

GESTÃO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÕES DE CONTADORES ESTADUAIS SOBRE AS NBC TSP 07 E 34

Jonas Santos Oliveira

Mestre em Ciências Contábeis e Administração pela FUCAPE Business School

FUCAPE Business School

E-mail: jonasso3009@gmail.com

ORCID: 0009-0003-7119-3807

RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar a percepção dos contadores públicos estaduais acerca da gestão dos ativos de infraestrutura no setor público, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34). Fundamentada nas teorias Institucional e da Contingência, a pesquisa adota abordagem quantitativa, de natureza exploratória e descritiva, com aplicação de questionário estruturado a 92 contadores estaduais brasileiros. Os dados foram tratados e analisados por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE) no software Stata 18.5, com resultados robustos de adequação amostral ($KMO = 0,762$; Bartlett $\chi^2 (561) = 2.165,802$; $p < 0,001$). A análise revelou quatro fatores principais que sintetizam as percepções dos profissionais contábeis: capacitação técnica e aceitação setorial; estrutura organizacional e exigências institucionais; melhoria da informação e integração de sistemas; e conhecimento normativo e entendimento transversal. Esses fatores explicam conjuntamente 54,38% da variância total. Os resultados indicam que a consolidação das NBC TSP depende de esforços institucionais voltados à capacitação e à estrutura organizacional das entidades públicas.

Palavras-chave: contabilidade pública; NBC TSP; infraestrutura; teoria institucional; análise fatorial exploratória.

ABSTRACT

This study aims to investigate the perception of state public accountants regarding the management of infrastructure assets in the public sector, in light of the Brazilian Public Sector Accounting Standards (NBC TSP 07 and NBC TSP 34). Based on Institutional and Contingency theories, the research adopts a quantitative, exploratory, and descriptive approach, applying a structured questionnaire to 92 state accountants. Data were analyzed through Exploratory Factor Analysis (EFA) using Stata 18.5, showing robust sample adequacy ($KMO = 0.762$; Bartlett $\chi^2(561) = 2,165.802$; $p < 0.001$). The analysis revealed four main factors summarizing accountants' perceptions: technical training and sectoral acceptance; organizational structure and institutional requirements; information improvement and systems integration; and normative knowledge and transversal understanding. These factors jointly explain 54.38% of the total variance. The results indicate that consolidating NBC TSP standards depends on institutional efforts directed toward capacity building and organizational structure within public entities.

Keywords: public accounting; NBC TSP; infrastructure; institutional theory; exploratory factor analysis.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é instrumento essencial para a gestão responsável dos recursos governamentais, pois reconhece, controla e mensura os ativos de infraestrutura, impactando diretamente a eficiência dos serviços públicos (Anessi-Pessina et al., 2022). As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) visam promover padronização, comparabilidade e accountability nas demonstrações financeiras (Sanches & Santos, 2020). Sua adoção, porém, requer profissionais qualificados, sistemas integrados e comprometimento da alta gestão (Bilhim et al., 2022).

No Brasil, a convergência às IPSAS é conduzida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desde 2008, resultando nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Entre elas, destacam-se a NBC TSP 07, que regula o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados (em consonância com a IPSAS 17), e a NBC TSP 34, voltada à mensuração de custos (relacionada à IPSAS 24) (Mendes & Costa, 2022a). Essas normas fortalecem a governança e a transparência pública.

A efetiva implementação depende de fatores técnicos e institucionais, como capacitação das equipes e engajamento das lideranças. Persistem desafios na mensuração dos ativos de infraestrutura, especialmente na atribuição de valores e integração de dados entre órgãos públicos. A obrigatoriedade de registro e reavaliação de bens, prevista na Lei nº 4.320/1964 e na Portaria STN nº 548/2015, impulsionou melhorias nos sistemas contábeis (Sanches & Santos, 2020; De Moura Fé Carvalho et al., 2012).

A literatura destaca que a gestão de ativos de infraestrutura conecta contabilidade, planejamento e execução orçamentária, sendo essencial à governança financeira (Almeida, 2023b). Contudo, são escassos os estudos sobre a percepção dos contadores estaduais na adoção das NBC TSP, especialmente quanto ao controle e mensuração dos ativos (Martins & Peixe, 2021).

O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos contadores públicos estaduais sobre o controle, mensuração e registro dos ativos de infraestrutura à luz das NBC TSP 07 e 34. Fundamentado nas teorias Institucional e da Contingência, o estudo adota abordagem quantitativa, de natureza exploratória e descritiva, com questionário aplicado a contadores estaduais. A Análise Fatorial Exploratória (AFE) apresentou adequação satisfatória ($KMO = 0,762$; Bartlett $\chi^2(561) = 2.165,802$; $p < 0,001$) e identificou quatro fatores principais que explicam 54,38% da variância total: capacitação técnica e aceitação setorial; estrutura organizacional e exigências institucionais; melhoria da informação e integração de sistemas; e conhecimento normativo e entendimento transversal (Mnif & Gafsi, 2020; Piccini et al., 2022).

Os resultados, detalhados no Capítulo 4, evidenciam avanços na convergência contábil, mas também desafios de capacitação técnica, modernização tecnológica e resistência institucional. A pesquisa contribui ao compreender os determinantes da adoção das NBC TSP e ao oferecer subsídios para o aprimoramento das políticas públicas voltadas à transparência e à confiabilidade das informações financeiras do setor público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria institucional

A Teoria Institucional explica como organizações e países respondem às pressões institucionais para adotar novas normas, como as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), com o objetivo de ampliar a legitimidade e a aceitação internacional (Haija et al., 2021). As instituições são formadas por elementos cognitivos, normativos e regulatórios que conferem estabilidade e significado às interações sociais, orientando o comportamento organizacional e promovendo a uniformização das práticas (Struckell et al., 2022).

De acordo com Neves e Gómez-Villegas (2020), organizações inseridas em um mesmo ambiente institucional tendem a adotar práticas semelhantes, caracterizando o isomorfismo organizacional de natureza coercitiva, normativa ou mimética. No campo contábil, a teoria é utilizada para compreender os mecanismos pelos quais as entidades buscam legitimidade e conformidade com padrões internacionais, além da influência de fatores externos na transformação das estruturas e práticas contábeis (Soeiro & Wanderley, 2019).

A análise institucional considera, além dos aspectos técnicos, fatores culturais, políticos e sociais, destacando a importância do engajamento e da adaptação dos profissionais aos novos contextos organizacionais (Monteiro & Pinho, 2017). Essa abordagem tem sido aplicada em diversas áreas da Contabilidade, como a societária, pública, ambiental e social, contribuindo para o estudo da regulação contábil, da adoção de normas e dos processos de divulgação das informações financeiras (Soeiro & Wanderley, 2019).

O crescimento das pesquisas fundamentadas na Teoria Institucional demonstra sua relevância para compreender como normas e rotinas moldam o comportamento das organizações e as mudanças institucionais (Matias, 2021). Segundo Niyama e Silva (2013), a convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais representa um movimento técnico e institucional que busca maior transparência, comparabilidade e *accountability*.

Nesse contexto, a Teoria Institucional oferece base conceitual para esta pesquisa, ao possibilitar a análise de como fatores regulatórios condicionam a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e 34). O estudo busca compreender como as pressões institucionais influenciam as práticas dos contadores públicos estaduais e em que medida a conformidade com as normas contábeis contribui para a padronização contábil no setor público.

2.2 Teoria da contingência

A Teoria da Contingência aplicada à contabilidade gerencial surgiu na década de 1970 com o propósito de compreender os fatores que influenciam as práticas contábeis. As primeiras pesquisas concentraram-se na estrutura organizacional, buscando identificar métodos adequados a diferentes contextos (Otley, 2016). Essa teoria sustenta que a eficácia organizacional decorre do alinhamento entre as características internas da entidade e as variáveis contingenciais do ambiente externo, entendidas como fatores que influenciam a relação entre estrutura e desempenho (Channa et al., 2022).

A aplicação da teoria reforça a importância de conectar o ambiente externo às estratégias organizacionais, de modo a garantir continuidade e resiliência das operações. Como não há um modelo universal aplicável a todas as organizações, é necessário desenvolver planos de contingência que contemplem múltiplas alternativas de resposta a diferentes cenários (Chatterjee & Chaudhuri, 2022).

Nesse contexto, destaca-se a necessidade de coerência entre ambiente, tecnologia, suporte institucional e envolvimento da alta gestão nas práticas contábeis gerenciais. A eficácia dos modelos depende do alinhamento desses elementos, promovendo eficiência operacional (Carvalho

et al., 2012). A teoria também é utilizada nas ciências organizacionais para demonstrar que não existe estrutura organizacional única, sendo o formato mais adequado aquele que considera fatores externos, como regulamentações, avanços tecnológicos e exigências de mercado (Marques et al., 2020).

A adoção de tecnologias requer sistemas baseados em dados consistentes e compatíveis com os objetivos organizacionais. Para isso, é essencial a capacitação dos profissionais e a existência de planos de contingência que possibilitem respostas estruturadas a eventuais dificuldades (Rana et al., 2022).

A base conceitual da teoria indica que mudanças nos sistemas contábeis resultam de exigências técnicas e ambientais, exigindo constante adaptação às pressões externas e internas (Carvalho et al., 2012). Pesquisas empíricas demonstram sua aplicabilidade na análise do desempenho organizacional, sobretudo em avaliações internas voltadas à melhoria de processos e fortalecimento institucional (Chenhall, 2003).

Segundo Carvalho et al. (2015), a capacidade institucional e a infraestrutura organizacional são determinantes para o êxito das mudanças contábeis no setor público, o que reforça a necessidade de alinhar recursos, sistemas e processos às demandas de padronização e convergência normativa.

Dessa forma, a Teoria da Contingência fundamenta esta pesquisa ao permitir analisar como os contadores públicos estaduais ajustam suas práticas contábeis às exigências normativas e às condições operacionais da administração pública. O estudo examina a percepção desses profissionais sobre o controle e o registro dos custos e bens de infraestrutura à luz das NBC TSP 07 e 34, considerando a influência de fatores organizacionais e ambientais na implementação das normas. A teoria fornece, assim, um arcabouço para compreender os desafios e as estratégias que asseguram conformidade e adequação na gestão contábil do setor público.

2.3 Ativos de infraestrutura do setor público

Historicamente, a contabilidade pública brasileira não incorporava de modo sistemático o controle e a contabilização dos ativos de infraestrutura, o que comprometia a fidedignidade das informações patrimoniais e dificultava a gestão desses bens. Até a publicação das NBC TSP e do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* (MCASP), a prática contábil concentrava-se na execução orçamentária, sem diretrizes padronizadas para mensuração e registro patrimonial (Pimentel et al., 2018). Essa ausência de controle limitava a avaliação do patrimônio público e o processo decisório baseado em informações estruturadas.

Para enfrentar essa lacuna, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) criou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), regulamentado pela Portaria STN nº 548/2015, que definiu orientações metodológicas para o reconhecimento e mensuração dos ativos de infraestrutura, promovendo uniformidade e maior transparência dos registros (Piccini et al., 2022).

As NBC TSP classificam esses ativos como bens operacionais de natureza específica, relacionados à prestação de serviços públicos e com limitada participação em mercados abertos. A NBC TSP 07 estabelece critérios para reconhecimento, mensuração e depreciação dos ativos imobilizados, incluindo o tratamento de perdas por *impairment*, o que garante maior consistência técnica à avaliação patrimonial (Sanches & Santos, 2020; Marques et al., 2020).

Um dos principais desafios à contabilização desses ativos está na definição dos métodos de avaliação. A ausência histórica de normas específicas afetou o reconhecimento e a mensuração do patrimônio público (Campos & Lima, 2016; De Moura Fé Carvalho et al., 2012), resultando em defasagens de valor que precisam ser ajustadas conforme os padrões internacionais. Em ambientes

de alta volatilidade, recomenda-se reavaliação anual, enquanto em contextos estáveis o prazo pode variar de três a cinco anos (Moro et al., 2019).

Além da mensuração, é necessária a realização de inventário dos ativos de infraestrutura, em conformidade com os princípios contábeis do setor público. Esse procedimento aprimora o controle patrimonial e a transparência das informações (Nascimento & Dias, 2010), fortalecendo o controle social e a participação cidadã na gestão pública (Freitas & Dacorso, 2014). As normativas internacionais determinam que a reavaliação dos ativos de uma mesma categoria ocorra simultaneamente, assegurando coerência e confiabilidade das demonstrações contábeis (Carvalho et al., 2012).

A transparência na gestão desses ativos constitui não apenas um requisito técnico, mas também um mecanismo de legitimação institucional. A adoção das IPSAS tem elevado a qualidade e a comparabilidade das demonstrações financeiras (Haija et al., 2021). No setor público, a transparência envolve disponibilizar informações acessíveis e tempestivas, permitindo o monitoramento das ações governamentais e estimulando o controle social (Macadar et al., 2015).

2.3.1 Governança dos Bens Públicos

A governança dos bens públicos é fundamental para promover transparência, eficiência e *accountability*, assegurando continuidade e qualidade dos serviços prestados (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). Edifícios, parques e outras infraestruturas representam elementos estruturantes da prestação de serviços coletivos e demandam controle e gestão padronizados (Anessi-Pessina et al., 2022).

Os ativos fixos compreendem bens tangíveis de vida útil prolongada, essenciais às operações públicas e geradores de benefícios sociais contínuos (Sanches & Santos, 2020). A governança desses recursos exige abordagem estratégica voltada à conservação, funcionalidade e uso conforme os objetivos institucionais.

A incorporação de princípios de governança corporativa nas entidades públicas deve priorizar a alocação eficiente de recursos e o fortalecimento dos processos institucionais, contribuindo para a sustentabilidade financeira e o desenvolvimento econômico (Charão et al., 2022). A padronização dos procedimentos de gestão patrimonial permite maior controle dos ativos e visão integrada do patrimônio, favorecendo seu uso conforme a função pública (Brandão et al., 2023).

A gestão pública envolve processos interdependentes de liderança, planejamento e monitoramento, que orientam e acompanham as ações administrativas (Charão et al., 2022). As normas contábeis, por sua vez, estabelecem critérios para reconhecimento e apresentação dos ativos, de modo que os relatórios reflitam de forma fidedigna os custos dos serviços, o desempenho operacional e a situação financeira (Marques et al., 2020).

Os profissionais da contabilidade pública devem adotar uma postura estratégica, indo além da execução de rotinas normativas, e atuar na melhoria contínua dos processos institucionais. O cenário atual demanda profissionais capazes de promover inovação e agregar valor social às práticas contábeis (Schiavi et al., 2024).

2.4 Evidenciação dos custos de infraestrutura

De acordo com Morás e Klann (2018), a contabilidade pública é influenciada pelas práticas de avaliação e desvalorização dos ativos, o que exige políticas contábeis que representem a realidade econômica e reforcem a transparência e a *accountability* na administração pública. Diretrizes compatíveis com esses objetivos favorecem a tomada de decisões e o uso eficiente dos recursos públicos.

Segundo Afimar Junior et al. (2021), para reduzir as dificuldades na operacionalização e interpretação da perda por *impairment*, é necessária uma política contábil sólida, com diretrizes

claras de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens. Tal política garante que as perdas não sejam utilizadas para manipular resultados, preservando a transparência e a responsabilidade social.

No setor público, o reconhecimento dos custos dos ativos imobilizados ocorre durante seu uso, sendo a depreciação o mecanismo que converte gradualmente o valor do ativo em despesa. Esse processo representa com maior precisão a situação patrimonial e contribui para a alocação adequada dos recursos (Sanches & Santos, 2020).

O uso do regime de competência na contabilidade patrimonial possibilita a análise das transações econômicas considerando eventos passados e efeitos futuros, gerando informações financeiras mais consistentes e acessíveis, o que fortalece o controle e aprimora a gestão pública (Delamora et al., 2021).

A implantação de um sistema de custos permite classificar e analisar os gastos públicos por área, subsidiando políticas públicas e identificando ajustes operacionais por meio de relatórios periódicos (Liem, 2021). Marcolin e Deus (2018) ressaltam que a contabilidade de custos, antes vista apenas como instrumento normativo, passou a ser ferramenta estratégica, apoiando decisões e contribuindo para a racionalização dos gastos e o equilíbrio fiscal.

A depreciação representa a redução sistemática do valor econômico de um bem ao longo de sua vida útil, em razão do desgaste, obsolescência ou fatores externos, influenciando diretamente o resultado patrimonial e a mensuração dos custos. Seu objetivo é distribuir o custo do ativo de forma uniforme nas demonstrações contábeis (Lu & Zhao, 2021).

A desvalorização dos ativos, por sua vez, consiste no reconhecimento contábil da redução do valor recuperável dos bens patrimoniais, decorrente do uso contínuo ou de alterações econômicas. O registro adequado da depreciação e da desvalorização contribui para o controle do patrimônio público e para o planejamento orçamentário coerente com as necessidades institucionais (Silva et al., 2021).

2.5 Governança e desempenho organizacional na gestão de ativos de infraestrutura

A complexidade das atividades do setor público exige profissionais com formação técnica adequada, capazes de responder às transformações do ambiente institucional. O desempenho e o engajamento dos colaboradores influenciam diretamente o alcance dos objetivos organizacionais, especialmente em contextos que demandam competências especializadas (Donkor, 2022).

A adequação estrutural das organizações públicas deve acompanhar as exigências decorrentes da implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e 34), alinhadas às *International Public Sector Accounting Standards*. A convergência contábil requer reestruturações organizacionais que racionalizem fluxos de trabalho e assegurem compatibilidade com padrões internacionais de *accountability* e governança (Marques et al., 2020).

A gestão de dados, informações e conhecimento é fundamental para suprir as demandas informacionais dos diferentes níveis hierárquicos, sejam estratégicos, táticos ou operacionais. O gerenciamento adequado dessas informações aprimora o processo decisório, contribui para a execução das atividades institucionais e fortalece a capacidade de resposta às demandas sociais (Sugahara, 2019).

O envolvimento regulatório, entendido como componente do comprometimento organizacional, está relacionado à responsabilidade dos servidores em relação à missão institucional e à permanência na entidade (Donkor, 2022). A identidade organizacional, por sua vez, influencia a formulação e a implementação das estratégias, impactando o desempenho e a qualidade dos serviços públicos (Galpin, 2022).

Pesquisas recentes apontam que a identidade organizacional está associada à motivação e ao equilíbrio psicológico dos servidores, condições que favorecem tanto o alcance dos objetivos institucionais quanto o desenvolvimento profissional (Hameed & Ijaz, 2021). A valorização da inclusão e do respeito no ambiente de trabalho contribui para a retenção de profissionais e o fortalecimento do vínculo institucional.

Silva et al. (2020) destacam que a capacitação continuada e a qualificação técnica dos profissionais da contabilidade pública são essenciais para o cumprimento dos objetivos das normas aplicadas ao setor. Essa preparação fortalece a governança e aprimora a qualidade das informações contábeis.

O reconhecimento das ações de suporte organizacional também exerce papel relevante na dinâmica institucional. Quando os servidores percebem que suas contribuições são valorizadas e que dispõem de condições adequadas para o exercício de suas funções, demonstram maior comprometimento, o que impacta positivamente os resultados e a qualidade da gestão pública (Kim, 2017).

2.6 Desafios na gestão contábil

A ausência de setores específicos e a escassez de dados sobre os custos de aquisição anteriores evidenciam as dificuldades enfrentadas pelas entidades públicas, especialmente autarquias, fundações e prefeituras, na avaliação de seus ativos (Silva & Oliveira, 2024). A implementação de sistemas automatizados para o monitoramento contábil tem se consolidado como um importante instrumento de modernização da administração pública, promovendo maior transparência e eficiência na gestão financeira (Bilhim et al., 2022). Esses sistemas possibilitam o acesso a dados em tempo real, otimizando os processos decisórios e fortalecendo a conformidade com os marcos regulatórios vigentes.

A formulação de estratégias voltadas à gestão contábil favorece o uso eficiente dos ativos públicos e o alinhamento às metas institucionais. A definição de métodos de avaliação de desempenho sob diferentes perspectivas requer integração entre tecnologia, processos e informações confiáveis (Nanang et al., 2022). Nesse contexto, o método *bottom-up* destaca-se por construir sistemas de informação a partir das práticas dos usuários, com base em investigações, mapeamento de processos e tratamento de dados, assegurando adequação às demandas institucionais (Gama et al., 2014).

A governança corporativa no setor público constitui fator essencial para a responsabilização das entidades e o fortalecimento da prestação de contas. A adoção dessas práticas permite avaliar o desempenho institucional e reduzir riscos operacionais, promovendo conformidade e eficiência (Weber & Santos, 2020).

Historicamente, a rigidez e a complexidade administrativa das instituições públicas, em contraste com o setor privado, motivaram a adoção de práticas gerenciais voltadas à reorganização e à ampliação da capacidade de resposta às demandas sociais (Charão et al., 2022). O uso de ferramentas de gestão tem contribuído para a adaptação das instituições aos novos desafios.

A regulação contábil desempenha papel central na garantia da confiabilidade e acessibilidade das informações financeiras, estabelecendo padrões de clareza e ampliando as possibilidades de controle e fiscalização pela sociedade (Figueiredo, 2018). A gestão pública requer comunicação clara entre gestores e executores, de modo que as estruturas normativas e de governança reduzam assimetrias informacionais e promovam alinhamento entre os diferentes níveis administrativos (Celegatti et al., 2021).

A adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) representa um marco na modernização da contabilidade pública, ampliando a visibilidade sobre os ativos e custos dos serviços. Contudo, sua aplicação envolve desafios, como a necessidade de articulação entre

setores administrativos e a geração de informações detalhadas que permitam acompanhamento social (Figueiredo, 2018).

Segundo Pereira e Lopes (2019), a implementação das NBC TSP enfrenta barreiras estruturais e culturais, como resistência organizacional, sobrecarga de tarefas e ausência de diretrizes claras, o que exige estratégias adaptativas para garantir efetividade no processo de convergência. De acordo com Mendes e Costa (2022b), a modernização administrativa reflete a necessidade de adaptação do setor público às demandas sociais por controle, transparência e uso eficiente dos recursos, sendo a evolução das práticas contábeis e dos mecanismos de controle interno fundamental para o cumprimento dos princípios da administração pública.

3 METODOLOGIA

Este tópico descreve os procedimentos metodológicos utilizados na investigação, cujo objetivo foi analisar a percepção dos contadores públicos estaduais sobre a gestão contábil de ativos de infraestrutura à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34).

A pesquisa adotou abordagem quantitativa, utilizando questionário estruturado com base na escala de Likert, e os dados foram analisados por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE), com o propósito de identificar relações latentes entre as variáveis observadas. Adicionalmente, foi empregada uma abordagem descritiva, que permitiu relatar as percepções dos respondentes e compreender a aplicação das normas contábeis. Essa escolha metodológica está alinhada à orientação de Zamprogno e Bezerra Filho (2020), segundo os quais os estudos descritivos são adequados para a análise de práticas contábeis em contextos institucionais caracterizados por múltiplas variáveis e exigências normativas.

3.1 Coleta de dados, amostra e população

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário online, aplicado com o uso da plataforma Google Forms, conforme a orientação metodológica de Couper (2000). Essa ferramenta foi escolhida por sua acessibilidade, pela possibilidade de atingir respondentes em diferentes regiões e pela redução de custos operacionais em comparação à aplicação presencial.

A população-alvo compreende contadores públicos estaduais que atuam em atividades de contabilidade orçamentária e patrimonial, incluindo o controle de ativos de infraestrutura e a elaboração de prestações de contas.

Foi utilizada amostragem não probabilística por conveniência, conforme proposta por Etikan (2016), o que permitiu a obtenção de respostas de profissionais diretamente envolvidos com a contabilidade pública estadual. Após a filtragem dos dados, a amostra final foi composta por 109 contadores vinculados a entes estaduais e ao Distrito Federal, representando os respondentes válidos incluídos nas análises estatísticas.

Esse tipo de amostragem é adequado a estudos exploratórios que buscam examinar percepções e identificar fatores relacionados à aplicação das normas contábeis em contextos institucionais específicos. O questionário foi dividido em sete partes, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Estrutura do questionário

Parte	Título	Descrição
Parte 1	Perfil do Respondente	Coleta informações sobre gênero, idade, formação, tempo de experiência, ente federativo e região de atuação, permitindo relacionar o perfil profissional com a percepção sobre o controle e registro dos ativos de infraestrutura.
Parte 2	Percepção do Conhecimento dos Contadores Estaduais sobre a	Avalia o grau de familiaridade com as NBC TSP 07 e 34, MCASP e IPSAS, considerando aspectos de reconhecimento, mensuração e

	Padronização das Normas Internacionais	evidenciação dos ativos. Essa seção relaciona-se à Teoria Institucional.
Parte 3	Percepção sobre Atribuições, Treinamento e Competência	Analisa a capacitação técnica e o treinamento oferecido pelos órgãos públicos, em consonância com a Teoria da Contingência, observando como a qualificação impacta a implementação das normas.
Parte 4	Aceitação e Estrutura do Setor de Contabilidade	Avalia a percepção sobre a estrutura organizacional da contabilidade pública e o suporte institucional à adoção das NBC TSP e IPSAS.
Parte 5	Estrutura Organizacional	Examina a influência da estrutura das secretarias de finanças e contabilidade na aplicação das normas, considerando fatores como centralização e suporte hierárquico.
Parte 6	Melhoria da Informação Contábil	Analisa se a adoção das NBC TSP 07 e 34 melhora a qualidade das informações contábeis, observando comparabilidade, fidedignidade e tempestividade.
Parte 7	Desafios e Ameaças	Identifica barreiras à implementação das normas, como limitações técnicas, resistência à mudança e dificuldades na mensuração dos ativos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

As respostas foram medidas em uma escala de Likert de 5 pontos, conforme proposta por Likert (1932), variando entre (1) Discordo totalmente e (5) Concordo totalmente. Essa escala possibilita quantificar as percepções dos respondentes e realizar análises estatísticas sobre os fatores que influenciam a adoção das normas contábeis.

A estrutura do questionário, apresentada no Apêndice A, foi delineada de modo a assegurar a coerência com os objetivos da pesquisa, conforme indicado na Tabela 2.

Tabela 2 – Estrutura do questionário (Apêndice A)

Opinião sobre	Questões
Perfil do respondente	1 a 7
Percepção do conhecimento dos contadores estaduais sobre a padronização das normas internacionais	8 a 11
Percepção sobre atribuições, treinamento e competência	12 a 17
Aceitação e estrutura do setor de contabilidade	18 a 24
Estrutura organizacional	25 a 32
Melhoria da informação contábil	33 a 37
Desafios e ameaças na implementação das normas NBC TSP 07 e 34	38 a 41

Fonte: Elaborado pelo autor.

O instrumento de pesquisa foi desenvolvido para possibilitar a análise das pressões institucionais coercitivas, normativas e miméticas, conforme a Teoria Institucional, bem como dos desafios organizacionais e ambientais, em consonância com a Teoria da Contingência. Dessa forma, o questionário fornece base para interpretar os resultados à luz dos referenciais teóricos que sustentam a análise proposta.

3.2 Variáveis e instrumentos de pesquisa

As variáveis analisadas nesta pesquisa referem-se à percepção dos contadores públicos estaduais acerca do controle, registro e mensuração dos ativos de infraestrutura, bem como ao grau de compreensão e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34). As questões foram elaboradas com base em uma escala de Likert de cinco pontos, possibilitando mensurar o nível de concordância dos participantes em relação às proposições apresentadas.

Adicionalmente, foram coletadas variáveis sociodemográficas, como gênero, faixa etária, tempo de atuação na contabilidade pública e nível de instrução, a fim de verificar possíveis associações entre as características individuais e as percepções profissionais. O questionário foi desenvolvido com base na proposta metodológica de Marques et al. (2020) e adaptado ao contexto da contabilidade pública estadual.

Antes da aplicação definitiva, realizou-se um pré-teste do instrumento de coleta de dados, etapa essencial para avaliar a clareza, a objetividade e a coerência das perguntas. O pré-teste permitiu identificar ambiguidades, redundâncias e eventuais dificuldades de interpretação, além de ajustar a extensão do questionário para evitar fadiga dos respondentes. Com base nas observações obtidas, foram realizados ajustes pontuais na redação dos itens, assegurando maior precisão na coleta das informações.

Após essa fase, o questionário final foi aplicado a uma amostra válida de 109 contadores públicos estaduais, cujas respostas constituíram a base empírica para as análises estatísticas descritas no Capítulo 4.

3.2.1 Análise fatorial exploratória (afe)

A Análise Fatorial Exploratória (AFE) foi adotada como técnica estatística multivariada com o objetivo de identificar estruturas latentes que expliquem os padrões de inter-relação entre variáveis observadas. Essa técnica visa reduzir a complexidade dos dados por meio da identificação de fatores comuns que agrupam variáveis correlacionadas, possibilitando a interpretação das dimensões subjacentes às percepções analisadas (Costello & Osborne, 2005).

Neste estudo, a AFE foi utilizada para identificar agrupamentos de variáveis representativos das percepções dos contadores públicos estaduais sobre a gestão contábil de ativos de infraestrutura e a aplicação das normas NBC TSP 07 e NBC TSP 34. A técnica mostra-se adequada a estudos exploratórios nos quais não há um modelo teórico consolidado que defina previamente o número de dimensões explicativas entre as variáveis analisadas.

A aplicação da AFE permite examinar padrões latentes e compreender a estrutura interna das relações entre as variáveis, fornecendo subsídios para interpretações teóricas mais robustas. O procedimento analítico seguiu as etapas apresentadas na Figura 1.

Figura 1 – Etapas de aplicação do método AFE

Etapa	Descrição	Referência
1	Verificação da adequação da amostra por meio do Teste de Esfericidade de Bartlett e do Índice KMO (valores superiores a 0,6 indicam adequação).	Tabachnick & Fidell (2013)
2	Extração dos fatores utilizando o método de Análise dos Componentes Principais (PCA) ou de Máxima Verossimilhança (ML).	Creswell (2008); Costello & Osborne (2005)
3	Retenção de fatores com base nos autovalores e na inspeção do gráfico Scree Plot.	Creswell (2008); Costello & Osborne (2005)
4	Retenção apenas de fatores com autovalores superiores a 1, conforme a regra de Kaiser.	Creswell (2008)
5	Análise do ponto de inflexão do Scree Plot para determinar o número ideal de fatores a serem mantidos.	Costello & Osborne (2005)
6	Aplicação da rotação varimax para maximizar a variância das cargas fatoriais; em caso de correlação entre fatores, utilização da rotação oblíqua (promax).	Costello & Osborne (2005); Tabachnick & Fidell (2013)
7	Interpretação e nomeação dos fatores com base nas cargas fatoriais, considerando significativas aquelas superiores a 0,30.	Tabachnick & Fidell (2013)

Fonte: Elaborada pelo autor.

A análise dos dados foi conduzida no software Stata, versão 18.5 (StataCorp LLC), com o apoio de planilhas eletrônicas utilizadas para a organização e o tratamento das informações coletadas.

Os resultados obtidos por meio da AFE forneceram uma base empírica para compreender as dimensões que compõem as percepções dos contadores sobre o conhecimento das NBC TSP 07 e 34, a capacitação técnica, o suporte institucional, a infraestrutura organizacional e os desafios enfrentados na implementação das normas. A identificação das interdependências entre esses fatores contribui para o aprimoramento das práticas contábeis no setor público e oferece subsídios para estudos futuros voltados à consolidação de modelos de gestão de ativos de infraestrutura em conformidade com as normas internacionais de contabilidade pública.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta os resultados obtidos a partir da análise estatística dos dados e sua discussão à luz das teorias Institucional e da Contingência. Os resultados foram organizados de forma a integrar as estatísticas descritivas, os testes de adequação e a análise fatorial exploratória, destacando as percepções dos contadores públicos estaduais sobre a gestão contábil dos ativos de infraestrutura e a aplicação das NBC TSP 07 e 34.

A análise descritiva revelou médias elevadas para as variáveis relacionadas ao reconhecimento da importância das normas e à percepção de que sua adoção contribui para a transparência e padronização das informações contábeis. Esse resultado indica que os contadores públicos possuem, em geral, uma visão positiva sobre o processo de convergência normativa, embora reconheçam desafios estruturais e institucionais que dificultam sua plena implementação.

Tabela 1 - Testes de adequação da amostra (KMO e Bartlett)

Teste	Resultado	Significância
KMO	0,762	Adequado
Bartlett χ^2 (561)	2.165,802	$p < 0,001$

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Os resultados do teste KMO e do teste de esfericidade de Bartlett demonstram que a amostra é adequada para a aplicação da Análise Fatorial Exploratória (AFE), indicando correlações significativas entre as variáveis e justificando a extração de fatores. O valor de KMO (0,762) é considerado bom, conforme critérios de Hair et al. (2022), enquanto o teste de Bartlett confirma a existência de relações entre as variáveis ($p < 0,001$).

A AFE identificou quatro fatores principais, com variância total explicada de 54,38%, conforme apresentado na Tabela 2. Esse resultado está dentro dos parâmetros recomendados para pesquisas em ciências sociais aplicadas, onde valores acima de 50% são considerados satisfatórios (Hair et al., 2022).

Tabela 2 - Variância total explicada e número de fatores extraídos

Fatores	Variância Explicada (%)	Variância Acumulada (%)
1	17,28	17,28
2	14,10	31,38
3	12,05	43,43
4	10,95	54,38

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A estrutura fatorial consolidada é apresentada na Tabela 3, que mostra as variáveis agrupadas em quatro dimensões principais. Esses fatores refletem percepções distintas, mas complementares, sobre a adoção das NBC TSP no contexto estadual.

Tabela 3 - Estrutura fatorial consolidada

Fator	Dimensão	Principais Variáveis (Cargas fatoriais > 0,40)
1	Conhecimento e padronização normativa	q1–q4, q5, q6, q7
2	Capacitação e competência técnica	q8–q15, q16, q17
3	Apoio institucional e estrutura organizacional	q18–q27, q28, q29
4	Obstáculos e desafios à implementação	q30–q34

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

O primeiro fator, denominado “Conhecimento e padronização normativa”, agrupa variáveis que expressam o nível de conhecimento dos contadores acerca das normas internacionais e sua percepção sobre a importância da padronização contábil. A média elevada das respostas nesse bloco indica que os profissionais compreendem a relevância das NBC TSP para a melhoria da qualidade das informações financeiras.

O segundo fator, “Capacitação e competência técnica”, evidencia a importância da formação continuada e do treinamento para a aplicação correta das normas. A ausência de programas de capacitação regulares e a limitação de recursos técnicos são apontadas como barreiras à consolidação das práticas contábeis padronizadas, corroborando as observações de Bilhim et al. (2022) e Sanches e Santos (2020).

O terceiro fator, “Apoio institucional e estrutura organizacional”, reúne aspectos relacionados à infraestrutura, suporte da alta administração e integração dos setores contábeis. A presença de estruturas adequadas e o comprometimento institucional são essenciais para o sucesso da convergência normativa, em conformidade com a Teoria da Contingência, que destaca a importância do alinhamento entre ambiente e estrutura (Donaldson, 2001).

Por fim, o quarto fator, “Obstáculos e desafios à implementação”, concentra variáveis que indicam as dificuldades enfrentadas pelos profissionais no processo de adoção das normas, como resistência à mudança, insuficiência de recursos e complexidade técnica das NBC TSP. Esses resultados corroboram o entendimento da Teoria Institucional de que a conformidade normativa pode ocorrer mais por pressões externas de legitimação do que por transformações internas substantivas (DiMaggio & Powell, 1983).

A análise integrada dos resultados demonstra que a adoção das NBC TSP 07 e 34 nos estados brasileiros é influenciada por fatores técnicos, institucionais e contingenciais. Embora exista consenso entre os contadores quanto aos benefícios das normas, persistem desafios relacionados à capacitação e ao apoio organizacional. A conjunção das teorias Institucional e da Contingência permite compreender que a convergência contábil é um processo socialmente construído, dependente tanto de pressões externas quanto de condições internas de adaptação organizacional.

Esses achados ampliam o debate sobre a implementação das normas contábeis no setor público, destacando a necessidade de políticas de capacitação contínua, investimentos em infraestrutura e fortalecimento institucional para consolidar a transparência e a comparabilidade das informações financeiras públicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou as percepções dos contadores públicos estaduais acerca da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34) no contexto da convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). A investigação, de natureza quantitativa e caráter descritivo, baseou-se em survey aplicado a 92 profissionais com experiência na contabilidade pública, utilizando técnicas de estatística descritiva e análise fatorial exploratória (AFE). As análises foram conduzidas por blocos temáticos e posteriormente de forma global, no software Stata (versão 18.5; StataCorp LLC), utilizando o método dos Componentes Principais, rotação ortogonal Varimax e supressão de cargas inferiores a 0,30. O modelo apresentou adequação satisfatória ($KMO = 0,762$; Bartlett $\chi^2(561) = 2.165,802$; $p < 0,001$), com quatro fatores ortogonais explicando 54,38% da variância total, compondo uma estrutura teórica e estatisticamente consistente.

Os resultados confirmam a coerência interna entre as dimensões analisadas. O bloco de conhecimento e padronização normativa (q1 a q4) revelou um fator único responsável por 50,25% da variância, com alfa de Cronbach de 0,6679 e KMO de 0,513, indicando a existência de um núcleo cognitivo e normativo compartilhado, ainda que com variações individuais no domínio técnico. O bloco de atribuições, treinamento e competência (q5 a q10) apresentou estrutura bifatorial com 69,21% de variância explicada, alfa de 0,7688 e KMO de 0,724, refletindo a coexistência de mecanismos de controle e capacitação técnica, de um lado, e de condições institucionais e valorização profissional, de outro. O bloco de aceitação e estrutura do setor contábil (q11 a q17) demonstrou consistência interna (alfa de 0,7460) e estrutura em dois fatores relacionados ao comprometimento institucional e ao apoio organizacional, com KMO de 0,681 e variância acumulada de 63,16%. A dimensão de estrutura organizacional (q18 a q25) apresentou KMO de 0,680, alfa de 0,8755 e variância de 69,67%, agrupando indicadores de integração e suporte, bem como de dificuldades administrativas e tecnológicas. O bloco de melhoria da informação contábil (q26 a q30) mostrou estrutura unidimensional com 46,65% da variância explicada, alfa de 0,7051 e KMO de 0,610, enquanto o de desafios e ameaças (q31 a q34) apresentou KMO de 0,502, alfa de 0,6718 e 50,62% da variância explicada, reunindo os principais entraves tecnológicos e operacionais à mensuração e evidência dos ativos.

A leitura integrada dos fatores confirma os pressupostos da Teoria Institucional, segundo a qual as pressões normativas e coercitivas orientam a adoção de práticas contábeis em busca de legitimidade, e da Teoria da Contingência, que destaca o alinhamento entre competências técnicas, estrutura organizacional e ambiente institucional. O primeiro fator, relacionado à capacitação técnica, mecanismos de controle e aceitação setorial, sintetiza a prontidão prática e a consolidação de rotinas e sistemas. O segundo fator, associado à estrutura organizacional e às competências institucionais, reflete o papel do arranjo interno e das pressões externas na sustentação das normas. O terceiro fator, melhoria da informação e integração de sistemas, evidencia ganhos de qualidade e eficiência decorrentes da modernização tecnológica. O quarto fator, conhecimento normativo e entendimento transversal, enfatiza o domínio conceitual das normas e sua difusão entre os setores da administração pública.

Os resultados obtidos demonstram que a convergência às NBC TSP 07 e 34 constitui um processo dinâmico que combina dimensões cognitivas, técnicas e institucionais. A efetividade da implementação depende simultaneamente do nível de capacitação técnica, do fortalecimento das estruturas de suporte, da integração tecnológica e do alinhamento entre os níveis hierárquicos. Em termos práticos, recomenda-se o investimento contínuo em formação e aperfeiçoamento profissional, o desenvolvimento de sistemas integrados que assegurem rastreabilidade e consistência das informações patrimoniais e a ampliação do suporte organizacional por meio de políticas de governança e incentivo à inovação. Essas medidas contribuem para elevar a

confiabilidade das demonstrações contábeis, promover a transparência e consolidar uma cultura de accountability no setor público.

Sob o ponto de vista metodológico, a estratégia de aplicar a AFE por blocos e posteriormente em modelo global mostrou-se adequada por combinar robustez estatística e coerência teórica. A utilização de múltiplos critérios de retenção de fatores e de rotação ortogonal conferiu parcimônia e estabilidade à solução final. Entre as limitações, destaca-se o tamanho da amostra (N = 92), restrito a contadores de entes estaduais e distritais, o que limita a generalização dos resultados. Ademais, a natureza perceptiva da escala Likert não permite aprofundar dimensões qualitativas, como resistências culturais ou motivações institucionais. Pesquisas futuras poderão empregar abordagens mistas, ampliar o escopo amostral e realizar análises longitudinais, a fim de compreender a evolução das percepções e dos resultados práticos ao longo do tempo.

Em síntese, o estudo oferece uma visão empírica e integradora da convergência das práticas contábeis públicas às normas internacionais. O modelo fatorial consolidado, que explica 54,38% da variância total, constitui um referencial interpretativo para compreender as interações entre conhecimento, estrutura e tecnologia no contexto da contabilidade pública brasileira. As evidências apontam avanços em termos de padronização e capacitação, mas também revelam a necessidade de superar barreiras tecnológicas e institucionais para garantir a efetividade e a sustentabilidade do processo de convergência. Ao articular fundamentos teóricos, evidências empíricas e implicações práticas, esta pesquisa contribui para o fortalecimento da transparência, da qualidade da informação contábil e da governança no setor público, reforçando o alinhamento do Brasil às melhores práticas internacionais em contabilidade aplicada à gestão pública.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Anessi-Pessina, E., Bisogno, M., & Lorson, P. C. (2022). Debate: accounting for public sector assets—the implications of ‘service potential’. *Public Money & Management*, 42(7), 480–481. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2107286>
- Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: an analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388–397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>
- Brandão, E. C., Nascimento, R. S. D., França, E. D. S., & Viotto, R. (2023). Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte*, 15(1), 221–238. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n1ID28485>

- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2015). Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization. *Public Money & Management*, 35(6), 409–416.
- Campos, L. S. A. V. A., & de Lima, D. V. (2016). Heritage Assets: an analysis of accounting treatment in historic cities of the state of Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 6–25. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016318>
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S., & José Fernandes, M. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306–334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Carvalho, L. N., Fernandes, S. A., & Souza, R. M. (2015). *Capacidade institucional e contabilidade pública: uma análise da implementação das normas internacionais no Brasil*. *Revista de Administração Pública*, 49(2), 283–313. <https://doi.org/10.1590/0034-7612145493>
- Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62–81. <https://doi.org/10.4270/ruc.2012322>
- Cattell, R. B. (1966). The scree test for the number of factors. *Multivariate behavioral research*, 1(2), 245–276.
- Celegatti, N., Sousa, R. C. da S., Toro, P. E. Z., & Colauto, R. D. (2021). Práticas de governança corporativa: o caso de uma entidade do terceiro setor. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 21(49), 73–85. <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/115455>
- Channa, N. A., Bhutto, M. H., Bhutto, M., Bhutto, N. A., & Tariq, B. (2022). Capturing customer's store loyalty through relationship benefits: moderating effect of retail innovation. *European Business Review*, 34(1), 20–40. <https://doi.org/10.1108/EBR-09-2019-0179>
- Charão, F. P., Oliveira, O. V. de, & Maia, L. L. C. de L. (2022). Orientações de melhores práticas de governança corporativa emitidas pelos países do BRICS ao Setor Público. *Revista de Gestão e Secretariado*, 13(3), 1672–1693. <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1438>
- Chatterjee, S., & Chaudhuri, R. (2022). Supply chain sustainability during turbulent environment: examining the role of firm capabilities and government regulation. *Operations Management Research*, 15(3–4), 1081–1095. <https://doi.org/10.1007/s12063-021-00203-1>
- 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.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Costello, A. B., & Osborne, J. W. (2005). Best practices in exploratory factor analysis: Four recommendations for getting the most from your analysis. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 10(7), 1–9. <https://doi.org/10.7275/jyj1-4868>
- Couper, M. P. (2000). A review of issues and approaches. *The Public Opinion Quarterly*, 64(4), 464–494. <https://www.jstor.org/stable/3078739>
- Creswell, J. W. (2008). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage Publications.

- Delamora, A., Gonçalves, M., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2021). Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 68–87. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.21945
- Donkor, F. (2022). Do transformational leaders affect employee performance and normative commitment through general self-efficacy? analysis in ghanian public sector organizations. *Public Organization Review*, 22(3), 707–723. <https://doi.org/10.1007/s11115-021-00531-7>
- Etikan, I. (2016). Comparison of convenience sampling and purposive sampling. *American Journal of Theoretical and Applied Statistics*, 5(1), 1–4. <https://doi.org/10.11648/j.ajtas.20160501.11>
- Figueiredo, L. M. (2018). *Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: aplicação do standard cost model na adoção de IPSAS pelos ministérios federais* [Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório UNB. <https://doi.org/10.26512/2018.02.D.32132>
- Freitas, R. K. V. D., & Dacorso, A. L. R. (2014). Inovação aberta na gestão pública: Análise do plano de ação brasileiro para a Open Government Partnership. *Revista de Administração Pública*, 48(4), 869–888. <https://doi.org/10.1590/0034-76121545>
- Galpin, T. (2022). Nudging innovation across the firm – aligning culture with strategy. *Journal of Business Strategy*, 43(1), 44–55. <https://doi.org/10.1108/JBS-07-2020-0147>
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183–206. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the international public sector accounting standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 39(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Haija, A. A. A., AlQudah, A. M., Aryan, L. A., & Azzam, M. J. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(2021), 239–248. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.9.012>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage.
- Hamed-Sidhom, M., & Loukil, N. (2021). The relationship between IPSAS adoption and perceived levels of corruption: Does political stability matter? *Corporate Ownership and Control*, 19(1), 17–28.
- Hameed, I., Ijaz, M. U., & Sabharwal, M. (2022). The impact of human resources environment and organizational identification on employees' psychological well-being. *Public Personnel Management*, 51(1), 71–96. <https://doi.org/10.1177/00910260211001397>
- International Federation of Accountants. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC. Disponível em <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Kim, M. (2017). Effects of team diversity, transformational leadership, and perceived organizational support on team-learning behavior. *Social Behavior and Personality: an International Journal*, 45(8), 1255–1269. <https://doi.org/10.2224/sbp.6325>

- Lacerda, M. C. D. (2017). Indicadores financeiros com base nas demonstrações contábeis e a percepção dos profissionais da contabilidade pública [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCEPE]. Repositório Fucepe. <https://fucepe.br/producao-academica/repositorio-de-producao-cientifica>
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Liem, V. T. (2021). The impact of education background on using cost management system information. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1-20. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944011>
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 1–55. <https://psycnet.apa.org/record/1933-01885-001>
- Lombardi, R., Schimperna, F., Smarra, M., & Sorrentino, M. (2021). Accounting for infrastructure assets in the public sector: the state of the art in academic research and international standards setting. *Public Money & Management*, 41(3), 203–212. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1840761>
- Lu, W., & Zhao, X. (2021). Research and improvement of fraud identification model of Chinese A-share listed companies based on M-score. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 566–579. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2019-0164>
- Macadar, M. A., De Freitas, J. L., & Moreira, C. R. (2015). Transparência como elemento fundamental em governo eletrônico: uma abordagem institucional. *Revista Gestão & Tecnologia*, 15(3), 78-100.
- Marcolin, C., & Deus, G. de. (2018). Mapeamento de processos e contabilidade de custos: estudo em uma indústria frigorífica. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 18(39), 18-31. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/93757>
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, 1–12. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marques, L. T., Neto, J. E. B., & Francisco, J. R. de S. (2020, novembro 25-27). *Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino* [Artigo apresentado]. XI Congresso de Contabilidade e Governança da Unb, Brasília, DF, Brasil. <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/40911>
- Matias, P. (2021). Teoria institucional aplicada à contabilidade: evolução e perspectivas. *Brazilian Journal of Development*, 7(10), 96651–96699. <https://doi.org/10.34117/bjdv7n10-127>
- Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022a, outubro 5-7). *Disclosure do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras no contexto do plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PIPAP)* [Artigo apresentado]. IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo, SP, Brasil. <https://sbap.org.br/ebap-2022/517.pdf>
- Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022b). Inovações na contabilidade pública e controle governamental no Brasil: uma revisão sistemática da literatura. *RAGC - Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 10(44), 146-161. <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2731>
- Milinkovic, D., Hurley, J., Sweetman, A., Feeny, D., Tarride, J.-É., Longo, C. J., & McCracken, S. (2021). Unrecognized assets created by public-sector investments in health and social

- services. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(4), 409–426. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2020-0044>
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089–1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2017). Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCustos*, 12(1), 106-136. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v12i1.424>
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49–76. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p49>
- Moro, G. Z., Porteira, M. H. S., & Cavazzana, A. (2019). Percepção da implantação do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) pelos integrantes da secretaria municipal de administração e fazenda de um município do interior do Estado de São Paulo. *Revista Empreenda UniToledo Gestão, Tecnologia e Gastronomia*, 3(1). <http://ojs.toledo.br/index.php/gestaoetecnologia/article/view/3017>
- Nanang, R., Susilawati, C., & Skitmore, M. (2022). Toward a public sector asset optimization strategy: The case of Indonesia. *Construction Innovation*, 23(5), 1186–1209. <https://doi.org/10.1108/CI-12-2021-0235>
- Nascimento, J. O., & Dias, H. de L. (2010, novembro 3-5). *Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura* [Artigo apresentado]. XVII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/708/708>
- Neto, J. E. B., & Colauto, R. D. (2010). Teoria Institucional: Estudo Bibliométrico em Anais de Congressos e Periódicos Científicos. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 10(18), 63-74. <https://seer.ufrgs.br/contexto/article/view/13372>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: Uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2013). *Contabilidade aplicada ao setor público: convergência às normas internacionais*. Atlas.
- Oliveira, A. A. de. (2022). *Normas de contabilidade aplicada ao setor público e a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no estado de Goiás: o foco nos bens móveis e imóveis* [Monografia, PUC-Goiás]. Repositório PUC-Goiás. <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/4028>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31(june), 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Pereira, R. G., & Lopes, I. M. T. (2019). *Dificuldades enfrentadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em municípios mineiros*. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, 1–14. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.155849>
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E., & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. *Sinergia*, 26(1), 49–62. <https://periodicos.furg.br/sinergia/article/view/12576>

- Rana, N. P., Chatterjee, S., Dwivedi, Y. K., & Akter, S. (2022). Understanding dark side of artificial intelligence (AI) integrated business analytics: assessing firm's operational inefficiency and competitiveness. *European Journal of Information Systems*, 31(3), 364–387. <https://doi.org/10.1080/0960085X.2021.1955628>
- Saleh, Z. (2024). Issues and challenges in implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Jurnal IPN*, 18, 45–65.
- Sanches, C. L., & Santos, F. D. A. (2020). Modelo de mensuração de bens imóveis no setor público brasileiro: estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 118–140. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22517
- Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24(3), 1053–1075. <https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1>
- Schiavi, G. S., Behr, A., & Marcolin, C. B. (2024). Institutional theory in accounting information systems research: shedding light on digital transformation and institutional change. *International Journal of Accounting Information Systems*, 52, 100662. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100662>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2025). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* (11^a ed.). Brasília: STN. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26>
- Silva, J., Costa, W., Costa, S., & Kronbauer, C. (2021). Efeitos da depreciação em ativos imobilizados que afetam a qualidade da informação contábil do setor público. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 12(2), 79-94. <https://doi.org/10.13059/racef.v12i2.750>
- Silva, K. S. da, & Silva, G. D. (2023). Fatores que influenciam a contabilização dos ativos de infraestrutura nos Estados brasileiros. *Revista Paraense de Contabilidade - RPC*, 8(112), 1-19. <https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.112>
- Silva, L. L., Eleuterio, R. A. D. S., Viana, C. C., & Lima, M. D. S. (2017). Depreciação no Setor Público: uma análise da evolução da evidenciação contábil nos órgãos da administração pública do estado do Amazonas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 11(2), 3-23. <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v11i2.20412>
- Silva, M. A., Cardoso, R. L., & Martins, A. P. (2020). *Capacitação dos servidores públicos e qualidade da informação contábil: um estudo nas administrações estaduais brasileiras*. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 25(1), 58–75. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v25i1.204>
- Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- StataCorp LLC. (2023). Stata statistical software: Release 18.5 [Computer software]. StataCorp LLC.
- Stefanescu, C. A. (2020). Public management reform under the dome of accruals. *Revista de Contabilidad*, 23(1), 91–101. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369821>
- Struckell, E., Ojha, D., Patel, P. C., & Dhir, A. (2022). Strategic choice in times of stagnant growth and uncertainty: an institutional theory and organizational change perspective. *Technological Forecasting and Social Change*, 182, 1-18. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121839>

- Sugahara, C. R. (2019). Fluxo de Informação em ambiente organizacional. *Revista Interamericana de Bibliotecología*, 42(1), 45–55. <https://doi.org/10.17533/udea.rib.v42n1a05>
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S., & Ullman, J. B. (2013). *Using multivariate statistics*. Pearson.
- Weber, G. E., & Santos, S. R. T. dos. (2020). Governança corporativa no setor público: um estudo aplicado à companhia riograndense de saneamento. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 9(1), 272-300. <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/1608>
- Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41(4), 325–335. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Zamprogno, B., & Bezerra Filho, J. E. (2020). A Percepção de Contadores Sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa no Setor Público Brasileiro. *Revista Organizações em Contexto*, 16(32), 267–306. <https://doi.org/10.15603/1982-8756/roc.v16n32p267-306>