores e metas (TCU, 2018). Isso demonstra que não existe a possibilidade de avaliar a qualidade do seu trabalho nem mensurar o verdadeiro impacto do serviço de auditoria interna nas organizações públicas.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Vagnoni, E. (2004). Power, organization design and managerial behavior. *Accounting Organizations and Society*, 29, 207-225.
- Almeida, A. P. D., Lima, D. V. D., & Santana, G. T. (2015, novembro). Percepção dos Contadores Federais sobre a Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público. *Anais do 1º Congresso UNB de Contabilidade e Governança*.
- Almeida, J. E. G. S., Félix, L. A. Jr., Miranda, L. C., Vasconcelos, M. T. C., & Lagioia, U. C. T. (2016). Análise das Percepções dos Profissionais Contábeis das Prefeituras Municipais quanto a Relevância das Mudanças Introduzidas pela Adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *ConTexto*, 16 (34), 82-97.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal of Government Financial Management*, IX (1).
- Baines, A., & Langfield-smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Barbosa, J. E. N., & Colauto, R. D. (2010). Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *ConTexto, Porto Alegre*, 10(18), 63-74.
- Bonacim, C. A. G., & Silva, D. R. (2010). A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Conta Públicas segundo a percepção de um contador. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 5(2).
- Borges, T. B. (2012). *A utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Borges, T. B., Mario, P. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública (RAP)*, 47(2), 469-491.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da Práxis*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566-596.

- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Brandalise, F., Fella, L. J., & Zamin, L. M. (2009). O Contador no contexto da gestão pública. *RACI – Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU*, 4(8).
- Calado, J. E. D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485-503.
- Cappellesso, G; Figueiredo, L. M., & Lima, D, V. (2016). A contribuição de novos padrões contábeis para governança corporativa do setor público brasileiro. *RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 7(3), 77-90.
- Cardoso, R. L. (2006). *Competências do Contador: um estudo empírico*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (FEA/USP). São Paulo, SP, Brasil.
- Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & Albuquerque, L. G. (2009). Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *Revista de Administração – RAUSP*, 44(4), 365-379.
- Carneiro, A. D. F., & Silva, J. M. D. N. (2015). Competências essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob perspectiva dos contadores de Rondônia. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5(3), 100-122.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 0267-4424.
- Cavalluzo, K. S., & Ittner, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 243-267.
- Castro, D. P. (2013). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 127–168.
- Chiavenato, I. (2011). *Introdução à Teoria Geral da Administração*. (8a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Chiavenato, I. (2014). *Teoria Geral da Administração: abordagens descritivas e explicativas*. (Vol. 2, 7a ed.). São Paulo: Manole.

- Colares, A. C. V., Padrones, K. G. S. A., & Santos, W. J. L. (2014, novembro). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil.
- Confederação Nacional de Municípios. (2017). Estudo Técnico: Nível de Maturidade da Adoção do PCASP e do PIPCP Municipal – Relatório de Pesquisa 2017. Recuperado em 02 de agosto, 2018, de http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/06092017_relatorio_pesquisa_2017.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). Resolução CFC nº 2016/NBCTSPEC. Recuperado em 02 de agosto, 2018, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (2018). Recuperado em 02 de agosto, 2018, de <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>.
- Costa, A. M. C. (2008). *A auditoria interna nos municípios portugueses*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia - Universidade de Coimbra, Portugal. Recuperado em 04 de novembro, 2018, de <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/17846>.
- Costa, F. B., Souza, F. G., Baihe, M. J. A., & Filho, S. A. S. (2018). Perfil do profissional contábil no setor público: Uma análise das capitais brasileiras e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 74-92.
- Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2013). Dilemas na construção de escalas tipo Likert: O número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *RGO – Revista Gestão Organizacional*, 6 (Edição Especial).
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2011). *Internal audit in the public sector – The quiet revolution. A Middle East Point of View* fev/2011. : Recuperado em 02 de dezembro, 2018, de <https://www2.deloitte.com/om/en/pages/about-deloitte/articles/deloittemepov4/mepov4-internal-audit-in-the-public-sector.html#>
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational relity. *Accounting, Organization and Society*, 16(8), 705-732.
- Diniz, J. A., Santos, L. D. C., Silva, S. F. S. D., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da implantação das IPSAs na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294.
- Feijo, P. H. (2013). *Entendendo as mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Gestão Pública.
- Felicio, R. M. (2017). *Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos tributaristas à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal*. 75f. Dissertação de

Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Vitória, ES, Brasil. Recuperado em 17 de outubro, 2018, de http://www.fucape.br/producao_cientifica.php?cat_id=8&ano=2017.

- Fernandes, F. C., & Machado, D. G. (2011). Teoria da Agência e Governança Corporativa: Uma Reflexão Acerca da Relação de Subordinação Organizacional da Contabilidade à Administração. (*SIMPOI*) *Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil.
- Ferreira, A. C. D. S., Szuster, N., & Cruz, C. F. D. (2011). Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. *Pensar Contábil, Rio de Janeiro*, 13(50), 53 - 63.
- Flamholtz, E. (1996). Effective Organizational Control: A Framework, Applications, and Implications. *European Management Journal*, 14(6), 596-611.
- Geiger, D. R., & Ittner, C. D. (1996). The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549-67.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59-79.
- Gujarati, D.N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica*. (5a ed.) Porto Alegre: AMGH.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., & Fogarty, T. J. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 264-84.
- Hair, J. F. Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2005). *Análise Multivariada de Dados*. (5a ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Hammerschmid, G., & Meyer, R. (2005). New public management in Austria: local variation on a global theme? *Public Administration*, 83(3), 709-733.
- Herbest, F. G. (2010). Regime de Competência No Setor Público: A Experiência de Implementação de Diversos Países. *IV Congresso ANPCONT*. Natal, RN, Brasil.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 388-408.
- International Federation of Accountants. *A Closer Look At: Costa Rica*. (2014). USA: IFAC. Recuperado em 22 de maio, 2018, de

<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Costa-Rica.pdf>.

- International Federation of Accountants - Public Sector Committee. (2001) Governance in the Public Sector: A governing body perspective. *International Public Sector Study*, 8(13), 53.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee; CIPFA. (2014). *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. International Framework: Good Governance in the Public Sector*.
- International Federation of Accountants. *Sobre o IPSASB*. (2018). Recuperado em 22 de maio, 2018, de <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>.
- Kassum, J. (2012). The G20: What It Is, What It Does: a Business Guide. International Chamber of Commerce (ICC), 730E, Paris, France. Ebook, 17-18.
- Klann, R. C., & Piccoli, M. R. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público Brasília*, 66(3), 425-448.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. D. A. (2017). Fundamentos de Metodologia Científica. (8a ed.) São Paulo: Atlas.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 25 março, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.
- Liguori, M. (2012). Radical change, accounting and public sector reforms: a comparison of Italian and Canadian municipalities. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 37-63.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 25(1), 27-70.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2014). Editorial Accounting, innovation and public sector change. Translating reforms into change? *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 319-323.
- Lima, J. M. C., Jacobini, J. P. R., & Araújo, M. A. D. (2015). Reestruturação organizacional: os principais desafios para o Ministério Público do Rio Grande do Norte. *Revista de Administração Pública (RAP – FGV)*, 49(6), 1507-1530.
- Lima, R. L. (2017). *A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.

- Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança Aplicada à Administração Pública – A contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Machado, S. C. L., Gonçalves, S. A. (1999). Nota técnica: A teoria institucional. In: GLEGG, S. Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 3.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil.
- Melo, H. P. A., Bemfica, M. F. C., Nicolau, A. M., & Lima, I. B. S. (2016). Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. *Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)*, 14(4).
- Mendes, R. C., Oleiro, W. N., & Quintana, A. C. (2008). A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. *Sinergia*, 12(2), 37-48.
- Mingoti, S. A. (2005). *Análise de Dados Através de Métodos de Estatística Multivariada: uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: UFMG.
- Ministério da Fazenda. *Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008*. (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado em 18 fevereiro, 2018, de <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>.
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. C. (2017). Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos*, 12(1), 106-136.
- Moreno, T. C. B., Borsato, J. L. Jr., Dal Vesco, D. G., & Walter, S. A. (2016). Capital Intelectual e o sistema de controles gerenciais das instituições públicas de ensino superior: um ensaio teórico sob a perspectiva da teoria da contingência. *Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE*, 15(3).
- Nahapiet, J. (1988). The rhetoric and reality of an accounting change: a study of resource allocation. *Accounting Organizations and Society*, 13(4), 333-358.
- Nascimento, G. C., Rodrigues, V. J. R. J., & Megliorini, E. M. (2010, novembro). Conceitos da Teoria Institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de

desempenho. *Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil.

- Nogueira, R. (2002). *Elaboração e análise de questionários: uma revisão da literatura básica e a aplicação dos conceitos a um caso real*. Relatórios COPPEAD UFRJ; Rio de Janeiro, RJ, Instituto COPPEAD de Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).
- Nor-aziah, A. K., & Scapens, R. W. (2007). Corporatization and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18, 209-247.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control:1980–2014. *Management Accounting Research* 31, 45–62.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 272-285.
- Passos, L. H. S. (2012). O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na administração pública federal. *Revista de Administração de Roraima – RARR*, 1(2), 110-135.
- PricewaterhouseCoopers. (2013). *PwC Global survey on accounting and financial reporting by central governments. Towards a new era in government accounting and reporting*. Recuperado em 5 de maio, 2018, de <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.>
- Sathe, Vijay. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31-3.
- Seabra, S. N. (2001). A nova administração pública e mudanças organizacionais. *Revista de Administração Pública RAP*, 35(4), 19-43.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas na administração pública. *Revista de Administração Pública RAP*, 43(2), 347-69.
- Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015*. (2015). (Anexo - Plano De Implantação Dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais). Recuperado em 03 de maio, 2018, de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). (2017). (7a ed. - Exercício 2017). Recuperado em 18 fevereiro, 2018, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%A A%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>.

- Shapiro, S. S., & Francia, R. S. (1972). An approximate analysis of variance test for normality. *Journal of the American Statistical Association*, 67(337), 215-216.
- Souza, R. G; Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: uma Pesquisa Empírica sobre a Utilidade da Informação Contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219-230.
- Tribunal de Contas da União. (2014). *Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria/Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU. Recuperado em 2 de dezembro, 2018, de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-basico-de-governanca-2a-versao-FF8080816364D7980163C0B974F666DE.htm>.
- Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Financeira 2016*. (2016). Recuperado em 2 de dezembro, 2018, de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-financeira.htm>.
- Tribunal de Contas da União. (2018). *Acórdão nº 588/2018 Plenário - TC 017.245/2017-6*. Recuperado em 13 julho, 2018, de <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/somente-3-das-instituicoes-federais-sao-aprimoradas-em-governanca-e-gestao.htm>.
- Tribunal de Contas – Estado de Pernambuco*. (2018). Resolução TC nº. 37, de 24 de outubro de 2018. Dispõe sobre a execução de serviços contábeis de natureza permanente e continuada, no âmbito da Administração Pública Municipal do Estado de Pernambuco. Recuperado em 2 de dezembro, 2018, de <https://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/2018/4228-resolucao-tc-n-37-de-24-de-outubro-de-2018>.
- Williams, J. J., & Seaman, A. E. (2001). Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting Organizations and Society*, 26, 443-460.
- Vergara, S. C. (2003). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Vicente, E. F. R., Morais, L. M., & Platt, O. A. N. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20.
- Vieira, E. F., & Vieira, M. M. F. (2003). Estrutura organizacional e desempenho nas universidades federais brasileiras. *Revista de Administração Pública RAP*, 37(4), 899-920.
- Xavier, M. C., & Silva, F. A. (2017, julho). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. *Anais do XI Congresso de iniciação científica em contabilidade – USP*. São Paulo, SP, Brasil.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Afirmativas utilizadas para compor o questionário e justificativas (referências) para elaborar os itens de percepção

	Afirmativas
	Você é contador de alguma entidade pública?
	Se você respondeu sim na questão anterior, informe se atua em funções inerentes à contabilidade e/ou controle interno de sua entidade.
	Parte 1 – Percepção dos respondentes:
	<i>Opinião sobre o processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público:</i>
1	<p>Eu tenho conhecimento da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBC TSP), publicada no DOU em 04/10/16 pelo Conselho Federal de Contabilidade.</p> <p>O objetivo desta afirmativa é observar se os profissionais têm conhecimento da norma emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Foram selecionados dois artigos para servirem de base para esta pergunta. O primeiro artigo utilizado como referência teve como objetivo analisar a percepção dos contadores federais sobre a estrutura conceitual aplicada ao Setor Público, levando em consideração a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais e tratamento dos fatos em bases teóricas que representem a essência sobre a forma. Já o segundo artigo tratou da avaliação do nível de percepção dos docentes dos programas de pós-graduação <i>stricto sensu</i> em Ciências Contábeis acerca do Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), utilizado no setor privado, e de analisar a possível relação entre o nível de percepção e algumas características ou atitudes dos docentes. Após verificar a importância da percepção quanto à estrutura conceitual, tanto no setor privado como no setor público, optou-se por incluir esta pergunta no questionário.</p> <p>Referências:</p> <ul style="list-style-type: none">- Artigo 1: Percepção dos Contadores Federais sobre a Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público. Autores: Diana Vaz de Lima, André Porfírio de Almeida, Grazielle Tatiane Santana. 1º Congresso UNB de Contabilidade e Governança, Nov/2015.- Artigo 2: Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. Autores: Araceli Cristina de Sousa Ferreira, Natan Szuster, Claudia Ferreira da Cruz. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 13, n. 50, p. 53 - 63, jan./abr. 2011.- NBC TSP Estrutura Conceitual, de 04/10/2016.
2	<p>Eu tenho conhecimento das 16 NBCASPs (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público) vigentes atualmente.</p> <p>O objetivo desta pergunta é verificar a familiaridade dos contadores com as NBCASPs. Também foram selecionados dois artigos. O primeiro artigo utilizado como referência teve como objetivo identificar a percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), a partir de um questionário estruturado, enviado aos profissionais dos municípios da região da Associação de Municípios do Meio Oeste (AMMOC), de Santa Catarina. Já o segundo artigo abordou a percepção dos contadores</p>

	<p>governamentais sobre as melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública em decorrência da convergência das NBCASPs.</p> <p>Referência:</p> <p>-Artigo 1: A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Autores: Marcio Roberto Piccoli e Roberto Carlos Klann. Revista do Serviço Público Brasília 66 (3) 425-448 jul/set 2015.</p> <p>- Artigo 2: Convergência Contábil na Administração Pública Federal: O caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. Autores: Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro e André Luiz Villagelim Bizerra. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v.13, n.52, p.55 – 64, set/dez. 2011.</p> <p>- NBC TSP 01 a 10, NBC T 16.6 R1, NBC T 7 a 11.</p>
3	Eu tenho conhecimento das IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicadas pelo <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC).
4	Em minha opinião, a adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é muito importante para o Ente.
5	<p>Eu entendo que a inovação referente às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público requer adaptação e envolvimento pessoal no processo de mudança.</p> <p>Referência:</p> <p>-Artigo: <i>Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process</i>. Autores: Mariannunziata Liguori e Ileana Steccolini, <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>, vol. 25, issue:1, p. 27-70,2012.</p>
6	<p>Eu tenho conhecimento do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP) versão 7, editado pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional).</p> <p>O objetivo desta pergunta é verificar se os contadores possuem intimidade com o MCASP. O artigo utilizado como referência informa que novas versões do MCASP são atualizadas tendo como base as NBCASPs e IPSAS, e busca apresentar de forma operacional as mudanças requeridas no ambiente da contabilidade pública brasileira, com destaque para os novos procedimentos contábeis patrimoniais que devem ser adotados.</p> <p>Referências:</p> <p>- Artigo: A Contribuição dos Novos Padrões Contábeis para a Governança Corporativa do Setor Público Brasileiro. Autores: Diana Vaz de Lima, Lílian Mendes Figueiredo, Géssica Cappelless. RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace. v. 7, n. 3, p.77-90, 2016.</p> <p>- MCASP Versão 7ª edição.</p>
7	O setor de Contabilidade do meu órgão é responsável pelo primeiro passo referente à implantação das NBCASPs e MCASP.
8	Minha entidade está em processo de implementação das NBCASPs e MCASP.
9	<p>Com relação à percepção dos efeitos/resultados da implantação das novas normas, eu acredito que as informações patrimoniais serão utilizadas para melhorar a qualidade das informações prestadas à sociedade, permitindo o exercício da cidadania no controle dos recursos públicos.</p> <p>Referência:</p> <p>MCASP – 7ª edição. Acesso em 09/04/2018 – Parte II Procedimentos Contábeis Patrimoniais (página 143) – Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp</p>

10	<p>Eu acredito que a adaptação cultural e ambiental do órgão em que eu atuo, relacionada à aplicação das NBCASPs e MCASP, será rápida.</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Calado e Teixeira (2016). O objetivo é conhecer a opinião dos profissionais com relação à adequação das unidades de contabilidade às novas normas contábeis.</p> <p>Referências:</p> <p>- Artigo: Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. Autores: João Eudes de Souza Calado e Arilda Magna Campagnaro Teixeira. Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · v. 19 · n. 3 · p. 485-503 · set./dez. 2016.</p>
11	<p>No órgão ou entidade pública em que atuo existe investimento em cursos de aperfeiçoamento e capacitação, relacionados às novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público e do MCASP.</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Almeida e Beuren (2015). O objetivo foi verificar se as unidades organizacionais estão avançando nos treinamentos sobre as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público.</p> <p>Referências:</p> <p>- Artigo 1: Impacto da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade na Área da Controladoria. Autores: Ilse Maria Beuren e Dalci Mendes Almeida. RAC, Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, art. 2, pp. 311-335, Maio/Jun. 2015. Disponível em: http://www.anpad.org.br/rac.</p> <p>- Artigo 2: <i>Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process</i>. Autores: Mariannunziata Liguori e Ileana Steccolini, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 25, issue:1, p. 27-70, 2012.</p>
12	<p>O processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público vem sendo realizado pelo CFC, através da elaboração de minutas de NBC TSP com base nas IPSAS, elaboradas pelo Grupo Assessor da Área Pública, e disponibilização para consulta pública por prazo determinado. Eu concordo com a adoção das IPSAS/IFAC no Brasil.</p> <p>Referência:</p> <p>- Artigo: <i>The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences</i>. Autores: Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori, Renate E. Meyer, Tobias Polzer, Silvia Rota d, Johann Seiwald. Critical Perspectives on Accounting 25, p. 388–408, 2014.</p>
13	<p>Eu tenho conhecimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, publicado pela Portaria STN nº 548/2015.</p> <p>Referência:</p> <p>Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais – Anexo à portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015 (DOU 29/09/2015). Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f</p>
14	<p>Se a resposta da pergunta 13 for "sim". O órgão em que atuo está seguindo o cronograma e procedimentos estabelecidos do PIPCP.</p>
	<p><i>Opinião sobre a estrutura do Órgão público em que atua:</i></p>
15	<p>Com relação à posição hierárquica, a unidade de contabilidade do(s) órgão(s) em que você atua, está diretamente subordinada à Alta Administração.</p> <p>- O objetivo desta pergunta é verificar em que nível hierárquico está posicionada a Divisão de Contabilidade em cada órgão. Ou seja, a quem a contabilidade está subordinada no</p>

	<p>organograma da entidade.</p> <p>Referências:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tese: Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da Práxis. Marcio Luiz Borinelli. USP, 2006. - Artigo: A subordinação da contabilidade à administração: Um estudo à luz da teoria da agência. Autores: Celia Cristina Leite da Silva de Campos; Licia Maria Fontana; Renan Augusto Bonfogo Ferreira; Ivan Carlin Passos. Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015. Vol. 38 (Nº 24) Ano 2017. - Artigo: Teoria da Agência e Governança Corporativa: Uma Reflexão Acerca da Relação de Subordinação Organizacional da Contabilidade à Administração. Francisco Carlos Fernandes, Debora Gomes Machado. (SIMPOI) Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais (2011).
16	<p>A(s) unidade(s) de contabilidade, em que você atua, possuem independência funcional compatível com as responsabilidades assumidas.</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do artigo de Melo, Bemfica, Nicoulau e Lima (2016). O objetivo é saber se as Unidades de Contabilidade praticam o julgamento das questões contábeis com imparcialidade.</p> <p>Referência:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Artigo: Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. Hildegardo Pedro Araujo de Melo, Melina França Cabral Bemfica, Antonio Moreira Nicolau, Isabel Batista Souza De Lima. Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe) – ISSN 2177-4153 – Vol. 14 n.4 – Outubro/Dezembro 2016.
17	<p>Dentro da estrutura organizacional, a unidade de contabilidade deve estar subordinada diretamente ao gestor geral do órgão ou entidade pública.</p> <p>Referência:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Artigo: Teoria da Agência e Governança Corporativa: Uma Reflexão Acerca da Relação de Subordinação Organizacional da Contabilidade à Administração. Francisco Carlos Fernandes, Debora Gomes Machado. (SIMPOI) Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais (2011).
18	<p>Considerando a posição hierárquica da contabilidade dentro da organização, o segmento possui influência na tomada de decisões e tem poder para disseminar novas informações em diferentes momentos do processo de mudança.</p> <p>Referência:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Artigo: <i>Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process</i>. Autores: Mariannunziata Liguori e Ileana Steccolini, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 25, issue:1, p. 27-70,2012.
19	<p>O órgão em que eu atuo possui o segmento de Contabilidade segregado dos setores Financeiro e de Orçamento.</p>
20	<p>Há uma unidade organizacional ou segmento que realiza a auditoria interna no órgão onde eu atuo.</p>
21	<p>O segmento de auditoria interna do meu órgão realiza auditoria contábil.</p> <p>O objetivo destas perguntas é saber se os órgãos possuem em suas estruturas organizacionais uma Unidade de Auditoria Interna e se fazem auditoria sob enfoque contábil.</p> <p>Referência:</p> <ul style="list-style-type: none"> - IN CGU nº 03/2017 - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do

	Poder Executivo Federal.
22	<p>Com relação ao enfoque contábil, eu acredito que a unidade de auditoria interna do(s) órgão(s) em que atuo cumpre o seu papel num nível satisfatório.</p> <p>Obs.: Caso não exista unidade de auditoria interna no órgão, esta pergunta não deve ser respondida.</p> <p>Referência: - IN CGU nº 03/2017</p> <p>A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.</p>
23	<p>Eu acredito que os segmentos de Contabilidade e Auditoria Interna deveriam estar no mesmo nível hierárquico.</p> <p>Obs.: Caso não exista unidade de auditoria interna no órgão, esta pergunta não deve ser respondida.</p> <p>Referências: - Artigo: Teoria da Agência e Governança Corporativa: uma reflexão acerca da relação de subordinação organizacional da contabilidade à administração. Francisco Carlos Fernandes, Debora Gomes Machado. (SIMPOI) Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais (2011).</p>
24	<p>Com relação ao nível hierárquico, a unidade de auditoria interna, do órgão onde atuo, está subordinada ao dirigente máximo da instituição.</p> <p>Obs.: Caso não exista unidade de auditoria interna no órgão, esta pergunta não deve ser respondida.</p> <p>Referências: - IN CGU nº 03/2017 - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.</p> <p>- Tese: Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização a luz da teoria e da Práxis. Marcio Luiz Borinelli. USP, 2006.</p> <p>- Acórdão nº 1171/2017 – TCU – Plenário. Item 83 do acórdão: “Quanto à posição hierárquica da auditoria interna, o IPPF, nos itens 1110 e 1111, estabelece as seguintes diretrizes: O executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna. O executivo chefe de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.”</p>
25	<p>Eu acredito que os segmentos de contabilidade e auditoria interna (sob o enfoque contábil), do órgão em que atuo, se comunicam com frequência.</p> <p>Obs.: Caso não exista unidade de auditoria interna no órgão, esta pergunta não deve ser respondida.</p> <p>A pergunta 25 foi uma adaptação do trabalho realizado por: Flynn/Flynn (1999): Information-Processing Alternatives for Coping with Manufacturing Environment Complexity. Decision Sciences, Vol. 30, No. 4, pp. 1021-1052. Adapted from: Georgopoulos/Mann (1962). Acesso em 25/2/2018. Disponível em: https://en.wikibooks.org/wiki/Handbook_of_Management_Scales/Coordination_of_decison_making</p>

26	<p>A Auditoria Interna (sob o enfoque contábil) possui profissionais com competência técnica para realização de Auditoria Contábil e Análise nas Demonstrações Financeiras. Obs: Esta questão só deve ser respondida caso o seu órgão tenha auditoria interna.</p> <p>Referência: - Acórdão nº 1171/2017 TCU Plenário. “O objetivo do presente levantamento é: a) investigar o comportamento da função auditoria interna na Administração Pública Federal; e b) levantar informações sobre a capacidade dos órgãos de controle interno do Poder Executivo Federal para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais”.</p>
27	<p>Existe uma boa integração do segmento de contabilidade com outros segmentos da instituição (patrimônio, almoxarifado, pessoal, licitações, contratos, controle interno, etc.), beneficiando o processo de convergência das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público.</p> <p>A pergunta 27 foi uma adaptação do trabalho realizado por: - Bühler/Wallenburg/Wieland (2016): Accounting for External Turbulence of Logistics Organizations via Performance Measurement Systems. Supply Chain Management: An International Journal, Vol. 21, No. 6</p> <p>- Song/Montoya-Weiss (2001): The Effect of Perceived Technological Uncertainty on Japanese New Product Development. Academy of Management Journal, Vol. 44, No. 1, pp. 61-80.</p> <p>A integração multifuncional em uma equipe de projeto de desenvolvimento de novos produtos (NPD) refere-se à magnitude da interação e comunicação, ao nível de compartilhamento de informações, ao grau de coordenação e à extensão do envolvimento conjunto em funções em tarefas específicas de NPD.</p> <p>Referências: Acesso em 25/02/2018. Disponível em: https://en.wikibooks.org/wiki/Handbook_of_Management_Scales/Cross-functional_integration</p> <p>-Artigo 1: <i>Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process</i>. Autores: Mariannunziata Liguori e Ileana Steccolini, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 25, issue:1, p. 27-70,2012.</p>
	<p><i>Opinião sobre atribuições, competências, remuneração:</i></p>
28	<p>Eu tenho familiaridade com o funcionamento do sistema contábil e seus subsistemas de informações, operando-os de forma adequada, a fim de gerar informações confiáveis.</p>
29	<p>Eu tenho experiência com os sistemas gerenciais integrados, visando informações para tomada de decisões.</p>
30	<p>Eu tenho conhecimento dos procedimentos de controle interno como suporte do sistema de informação contábil.</p> <p>As perguntas 28, 29 e 30 foram uma adaptação do questionário utilizado por Carneiro e Silva (2015). O objetivo é conhecer a opinião dos profissionais com relação ao perfil de competências necessárias para desenvolver o trabalho contábil, frente ao cenário da Nova Contabilidade Pública. Páginas: 111, 113, 116, 117.</p> <p>Referência: - Artigo: Competências Essenciais dos Profissionais Contábeis em Face da Nova Contabilidade Pública sob a Perspectiva dos Contadores de Rondônia. Autores: Alexandre de Freitas Carneiro e José Moreira da Silva Neto. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, ISSN 2238-5320, UNEB, Salvador, v. 5, n. 3, p. 100-122, maio/ago., 2015. Disponível em: https://sucupura.capes.gov.br/sucupura/public/consultas/coleta/veiculo/PublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf</p>

31	<p>Eu acredito que o ganho salarial dos profissionais que atuam na Contabilidade e Auditoria Interna no Setor Público Brasileiro não é condizente com as competências, atribuições e responsabilidades do contador público.</p>
32	<p>Eu acredito que é necessário um piso salarial mínimo para os profissionais que atuam nos segmentos de Contabilidade e Auditoria Interna no Setor Público Brasileiro.</p> <p>As perguntas 31 e 32 foram elaboradas com base no artigo de referência.</p> <p>Referência: - Artigo: O Contador Público no contexto da Gestão Pública. Autores: Fábio Brandalise, Leonir José Fella, Leoni Menta Zamin. Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU. ISSN 1809-6212. Vol.4 - n.8 - Janeiro - Junho 2009 Semestral.</p>
33	<p>Tenho tranquilidade quanto a ser portador (a) das capacidades e habilidades necessárias ao desempenho ótimo de todas as minhas atividades laborais.</p> <p>A pergunta 33 foi retirada do trabalho realizado por: Spreitzer (1995): Psychological Empowerment in the Workplace: Dimensions, Measurement, and Validation. Academy of Management Journal, Vol. 38, No. 5, pp. 1442–1465.</p> <p>O empoderamento é definido como o aumento da motivação da tarefa intrínseca manifestada em um conjunto de quatro cognições que refletem a orientação de um indivíduo para o papel de seu trabalho: significado, competência, autodeterminação e impacto (Thomas e Velthouse, 1990). A dimensão de competência (= auto-eficácia) do poder é definida como a crença de um indivíduo em sua capacidade de realizar atividades com habilidade (Gist, 1987). Portanto, o objetivo é conhecer a opinião dos profissionais com relação aos aspectos citados por tais autores.</p> <p>Referência: Acesso em 25/02/2018. Disponível em: https://en.wikibooks.org/wiki/Handbook_of_Management_Scales/Competence</p>
34	<p>Eu tenho uma autonomia, independência e liberdade significativa para determinar como faço meu trabalho.</p> <p>A pergunta 34 foi uma adaptação do trabalho realizado por: Spreitzer (1995): Psychological Empowerment in the Workplace: Dimensions, Measurement, and Validation. Academy of Management Journal, Vol. 38, No. 5, pp. 1442–1465.</p> <p>Referência: https://en.wikibooks.org/wiki/Handbook_of_Management_Scales/Self-determination</p>
35	<p>Eu tenho a compreensão clara do meu papel com relação à implementação das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público.</p> <p>A pergunta 33 foi uma adaptação do trabalho realizado por: Stratman/Roth (2002): Enterprise Resource Planning (ERP) Competence Constructs: Two-Stage Multi-Item Scale Development and Validation. Decision Sciences, Vol. 33, No. 4, pp. 601-628.</p> <p>A preparação de mudança refere-se às estratégias gerenciais utilizadas para superar a resistência da força de trabalho às mudanças operacionais resultantes da implementação do sistema ERP.</p> <p>Referência: Acesso em 18/02/2018. Disponível em: https://en.wikibooks.org/wiki/Handbook_of_Management_Scales</p>

	/Change_readiness
36	Eu acredito que existem apoio e interesse da alta gestão do meu órgão ou ente em implantar os procedimentos e controles necessários à aplicação das NBC TSPs e MCASP.
	<i>Opinião dos profissionais com relação a pressões e terceirização:</i>
37	Com relação a terceirização das atividades contábeis no serviço público e autonomia do contador, eu acredito que a admissão dos servidores por meio de concurso público reduziria uma eventual substituição do contador, caso ele tomasse alguma decisão técnica relevante, discordando da orientação do gestor público. Esta pergunta foi retirada da chamada de trabalhos da Revista de Contabilidade e Organizações, Edição especial 2018 “Contabilidade Organizacional e organização da Contabilidade no Setor Público”.
38	Eu acredito que pressões políticas representam um obstáculo para as mudanças organizacionais no ambiente da contabilidade e auditoria pública. Referência: -Artigo 1: <i>Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process</i> . Autores: Mariannunziata Liguori e Ileana Steccolini, <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> , vol. 25, issue:1, p. 27-70,2012.
	Parte 2: Perfil do respondente
	1) Gênero: <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino
	2) Faixa etária: <input type="checkbox"/> Até 30 anos <input type="checkbox"/> De 31 a 40 anos <input type="checkbox"/> De 41 a 50 anos <input type="checkbox"/> De 51 a 60 anos <input type="checkbox"/> De 61 a 70 anos
	3) Grau de instrução: <input type="checkbox"/> Ensino superior concluído <input type="checkbox"/> Especialização (MBA) <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado <input type="checkbox"/> Outros
	4) Área de formação: <input type="checkbox"/> Contabilidade <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Economia <input type="checkbox"/> Direito <input type="checkbox"/> Outros
	5) Se servidor público, qual seu vínculo profissional? <input type="checkbox"/> Servidor Efetivo (Eu fui admitido no Órgão Público por meio de Concurso Público) <input type="checkbox"/> Servidor Contratado (Eu fui contratado no Órgão Público como Prestador de Serviço Terceirizado) <input type="checkbox"/> Servidor Comissionado <input type="checkbox"/> Servidor Temporário (Eu atuo na Administração Pública como Contratado Temporário) <input type="checkbox"/> Outro

	<p>6) Atuação do Contabilista:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Servidor Público concursado que atua na Contabilidade ou Auditoria Interna<input type="checkbox"/> Professor Universitário / Pesquisador<input type="checkbox"/> Responsável técnico pela Contabilidade ou Auditoria Interna<input type="checkbox"/> Prestador de serviço terceirizado ou consultor<input type="checkbox"/> Cargo comissionado de chefia, gerência ou assessoramento do segmento de contabilidade.<input type="checkbox"/> Outros
	<p>7) Tempo de experiência na sua área de atuação:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Até 05 anos<input type="checkbox"/> De 05 a 10 anos<input type="checkbox"/> De 10 a 15 anos<input type="checkbox"/> De 15 a 20 anos<input type="checkbox"/> Acima de 20 anos
	<p>8) Ente Federativo de atuação:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> União<input type="checkbox"/> Municípios<input type="checkbox"/> Estado / Distrito Federal
	<p>9) Região do país onde exerce atividade profissional:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Norte<input type="checkbox"/> Nordeste<input type="checkbox"/> Centro Oeste<input type="checkbox"/> Sul<input type="checkbox"/> Sudeste

ANEXOS

ANEXO A - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP Estrutura Conceitual	DOU 04/10/2016	Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público.	<i>Conceptual Framework</i>
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/2016	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/09/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/09/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/09/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC T 16.6 R1	DOU 31/10/14	Demonstrações Contábeis	Não há
NBC T 16.7 R1	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Não há
NBC T 16.8 R1	1.135/08	Controle Interno	Não há

NBC T 16.9 R1	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão (revogada a partir de 1º/1/19)	Não há
NBC T 16.10 R1	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (revogada a partir de 1º/1/19)	Não há
NBC T 16.11 R1	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Não há
NBC TSP 11	2018/NBCTSP11	Apresentação das Demonstrações Contábeis.	IPSAS 1
NBC TSP 12	2018/NBCTSP12	Demonstração do Fluxo de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 14	2018/NBCTSP14	Custo do Empréstimo	IPSAS 5
NBC TSP 15	2018/NBCTSP15	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 13	2018/NBCTSP13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.	IPSAS 24
NBC TSP 16	2018/NBCTSP16	Demonstrações Contábeis Separadas.	IPSAS 34
NBC TSP 17	2018/NBCTSP17	Demonstrações Contábeis Consolidadas.	IPSAS 35
NBC TSP 18	2018/NBCTSP18	Investimento em Coligada e Empreendimento Controlado em Conjunto.	IPSAS 36
NBC TSP 19	2018/NBCTSP19	Contratos em Conjunto.	IPSAS 37
NBC TSP 20	2018/NBCTSP20	Divulgação de Participações em Outras Entidades.	IPSAS 38
NBC TSP 21	2018/NBCTSP21	Combinação no Setor Público	IPSAS 40

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado em 02 de agosto, 2018, de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>.

ANEXO B – Currículo dos profissionais que participaram do pré-teste com o questionário (<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/busca.do?metodo=apresentar>)

João Eudes Bezerra Filho	Auditor de Controle Externo do TCE-PE, Chefe de Gabinete de Conselheiro do TCE-PE, Professor Assistente da FUCAPE Business School - ES. Doutorando em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Mestre em Ciências Contábeis pela USP-SP, Pós-graduação lato senso em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE, graduação em Ciências Contábeis pela UFPE, graduação em Engenharia Mecânica pela UPE. Foi membro do grupo assessor para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, junto ao Conselho Federal de Contabilidade. Autor de artigos e livros de Contabilidade, Orçamento e Custos no Setor Público.
Paulo Henrique Feijó da Silva	Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília ? UNB, com pós-graduação em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas - FGV é Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, com atuação na Coordenação-Geral de Programação Financeira de 1993 a 2006. Tem participado de diversas iniciativas voltadas para o aperfeiçoamento da gestão das finanças públicas, especialmente nos aspectos relacionados com a administração do caixa, a programação e execução financeira, a apuração dos resultados fiscais e contabilidade aplicada ao setor público. Coordenou a integração do Tesouro Nacional aos mecanismos do Sistema de Pagamentos Brasileiro. Participa de atividades de capacitação de gestores públicos em todo o País e é professor da disciplina Administração Orçamentária e Financeira, Responsabilidade Fiscal e Contabilidade Aplicada ao Setor Público. É Coordenador dos Cursos de Siafi, Siafi-Gerencial, Administração Orçamentária e Financeira e Suprimento de Fundos na Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP). Ocupou o cargo de Coordenador-Geral de Contabilidade da STN de agosto de 2006 a dezembro de 2009. Exerceu o cargo de Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação de 2009 a 2012. É autor do livro Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. É co-autor dos livros Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal - Vol. 1 - Administração Orçamentária e Financeira; Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira - Vol. 1 - Execução Orçamentária e Financeira; Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira - Vol. 2 - Suprimento de Fundos; Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; Entendendo Resultados Fiscais; Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público; Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público; e Entendendo as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, todos publicados pela Editora Gestão Pública (www.gestaopublica.com.br). Foi membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade, responsável pela edição de normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Atualmente integra a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).
Olavo Venturim Caldas	Auditor Federal no Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e Professor Assistente na FUCAPE Business School.

	<p>Possui graduação em Ciências Contábeis - Universidade Federal do Espírito Santo (2001), graduação em Direito - Faculdades Integradas de Vitória (2006), especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas - Instituto de Brasiliense de Direito Público - IDP (2011) e mestrado em Ciências Contábeis - FUCAPE Business School (2013) e é Doutorando em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília - UNB (2016). Áreas de interesse Controladoria; Controle interno; Auditoria; Eficiência do gasto público e corrupção.</p>
<p>Kleber Cruz Marques Neto</p>	<p>É Contador Público Federal no IFPB (Instituto Federal da Paraíba), possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (2000) e Especialização em Perícia Contábil pela UnP (2002). É Instrutor/multiplicador da ENAP (Escola Nacional de Administração Pública) e da ESAF (Escola de Administração Fazendária). Lecionou as disciplinas de Contabilidade Básica, Intermediária, Contabilidade Pública e AFO (Administração Orçamentária e Financeira). Há dez anos responde pela Contabilidade do IFPB (Instituto Federal da Paraíba), assessora a Gestão com informações sobre a realidade orçamentária, econômica, financeira e contábil da instituição, em apoio ao processo de tomada de decisões e à adequada prestação de contas. Possui experiência na área de CASP-Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Orçamento, Finanças e Administração Pública. É responsável pela elaboração e divulgação dos RCPG (Relatórios Contábeis de Propósito Geral) do IFPB. Em recentes acórdãos nº 550/2018 e 2377/2017 o TCU (Tribunal de Contas da União), menciona seu trabalho publicado pela Contabilidade do Campus João Pessoa.</p>
<p>Lícia Laura Craveiro de Souza Queiroz</p>	<p>Mestranda em Ciências Contábeis na FUCAPE Business School, linha de pesquisa Contabilidade Pública, área Finanças Públicas, dissertação qualificada em 13/09/2018, com previsão de defesa até dezembro/2018. Possui pós-graduação/MBA em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Federal Fluminense (2003); graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (1988) e graduação em Economia pelo Gay-Lussac Instituto de Ensino Superior (1986). Atuou como docente em cursos de graduação de Ciências Contábeis, Administração e Turismo, em cursos técnicos em Administração, Contabilidade e Logística e cursos preparatórios para concursos públicos. Possui experiência profissional na área pública: Ministério da Saúde, Secretaria de Estado da Saúde, INFRAERO Aeroportos Brasileiros e Banco do Brasil S.A.</p>
<p>Andre Ricardo Batista de Barros e Silva</p>	<p>Possui graduação em ADMINISTRAÇÃO pela Universidade Católica de Pernambuco (1987), graduação em DIREITO pela Universidade Católica de Pernambuco (2002), graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS pela Universidade Católica de Pernambuco (1994), graduação em ENGENHARIA ELETRÔNICA pela Universidade de Pernambuco (1990) e mestrado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (2008). Atualmente é Auditor das Contas Públicas do TRIBUNAL DE CONTAS PERNAMBUCO- TCE-PE, professor da Pós-Graduação da Universidade Federal de Pernambuco- UFPE e da Escola de Contas Professor Barreto Guimarães – ECPBG.</p>

Isaac de Oliveira Seabra	Possui Mestrado em gestão Pública (2004), graduação em ciências contábeis pela Universidade Católica de Pernambuco (1993) e graduação em administração de empresas pela Universidade Católica de Pernambuco (1988). Atualmente é professor da Faculdade Salesiana do Nordeste. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis. Ministra cursos de pós graduação em Gestão Pública, Auditoria Pública e Contabilidade Pública. É servidor público do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, onde exerce as funções de Técnico de Auditoria, sendo atualmente Diretor de Contabilidade e Finanças do referido Órgão.
Carleide Maria Bezerra	Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Católica de Pernambuco (2000). MBA em Finanças e Controladoria pela Universidade Católica de Pernambuco (2011). Especialista em Gestão e Políticas Públicas pela Faculdade Boa Viagem (2008). Técnica em Processamento de Dados pela Universidade Católica de Pernambuco (1992). Servidora efetiva do Poder Judiciário do Estado de Pernambuco. Exerce o cargo, em comissão, de Diretora de Contabilidade, respondendo como contadora geral da instituição desde 2006.
Marco Henrique da Silva	Servidor do TCE-RJ, Professor da ECG/TCE-RJ. Mestrando em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Pós-graduação lato sensu em Auditoria Fiscal pela CEFET RJ, graduação em Ciências Contábeis pela ESTÁCIO DE SÁ, graduação em Química da UFRJ. Atua na análise das contas de governo nos âmbitos dos entes públicos do Estado do Rio de Janeiro. Experiência na área de licitações e contratos, análise da economicidade e editais públicos.
Júlio Cesar dos Santos Martins	Analista de Controle Externo do TCE-RJ, atuando como Subsecretário-Adjunto de Controle e Auditoria da Gestão e da Receita no TCE-RJ. Mestrando em Ciências Contábeis pelo FUCAPE Business School, linha de pesquisa Contabilidade Pública, Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Público: Constitucional, Administrativo e Tributário pela UNESA. Graduação em Ciências Contábeis pela UNESA. Graduação em Direito pela UNIG. Atua como docente na Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ. Assessor Técnico da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação, que funciona junto a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, indicado pelo Instituto Rui Barbosa.