

**CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:  
PERCEPÇÃO DOS CONTADORES PÚBLICOS FRENTE À CONVERGÊNCIA PARA AS  
IPSAS/IFAC**

**LUCIANE RIBAS MARQUES**  
FACULDADE FUCAPE (FUCAPE)

**JOAO EUDES BEZERRA FILHO**  
FACULDADE FUCAPE (FUCAPE)

**OLAVO VENTURIM CALDAS**

# CONTABILIDADE E AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: PERCEPÇÃO DOS CONTADORES PÚBLICOS FRENTE À CONVERGÊNCIA PARA AS IPSAS/IFAC

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente o Brasil passa por diversas transformações com relação a controle e transparência no gasto público, em atendimento a demanda da sociedade por melhores serviços. Essa demanda originou um aumento das exigências pela prestação de contas e responsabilização (accountability) dos gestores públicos, motivando o início do processo relacionado à implantação de um novo modelo de contabilidade pública (Xavier & Silva, 2017).

No contexto brasileiro, o processo de convergência das práticas contábeis teve início 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). 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.

A comunidade acadêmica internacional tem demonstrado 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 no entendimento dos impactos e processos de mudança em nível organizacional (Liguori & Steccolini, 2012; Liguori, 2012). Dentre as abordagens empregadas pelos pesquisadores para estudar as questões organizacionais estão a Teoria Institucional e Teoria da Contingência.

A Teoria Institucional pode ser conceituada da seguinte forma:

[...] 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 & Megliorini, 2010, p. 4).

Já a Teoria da Contingência tem o seu conceito abordado no trabalho de 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)”.

A discussão acerca do 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 proporciona uma relevante contribuição à literatura brasileira, diminuindo a lacuna existente.

Perante o processo de convergência das NBC TSP para as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), iniciado no Brasil em 2008, e considerando as características institucionais e organizacionais dos segmentos de contabilidade e auditoria interna nos órgãos do setor público brasileiro, o problema de pesquisa levantado foi: qual a percepção dos profissionais de contabilidade que atuam em órgãos públicos brasileiros sobre a convergência

das NBC TSP às IPSAS, considerando as dimensões processo de implantação, estrutura organizacional, estrutura da auditoria interna e atribuições, competências e remuneração?

O objetivo do estudo foi captar a percepção dos contadores públicos, de forma que seja possível verificar 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 Teoria Institucional e da Contingência foram utilizadas como suporte teórico no tratamento da questão de pesquisa.

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. Alguns pesquisadores reconhecem 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).

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade pública e auditoria interna**

Nos últimos tempos, o ambiente de negócios privados e a área governamental sofreram grandes mudanças em todo o mundo, devido à globalização, o emprego de tecnologias avançadas e a diversos acontecimentos envolvendo as demonstrações contábeis de grandes empresas. O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade começou no setor privado e se estendeu ao setor público.

A empresa PricewaterhouseCoopers (PwC) desenvolveu, em 2013, um estudo sobre a nova contabilidade governamental, abrangendo diversos países da Europa, Ásia, África, Oceania, América do Norte e América Latina. Segundo tal pesquisa, inúmeros países se basearam nos padrões nacionais ou International Financial Reporting Standards (IFRS) para elaborar seus próprios padrões de contabilidade do setor público, adaptando essas regras ao ambiente do setor público e buscando respaldo nas IPSAS. (PricewaterhouseCoopers, 2013)

Dentre as diversas alterações que a contabilidade pública brasileira sofreu nos últimos anos, é provável que a adoção do regime de competência seja um dos maiores desafios para o processo de convergência das normas brasileiras da contabilidade aplicadas ao setor público para as normas internacionais (IPSAS da International Federation of Accountants (IFAC)).

De acordo com Feijó (2013), entre as múltiplas razões para um progresso na reforma contábil está à 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.

O estudo de Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016) teve como objetivo analisar o apoio das novas normas de contabilidade às práticas de governança corporativa no setor público brasileiro. A conclusão foi de que os objetivos essenciais das normas se harmonizam com a melhoria da qualidade e da consistência das informações prestadas aos cidadãos, isto é, os novos padrões têm uma influência positiva nas práticas de governança corporativa no setor público brasileiro.

A contabilidade e 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).

Diante das reformas no setor governamental, ressalta-se a importância da auditoria interna no âmbito da gestão pública. 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, destaca-se: 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.

O estudo de Asare (2009) ressaltou que a atividade de auditoria interna tornou-se um mecanismo fundamental para garantia interna dos controles financeiros públicos e no método para monitorar e avaliar as atividades gerenciais antes da avaliação externa por auditores externos. Asare (2009) conclui que os profissionais que trabalham no segmento de auditoria interna no setor público tem compromisso de, junto com a Administração, aperfeiçoar a prestação de serviços, assegurar o compromisso de melhorar os controles internos e garantir a conformidade com as leis aplicáveis.

## **2.2 Estrutura organizacional**

A análise dos fundamentos sobre a estrutura organizacional é importante devido 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. Desse modo, entende-se que as circunstâncias que podem provocar mudanças organizacionais com interferências na estrutura organizacional são: crises ou problemas, novas oportunidades e novas diretrizes internas e externas. (Herzog, 1991 como citado em Lima et al., 2015).

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. A percepção sobre a complexidade da estrutura organizacional é fundamental para produzir meios para que a mudança organizacional possa ocorrer (Lima, Jacobini & Araujo, 2015).

Flamholtz (1996) constata que a estrutura organizacional atua como uma ferramenta de controle, evidenciando os comportamentos esperados dos indivíduos 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.

Pesquisadores internacionais destacam a reconfiguração das relações de poder no processo de mudança nas normas de contabilidade. Para Burns (2000), a dinâmica intraorganizacional da mudança contábil envolve a união entre novas práticas, rotinas, instituições, poder e política. A mobilização de poder fornece, essencialmente, a energia e o impulso necessários para implementar a mudança contábil. Burns & Scapens (2000) tem opinião semelhante. 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).

Secchi (2009) examina modelos burocráticos, administração pública gerencial, governo empreendedor e governança pública. O suporte para o desenho das estruturas nas recentes mudanças na administração pública vem da literatura europeia e americana sobre modelos organizacionais e relacionais. O debate gira em torno da adoção de novos modelos

de gestão, em substituição gradativa do modelo burocrático.

### 2.3 Teoria Institucional e teoria da contingência

Algumas teorias organizacionais possuem uma provável contribuição para auxiliar no entendimento da organização da contabilidade e auditoria interna no setor público, pois possivelmente possuem um arcabouço teórico que pode ajudar os administradores a elaborarem as estruturas, de acordo com as necessidades do órgão e diversas mudanças na realidade.

Para Barbosa e Colauto (2010, p. 71), a utilização da teoria institucional nos estudos no campo da ciência contábil é recente na literatura nacional. Ainda é muito pequeno o número de estudos empíricos que tratam da institucionalização no seu conteúdo, apesar do aumento do número de trabalhos com esta abordagem. Poucos foram realizados nas instituições públicas. A essência das pesquisas procura averiguar as práticas contábeis gerenciais nas organizações. Barbosa e Colauto (2010, p. 71).

Consoante Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p.220), a teoria institucional, também denominada de institucionalismo, consiste 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.

Marques (2012) destaca o entendimento de Carruthers (1995), no qual coloca que os trabalhos iniciais referentes a teoria institucional buscaram 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.

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. 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).

A importância do estudo dos conceitos da teoria da contingência está relacionada à compreensão da lógica de como as entidades estão estruturadas. Na presença de um ambiente de mudanças, devido à 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).

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). 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. Baseava-se vigorosamente na estrutura organizacional, a fim de verificar quais formas eram mais adequadas a circunstâncias específicas (Otley, 2016).

O estudo de Carvalho et al. (2012), que verificou 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.

Diante do exposto, 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. 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).

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa classifica-se com um estudo exploratório de caráter descritivo.

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.

A pesquisa exploratória é conceituada por Vergara (2003) como um estudo numa área com pouco conhecimento sistematizado e acumulado, não comportando hipóteses.

A amostra foi formada por contadores que atuam na contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro (União, Estados e Municípios), por estarem diretamente envolvidos com a adoção das novas normas e mudanças organizacionais. A pesquisa não teve a intenção de avaliar a percepção de auditores internos e auditados, mas sim a opinião de contadores públicos que atuam nestes segmentos.

Os dados sobre a percepção dos profissionais foram coletados por meio de questionário eletrônico. Foi realizado um pré-teste com um questionário de 38 questões, entre os dias 08/03/2018 e 25/03/2018 e contou com a participação de um grupo de especialistas renomados na área profissional e acadêmica da contabilidade pública brasileira.

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.

O link de acesso ao questionário foi disponibilizado aos participantes no período de 17/04/2018 a 03/06/2018, por meio da rede social Facebook. Além disso, foram enviados cerca de 40 e-mails a possíveis respondentes. A amostra contou com 181 participações, sendo 168 validadas. Foram validadas apenas as respostas dos respondentes que declararam serem contadores de entidade pública, ou seja, 13 respondentes afirmaram não ser contador do setor público.

A primeira parte do questionário conta com 38 (trinta e oito) afirmativas distribuídas entre sobre o processo de implantação das NBCASP; estrutura do órgão público; estrutura da auditoria interna; atribuições, competências e remuneração; terceirização e pressões políticas. A segunda parte do questionário trata do perfil dos respondentes (características profissionais e sociodemográficas) e possui 09 (nove) questões.

Para análise dos dados foi utilizado a escala de Likert de 05 pontos. Foram disponibilizados os seguintes pontos de escala: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Nem concordo nem discordo; (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente.

Os métodos estatísticos empregados tiveram como objetivo auxiliar e facilitar a interpretação dos resultados derivados dos dados. Foram utilizados conceitos básicos da estatística – distribuição de frequência e medidas de tendência central e dispersão. Além disso, foi utilizada a Análise Fatorial Exploratória (AFE), cujo propósito foi reduzir o número de variáveis a serem analisadas, na intenção de organizar uma nova estrutura que explicasse a opinião dos profissionais com uma perda mínima de informação.

Para aplicação da técnica de análise fatorial, foram empregados critérios e testes

estatísticos pertinentes: estimativa de correlação teórica, análise da proporção da variância total, teste de esfericidade de Bartlett, teste “Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), estimativa de comunalidade e coeficiente de Alpha de Cronbach.

#### **4 ANÁLISE DE RESULTADOS**

Nesta seção serão apresentados os resultados, por meio das tabelas de análise fatorial e estatística descritiva. No tocante as tabelas da análise fatorial, os testes KMO e Bartlett assinalaram a presença de correlações entre os indicadores, confirmando o uso do método fatorial. O método mostrou que os indicadores possuem cargas fatoriais adequadas (valores superiores a 0,50), conforme orienta Hair *et al.* (2005).

Em relação aos profissionais respondentes, verifica-se que a amostra deste estudo é razoavelmente homogênea. O questionário foi respondido por 168 contadores públicos brasileiros, sendo a maioria da União (57,7%), seguido pelos Municípios (26,2%). Com relação ao vínculo profissional, a maioria são servidores efetivos (92,3%). No que diz respeito a atuação do contabilista, 72% são servidores que atuam na contabilidade ou auditoria interna e 11,3% são responsáveis técnicos por estas áreas. As regiões Sudeste e Nordeste foram o destaque, com a participação de 69% dos respondentes. No que concerne ao tempo de experiência, 56,5% possuem entre 05 e 15 anos de experiência. Verificou-se também um bom nível de escolaridade, sendo que 91,6% possuem pós-graduação ou mestrado.

##### **4.1 Análise Fatorial Exploratória- Processo de Implantação das Nbcasp**

A percepção dos contadores públicos sobre o processo de implantação das NBCASPs encontra-se representada na Tabela 1.

Observa-se que há 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. O reconhecimento da importância das NBCASP tem relação com complexidade das tarefas executadas pela Administração Pública (Passos, 2012). A adaptação e o envolvimento de pessoal no processo de inovação referente às normas foram destacados na pesquisa de Liguori e Steccolini (2012).

Os indicadores mostram também um bom conhecimento das NBCASPs e MCASP, demonstrando que os profissionais estão atentos às mudanças das normas. Entretanto, uma das menores média foi com relação a investimento em treinamento dos profissionais. Ou seja, os contadores discordam que exista investimento em cursos de aperfeiçoamento relacionados às normas. A falta de pessoal treinado com relação ao regime de competência foi um dos principais problemas apontados pelo levantamento englobando diversos países, realizado pela Pwc (2013).

A adaptação cultural do órgão também teve uma percepção negativa, isto é, os respondentes discordam que a adaptação cultural do órgão com relação à NBCASPs será rápida, sendo esse resultado semelhante no trabalho de Callado e Teixeira (2016). A motivação para reconstrução de uma cultura organizacional pode surgir a partir de novas práticas contábeis, incluindo novos padrões de autoridade e influência (Dent, 1991).

A opinião também é unanime com relação a utilização da contabilidade para melhoria da qualidade das informações, estando em harmonia com Cappellesso et al. (2016), no qual destaca que novos padrões contábeis proporcionam melhorias na governança corporativa.

Tabela 1:

**Análise Fatorial Exploratória dos Indicadores de Opinião Sobre o Processo de Implantação das Nbcasp**

Variável	Fatores				Comunalidade
	1	2	3	4	
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 informações		0,756			0,639
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 Crobach	0,770	0,645	0,467	0,445	0,759
<b>Estatística</b>					
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	0,787				
Bartlett Test Of Sphericity	Q <sup>2</sup>	443,107			
	p-valor	0,000			

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados.

Na análise fatorial foram extraídos quatro fatores responsáveis por 60,5% da variância total.

#### 4.2 Análise Fatorial Exploratória- Estrutura do Órgão Público

Na Tabela 2 são demonstradas as percepções dos contadores com relação à estrutura do órgão público em que exercem suas atividades profissionais.

A questão “A Contabilidade dever estar subordinada ao gestor geral do órgão” possui uma concordância positiva. A percepção dos profissionais está alinhada aos conceitos estudados na teoria institucional, que discorrem sobre os aspectos da estrutura social, ou seja, crença, valores, comportamento do indivíduo. Os profissionais presumem 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”. De acordo com Gupta, Dirsmith & Fogarty (1994), a abordagem institucional alega que as estruturas organizacionais são uma consequência de formas organizacionais e comportamentos que são expressos em um ambiente social mais amplo. Esse ponto de vista possivelmente tem relação com o trabalho de Seabra (2001), que conclui que para empregar os conceitos da Nova Administração Pública

seriam essenciais algumas mudanças nos arranjos formais da organização, a fim de flexibilizar a tomada de decisões.

A teoria da contingência também pode fornecer subsídios para compreensão da opinião dos profissionais. A pesquisa realizada por Chenhall (2003) reconhece que o planejamento do futuro da organização pode ser facilitado pelos arranjos estruturais, que por sua vez interferem na eficiência do trabalho, na motivação dos indivíduos, nos fluxos de informação e sistemas de controle. Em conformidade com a teoria da contingência, a definição da estrutura concentra-se na estrutura harmonizada para se adaptar 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).

Por fim, a questão “Independência funcional da unidade de contabilidade”, apresentou média 3 (Nem Concordo Nem Discordo), indicando uma percepção similar ao estudo de Colares et al. (2014), no qual apontou a falta de independência dos contadores públicos como um dos pontos negativos para a implantação das NBCASP.

Tabela 2  
**Análise Fatorial Exploratória dos Indicadores de Opinião Sobre a Estrutura do Órgão Público**

Variável	Fator	
	Opinião sobre a estrutura do Órgão público	Comunalidade
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 Crobach	0,645	0,645
Estatística		
Kaiser-Meyer-Olkin (kMO)	0,787	-
Bartlett Test of Sphericity	Q <sup>2</sup>	118,37
	p-valor	0,000

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados.

Com o objetivo de apreciar a opinião dos profissionais, foram delineados cinco indicadores. Para essa estrutura de indicadores, o método fatorial agrupou quatro indicadores em um único fator. Na análise foi extraído um único fator responsável por 41,8% da variância total. Destaca-se que a afirmativa “A Contabilidade deve estar subordinada ao gestor geral do órgão” foi desconsiderada, pois em uma análise off-line, verificou-se que a carga fatorial resultou em 0,22, o que indica que essa afirmativa é pouco explicada pelas demais.

#### 4.3 Análise Fatorial Exploratória- Estrutura da Auditoria Interna

Na Tabela 3 encontram-se evidenciadas as percepções sobre a estrutura da auditoria interna existente dos órgãos em que eles atuam.

A distribuição dos 134 órgãos que possuem auditoria interna é a seguinte: 87 (União), 26 (Estado) e 21 (Município). Destes, 50 (União), 14 (Estado) e 9 (Municípios) declararam que realizam auditoria contábil. Percebe-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 mostra uma similaridade com o trabalho de Costa (2008), em que a maioria dos municípios portugueses não possui auditoria interna.

As estatísticas mostram 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. Destaca-se a semelhança desse resultado com a pesquisa de Fernandes e Machado (2011), que avaliou a posição da contabilidade no organograma organizacional. No julgamento dos autores, a contabilidade deveria estar subordinada ao conselho de administração, pois a informação contábil é essencial para avaliação de desempenho dos gestores, sendo um mecanismo de accountability e governança corporativa.

A concordância sobre contabilidade estar na mesma posição hierárquica que a auditoria interna também encontra suporte no trabalho de Ferlie e colaboradores (1999) avaliado por Lima et al. (2015), cujo entendimento é de que a criação de novos desenhos organizacionais no setor público e reconfigurações das relações de poder são vistos como indicadores para mensurar o processo de mudanças organizacionais.

Há autores que reconhecem que a mobilização de poder funciona como um facilitador nas alterações nas práticas contábeis. É o caso dos trabalhos de Burns (2000) e Burns and Scapens (2000). As mudanças na contabilidade podem influenciar o comportamento organizacional.

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

Com relação a afirmativa sobre a auditoria interna cumprir de modo satisfatório o trabalho na área contábil, 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”.

Tabela 3

**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 subordinada 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 Crobach	0,792	0,341	0,653

Estatística			
Kaiser-Meyer-Olkin (kMO)		0,733	-
Bartlett Test of Sphericity	Q <sup>2</sup>	174,42	-
	p-valor	0,000	-

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados.

Com relação ao resultado da análise fatorial, das seis afirmativas definidas para captar a opinião sobre a estrutura da auditoria interna, o método agrupou em dois fatores, explicando 62,1% da variância total.

#### 4.4 Análise Fatorial Exploratória- Atribuições, Competências e Remuneração

A Tabela 4 demonstra os nove indicadores formulados para aferir a opinião dos contadores sobre a competência, atribuições e remuneração.

Os profissionais entendem que deveria haver um piso salarial mínimo e que a remuneração recebida não condiz com as responsabilidades assumidas por eles, com concordância de 50%. Esse percentual é superior ao encontrado na pesquisa 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). As estatísticas também mostram que os profissionais reconhecem suas habilidades, capacidades, conhecimento e experiência com os sistemas.

A afirmativa sobre o interesse da alta gestão em implantar as NBC TSP e MCASP exibiu média e mediana iguais 3 (Nem Concordo Nem Discordo), demonstrando um possível desinteresse com relação ao apoio da alta administração em implantar os procedimentos e controles necessários à aplicação das normas. Esse resultado encontra sintonia com 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.

Tabela 4  
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		0,790	0,638

responsabilidades.			
Necessidade de um piso salarial dos profissionais.		0,781	0,620
% Variância	36,5%	17,5%	
% Variância acumulada	36,5%	54,0%	-
Alpha de Crobach	0,803	0,514	0,739
<b>Estatística</b>			
Kaiser-Meyer-Olkin (kMO)		0,809	-
Bartlett Test of Sphericity	Q <sup>2</sup>	397,16	-
	p-valor	0,000	-

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados.

Do conjunto de nove indicadores formulados para verificar a opinião dos contadores sobre a competência, atribuições e remuneração, o método agrupou em dois fatores, com 54,0% da variância total sendo explicada por estes.

#### 4.5 Análise Descritiva

A Tabela 5 demonstra a nova estrutura de indicadores, formada a partir da análise fatorial. As opiniões sobre terceirização e pressões políticas não foram objeto de análise fatorial exploratória, devido ao reduzido número de questões. Por isso, optou-se por utilizar o próprio indicador que as representam.

Tabela 5  
**Estatística Descritiva da Nova Estrutura de Indicadores**

Opinião	Variável	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	n
<b>Sobre o processo de implantação NBCASP</b>	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
<b>Sobre a estrutura do órgão público</b>		3,49	0,97	1	4	5	168
<b>Sobre a estrutura de auditoria interna</b>	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
<b>Sobre atribuições, competências, remuneração</b>	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
<b>Sobre as pressões e terceirização</b>	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 maior parte dos profissionais compreende 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 que uma eventual substituição do contador, caso ele tome alguma decisão técnica relevante diferente da orientação do gestor público, diminuiria com a admissão dos profissionais através de concurso público. Nesta linha, temos o entendimento do Tribunal de Contas – Estado de Pernambuco (2018), que através da Resolução TC nº 37, de 24 de outubro

de 2018, que 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.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com base na análise de resultados, o objetivo da pesquisa foi alcançado e o problema foi respondido.

Considerando a percepção dos respondentes e pesquisa na literatura nacional e internacional sobre mudanças organizacionais, esta pesquisa 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.

O estudo pode cooperar para a consolidação do processo de implantação das NBCASP's, pois fornece informações sobre a opinião dos profissionais que estão envolvidos nesse processo, sob múltiplas abordagens.

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.

Outra contribuição potencial da pesquisa diz respeito ao aprofundamento do debate dos aspectos institucionais e contingenciais que delimitam as mudanças em curso na contabilidade pública brasileira.

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, especialmente junto aos municípios (onde possivelmente estão as maiores obstáculos), com questionário semiestruturado e entrevistas, para verificar as restrições no processo de convergência contábil e dificuldades para implementar mudanças organizacionais. Outra sugestão seria um estudo 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.

## REFERÊNCIAS

- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal of Government Financial Management*, IX (1).
- 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.
- 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.
- 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).
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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>.
- 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.
- Feijo, P. H. (2013). *Entendendo as mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Gestão Pública.
- 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.
- 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.
- 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.
- International Federation of Accountants. (2014). *A Closer Look At: Costa Rica*. USA: IFAC. Recuperado em 22 de maio, 2018, de <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Costa-Rica.pdf>.
- 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.
- 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.

- Ministério da Fazenda. (2008). Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos práticos, 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/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>.
- 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.
- 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>.
- 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. (2017). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. (7a ed. - Exercício 2017). Recuperado em 18 fevereiro, 2018, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20e+di%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>.
- 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>.
- Vergara, S. C. (2003). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- 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.