



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

**9º PRÊMIO CHICO E-CIDADANIA SOBRE CONTROLE SOCIAL,
GOVERNO ABERTO, INOVAÇÃO, GOVERNANÇA,
CONTABILIDADE E EFICIÊNCIA – 2019**

CATEGORIA: PROFISSIONAIS

TEMA: TEMA 1 - Governança, Controles Internos e gestão de riscos aplicados ao Setor Público.

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

AUTORA: LUCIANE RIBAS MARQUES



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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

RESUMO

O propósito deste trabalho é analisar a percepção de uma amostra dos contadores públicos brasileiros sobre o processo de implantação das NBC TSP convergidas com as IPSAS, os impactos na estrutura organizacional, competências e atribuições dos segmentos de contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro, com a finalidade de verificar se os profissionais e respectivos segmentos estão estruturados para o cumprimento do processo de convergência. A Teoria Institucional e da Contingência foram utilizadas como suporte nesta pesquisa. A amostra contou com 168 respondentes. Os resultados indicam que há necessidade de mudanças organizacionais nos entes públicos brasileiros. Segundo a percepção dos profissionais, a auditoria interna não executa um trabalho adequado na área contábil e que falta competência técnica para a sua realização. Diante disso, a pesquisa contribui para o debate sobre o processo de amadurecimento e busca de soluções para uma contabilidade pública que atenda as necessidades de informações dos mais diversos grupos de interessados (internos e externos).

PALAVRAS-CHAVE

Implantação das NBC TSP; percepção dos contadores públicos; auditoria interna no setor público; convergência para as IPSAS/IFAC no Brasil.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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 regulamento 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.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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 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?

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

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 (Europa, Ásia, África, Oceania, América do Norte, América Latina). Segundo tal pesquisa, inúmeros países se basearam nos padrões nacionais ou 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



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

aplicadas ao setor público para as normas internacionais (IPSAS da 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 Cappellessio, 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.

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.

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.

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



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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 à 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.

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.

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 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.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Os dados sobre a percepção dos profissionais foram coletados por meio de questionário eletrônico. Foi realizado um pré-teste com o questionário 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.

O link de acesso ao questionário foi disponibilizado aos participantes no período de 17/04/2018 a 03/06/2018. A amostra contou com 181 participações, sendo 168 validadas.

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 da tabela de estatística descritiva. No tocante a 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).

A Tabela 1 demonstra a estrutura de indicadores, formada a partir da análise fatorial. Nas opiniões sobre terceirização e pressões políticas, optou-se por utilizar o próprio indicador que os representam.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

novas práticas contábeis, incluindo novos padrões de autoridade e influência (Dent, 1991).

A opinião também é unânime 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.

Na segunda parte da Tabela 1 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.

Na terceira parte da Tabela 1 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



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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”.

A quarta parte da Tabela 1 demonstra os 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),



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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.

A maior parte dos profissionais 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

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.

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.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

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.

Referências

- 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.
- 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.
- Cavalluzo, K. S., & Ittner, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 243-267.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

- 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>.
- 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,



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

- 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.
- 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/aceso-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.
- 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>.



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

- Seabra, S. N. (2001). A nova administração pública e mudanças organizacionais. *Revista de Administração Pública RAP*, 35(4), 19-43.
- 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%20edi%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>.
- 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.