

# Contabilidade na Prática

Eliedna de Sousa Barbosa  
(Organizadora)



## CONTABILIDADE NA PRÁTICA

---

**Eliedna de Sousa Barbosa**  
(Organizadora)

### **Editora Chefe**

Antonella Carvalho de Oliveira

### **Conselho Editorial**

Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho  
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior  
Universidade Federal de Alfenas

Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto  
Universidade Federal de Pelotas

Profª Drª. Deusilene Souza Vieira Dall'Acqua  
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior  
Universidade Estadual de Ponta Grossa

Profª Drª Lina Maria Gonçalves  
Universidade Federal do Tocantins

Prof. Dr. Takeshy Tachizawa  
Faculdade de Campo Limpo Paulista

2016 by Eliedna de Sousa Barbosa

© Direitos de Publicação

ATENA EDITORA  
Avenida Marechal Floriano Peixoto, 8430  
81.650-010, Curitiba, PR  
contato@atenaeditora.com.br  
www.atenaeditora.com.br

Revisão  
*Os autores*

Edição de Arte  
*Geraldo Alves*

Ilustração de Capa  
*Geraldo Alves*

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Contabilidade na prática / Eliedna de Souza  
Barbosa, (organizadora). – Curitiba, PR :  
Atena Editora, 2016.

PDF ; 162 p.  
Vários autores.  
Bibliografia.  
ISBN: 978-85-93243-07-3

1. Contabilidade I. Barbosa, Eliedna de Souza.

16-09033

CDD-657

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Contabilidade 657

Agência Brasileira do ISBN  
ISBN 978-85-93243-07-3



## **Sumário**

### Capítulo I

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Eliedna de Sousa Barbosa, Vanusa Virgínia da Silva, Karla Roberta Castro Pinheiro Alves e Mácio Augusto de Albuquerque.....06

### Capítulo II

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

Marivane Vestena Rossato, Flávia Zancan, Nilmar Sandro Kessler e Yvelise Piccinin.....27

### Capítulo III

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008 A 2014

Renata Luciane Pires Vieira, Fabrícia Souza Teixeira e Jens Erik Hansen.....48

### Capítulo IV

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

Karina Ramos Travaglia, Ivone Fiorin e Teresa Cristina Janes Carneiro.....68

### Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz, Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues e Marcelo Tavares.....85

### Capítulo VI

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio, Caio Henrique dos Santos, Alexandre Wallace Ramos Pereira e Sandra de Souza Paiva Holanda.....99

## Capítulo VII

### CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Suzete Antonieta Lizote, Giovanna Gomes Cure, Jakelini Aparecida Zagulski e  
Lucyelane Gonçalves da Costa..... 118

## Capítulo VIII

### A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra, Luiz Medeiros de Araujo Neto e Alex Laquis Resende... 136

Sobre a organizadora..... 155

Sobre os autores..... 156

# **Capítulo I**

## **A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL**

---

**Eliedna de Sousa Barbosa  
Vanusa Virgínia da Silva  
Karla Roberta Castro Pinheiro Alves  
Mácio Augusto de Albuquerque**

# A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

**Eliedna de Sousa Barbosa**

Universidade Estadual da Paraíba  
Campina Grande-PB

**Vanusa Virgínia da Silva**

Universidade Federal da Paraíba  
João Pessoa-PB

**Karla Roberta Castro Pinheiro Alves**

Universidade Estadual da Paraíba  
Campina Grande-PB

**Mácio Augusto de Albuquerque**

Universidade Estadual da Paraíba  
Campina Grande-PB

**Resumo:** Este estudo teve como objetivo geral verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) do Brasil. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, bibliográfica, descritiva, com abordagem quali-quantitativa, através de questionário com escala *Likert*, aplicado aos chefes dos setores de contabilidade dos CRCs. Para análise dos resultados foi calculado o *Ranking* Médio (RM) e aplicada uma estatística multivariada, através da Análise de *Cluster*. Quanto ao perfil a maioria dos respondentes foram mulheres, com idade entre trinta e um até quarenta anos, com pós-graduação a nível de especialização e, estão no máximo há cinco anos no cargo. Em relação ao processo de convergência da nova contabilidade pública nos CRCs, foi constatado ser conhecimento da maioria dos respondentes, porém acerca das normas internacionais (IPSAS) e sua importância, revelou-se ser um ponto que precisa de mais atenção nesse processo. Destarte, quanto a institucionalização constatou-se que existe a habitualização nos CRCs, mas as fases de objetificação e sedimentação, ainda, não se encontram potencialmente realizadas. Por fim, a Análise de *Cluster* revelou a existência de três grupos homogêneos distintos, que apresentam similaridade de percepção em relação a alguns aspectos.

**Palavras-chave:** Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Teoria Institucional. Conselhos Regionais de Contabilidade.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil vem passando por significativas mudanças, devido à adoção do processo de



convergência às normas internacionais, visando à redução das diferenças entre as informações disponibilizadas por diversos países e buscando garantir a comparabilidade das demonstrações contábeis das entidades públicas.

Mas, as inovações trazidas para aperfeiçoamento da contabilidade pública, ocasionam implicações na forma de organização das entidades nesse setor. Assim, no âmbito da teoria institucional Aguiar et al. (2005) afirmam que, uma mudança será bem sucedida apenas se for institucionalizada, deste modo a prática que está sendo implementada irá transitar por diferentes estágios de institucionalização, em conjunto, essas fases correspondem ao processo de institucionalização. De acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999), são processos atribuídos a institucionalização: a habitualização (abrange mudanças tecnológicas, legislação e forças do mercado), a objetificação (compreende monitoramento interorganizacional e teorização) e, a sedimentação (envolve impactos positivos, resistência de grupo e defesa de grupo de interesse).

Nesse contexto, a teoria institucional pode explicar os processos que estão sendo implementados nas estruturas organizacionais. As novas bases legais e tecnológicas, a adequada capacitação, o suporte administrativo, o apoio externo no percurso da transformação institucional, correspondem a fatores que implicam no repensar de estruturas. De tal modo, essas mudanças institucionais e comportamentais são necessárias para melhorar a qualidade das informações geradas e garantir a comparabilidade da situação das entidades, justificando a continuidade das mesmas de forma mais eficiente.

Dado o exposto, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: **Como vem ocorrendo o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil?** Para tanto, foi traçado o objetivo geral de verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Por sua vez, para alcançá-lo foram propostos os seguintes objetivos específicos: i) descrever sobre a nova contabilidade pública no Brasil; ii) explicar sobre a teoria institucional; e, iii) verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade, através dos estágios de habitualização, objetificação e sedimentação.

Cabe destacar que essa pesquisa se justifica pela relevância da temática proposta, bem como pela necessidade de ampliar a discussão do processo de institucionalização da nova contabilidade pública, e, ainda, espera-se contribuir de modo que outros estudos nessa perspectiva possam surgir. Além desta introdução, essa pesquisa encontra-se organizada em mais quatro seções, sendo a segunda composta pela plataforma teórica a respeito do tema proposto, na terceira foram descritos os procedimentos metodológicos percorridos, na quarta seção estão demonstrados os resultados obtidos. E, por fim, na quinta seção encontram-se as considerações finais.

## 2 PLATAFORMA TEÓRICA

### 2.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

Desde 2006, foi iniciado no Brasil através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a discussão e a realização de estudos buscando a uniformização das práticas e procedimentos contábeis, a fim de possibilitar a edição das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Conforme Silva (2009) a partir da divulgação, pelo CFC, das diretrizes estratégicas para a Contabilidade Pública, foi iniciado movimento que pode ser denominado de nova Contabilidade Pública permitindo a adoção e manutenção de boas práticas de governança cujas fontes são o cenário das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Assim, em 2008 o CFC publicou as dez primeiras NBCASP e em 2011 publicou mais uma relativa a implantação de custos no setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBCs T 16) do setor público, veem passando por modificação ao longo desse período a fim de atender aos requisitos do processo de convergência e adoção às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas como *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, emitidas pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, sendo apresentadas e disponibilizadas no Brasil em português, pelo CFC em 2012.

Desse modo, também, em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, dispondo sobre as diretrizes que devem ser observadas na área pública no que concerne aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, determinando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que identifique as ações necessárias para efetivar o processo de convergência das regras contábeis brasileiras às internacionais, com vistas ao aprimoramento da gestão do patrimônio público.

Nesse cenário, a STN, edita o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), contendo os Procedimentos Contábeis Orçamentários, Patrimoniais e Específicos, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), além de Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, tendo em vista orientar e colaborar para que o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade seja atingido pelos entes públicos do país. Com a observância das IPSAS e das NBCASP no setor público, estão ocorrendo mudanças significativas nas práticas contábeis, de acordo com a STN (2015), pode-se destacar as apresentadas no quadro 1 a seguir.

**Quadro 1 – Principais mudanças na nova contabilidade pública**

<b>Foco da CASP</b>	Antes era mais orçamentário e passa a ser mais patrimonial.
<b>Novo PCASP</b>	Implantação de um novo plano de contas único e padronizado.
<b>Sistema de Custos</b>	Implantação de um sistema de custos em busca da mensuração e avaliação dos programas e projetos, objetivando melhorar o desempenho das organizações.
<b>Evidenciação contábil</b>	Contabilização de depreciação, amortização, exaustão, reavaliação, provisões e redução ao valor recuperável, tendo como finalidade demonstrar o valor mais próximo da realidade do patrimônio público.
<b>Novas DCASP</b>	Implantação da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), de Notas Explicativas e novas estruturas para o Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).
<b>Consolidação das contas nacionais</b>	Possibilitar a elaboração do Balanço Geral Consolidado com base em procedimentos e registros padronizados empregados pelos entes da Federação.

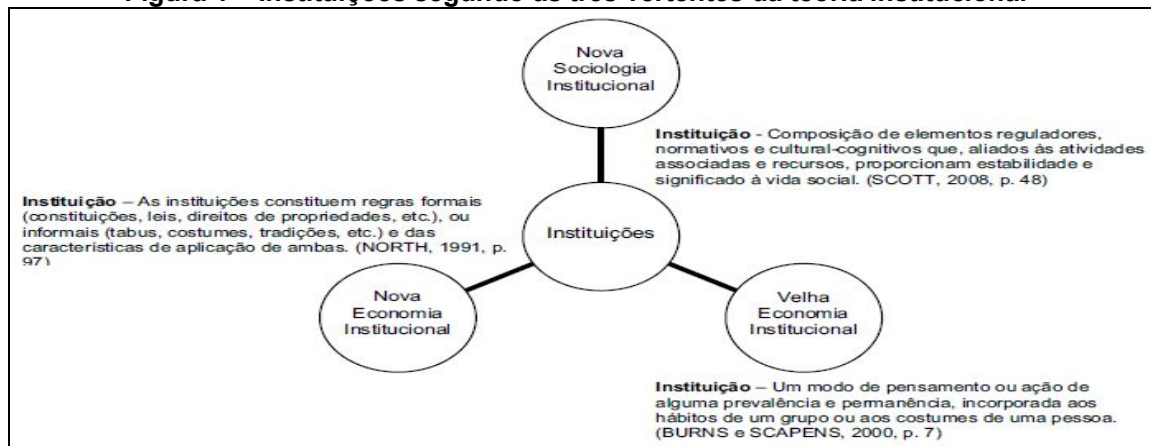
Fonte: Elaborado com base no MCASP (2015).

Em síntese, os itens mencionados no quadro 1, entre outros, fazem parte do novo cenário da contabilidade pública no Brasil, cabendo ressaltar que ainda existe um longo caminho a ser percorrido até, enfim, atingir a total implementação do processo de convergência. Corroborando com essa ótica, Varandas (2013) aplicando a infometria analisou a presença das IPSAS na construção das NBCASP, e, os resultados alcançados, demonstram que as NBCASP não apresentam conteúdos idênticos às IPSAS as quais foram relacionadas e que grande parte dos conteúdos das normas internacionais ainda não foram transformados em normas no Brasil.

## 2.2 A Teoria Institucional

De acordo com Fachin e Mendonça (2003) a teoria institucional proporciona relevantes contribuições para a gestão das organizações, visto que os processos resultam não somente da ação humana, mas do mesmo modo das interações no contexto cultural e político. Seu objetivo para Tolbert e Zucker (1999) consiste em esclarecer os motivos que levam ao surgimento de uma organização, como ela se torna estável ou é transformada e, também, as maneiras pelas quais a ação e a cultura são estruturadas na organização. Conforme Burns e Scapens (2000), a teoria institucional apresenta três vertentes: a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics*); a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics*); e, a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology*). Assim, para cada vertente a palavra instituição apresenta um significado específico, conforme verifica-se na figura 1.

**Figura 1 – Instituições segundo as três vertentes da teoria institucional**

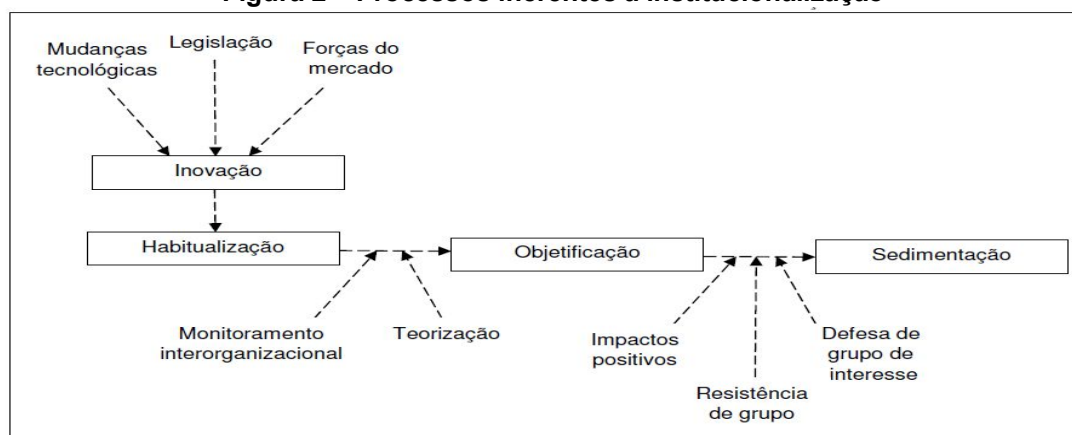


Fonte: Ignacio (2010, p. 31).

Como pode-se observar o conceito de instituição é diferente sob a ótica das três correntes. A partir disso, será utilizada a corrente da Velha Economia Institucional (VEI) na abordagem deste trabalho, pois para Scapens (2006) as vertentes da Nova Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional são insuficientes para entender as práticas contábeis no ambiente interno, porque são mais voltadas para o ambiente externo e exploram o modo como ele afeta a organização.

A ideia de instituição considera uma forma de pensar ou agir que prevalece e permanece que é incorporado nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (BURNS e SCAPENS, 2000). Ela representa uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade, enquanto a institucionalização denota o processo que leva a esse estado ou propriedade como explanam Berger e Luckmann (1964). Assim, a vertente da VEI estabelece que a institucionalização é o processo de construção de uma forma e coerência social atribuído as atividades humanas, através da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação, refere-se a formas de pensar e fazer instituídas, muitas vezes aceitas de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais (MAJOR e RIBEIRO, 2008). Desta forma, o modelo de Tolbert e Zucker (1999) estrutura o processo de institucionalização em estágios como mostra a figura 2.

**Figura 2 – Processos inerentes à institucionalização**



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

Observa-se na figura 2, que o processo de habitualização corresponde ao estágio de pré-institucionalização, a objetificação corresponde ao estágio de semi-institucionalização e a sedimentação corresponde ao estágio de total institucionalização, de tal modo que esses processos são sequenciais e podem indicar o nível de institucionalização que se encontra a organização. Para Tolbert e Zucker (1999), a **inovação** (grifo nosso) representa um elemento externo a organização sendo concebida para o início do processo de institucionalização, que acarreta a habitualização. Price (1997), acrescenta que ela demonstra o grau em que as novas mudanças estão implementadas intencionalmente na organização destacando três aspectos: a) explorar e avaliar a profundidade da inovação; b) a inovação apresenta uma definição menos genérica que mudança organizacional; e; c) a produção de novas ideias não é considerada inovação, pois para que isto aconteça as ideias devem ser implementadas.

Em síntese, a habitualização, relaciona-se com o desenvolvimento de comportamentos uniformizados entre organizações, ou seja, estruturas, adotando soluções semelhantes ao passarem por dificuldades em comum ou situações análogas. A objetificação fundamenta-se no movimento em direção da difusão da estrutura organizacional, abrangendo o desenvolvimento de um certo grau de consenso social entre as pessoas que tomam as decisões na organização em relação aos valores atribuídos à estrutura. E, a sedimentação, relaciona-se com a continuidade da estrutura por um período longo sucedendo por diversas gerações de seus gestores, facilitada pela baixa resistência de opositores, a promoção e o apoio cultural dos defensores e, a correlação positiva com resultados desejados (TOLBERT; ZUCKER, 1999; HOLANDA, 2003).

Machado-Da-Silva e Gonçalves (1999) observam que os processos de institucionalização (habitualização, objetivação e sedimentação) do modelo de Tolbert e Zucker correspondem à transposição dos momentos expostos por Berger e Luckmann do nível individual para o organizacional. Os autores interrogam a classificação da institucionalização em estágio pré, semi e total,

sugerir uma sequência evolutiva, conduzindo a conclusões de pré-estar, estar parcialmente e estar totalmente institucionalizado, visto que, na verdade, os estágios poderiam acontecer ao mesmo tempo.

Assim, observa-se que não, necessariamente, os estágios do processo de institucionalização sucedem de acordo com o grau de evolução da estrutura de forma gradativa, passando pelas fases de habitualização, objetificação e sedimentação, esses momentos podem ocorrer simultaneamente. Estudos empíricos realizados sobre mudanças sob a ótica da teoria institucional (PAULA, 2006), (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2007), (REIS, 2008), (CRUZ, MAJOR; SCAPENS, 2009), (WANDERLEY, 2012), (PIAS, 2013) apontam resultados que evidenciam uma lacuna de pesquisa que necessita estudar e ampliar a temática da institucionalização das rotinas contábeis.

Argumenta-se que a contabilidade sob a ótica de rotina institucionalizada, cria entendimentos de atividades de acordo com conjuntos específicos de normas e procedimentos contábeis, que permitem que decisões sejam tomadas e o desenvolvimento em um ambiente complexo e incerto (MARASSI, R. B.; WRUBEL, F.; ROSA, S., 2014). Para Suddaby (2010), muitos dos teóricos neo-institucionais até o momento têm estado preocupados e focados com aspectos exteriores à organização, porém torna-se importante, trazer à tona nos estudos institucionais uma perspectiva interna, de forma a se conseguir entender apropriadamente como sistemas de significado são entendidos e interpretados pelas organizações.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Beuren et al. (2003) considera que as tipologias de delineamento de pesquisa mais aplicáveis à área do conhecimento contábil estão reunidas em três categorias, quanto aos: objetivos, abordagem do problema e procedimentos. Dessa forma, para o desenvolvimento do presente estudo, a pesquisa foi classificada quanto aos objetivos, como exploratória; quanto aos procedimentos, como bibliográfica e descritiva; e, quanto à forma de abordagem, como quali-quanti.

Os dados coletados foram obtidos através de questionário aplicado aos chefes dos setores de contabilidade dos CRCs, no período de 07 a 26 de novembro de 2014. O questionário foi formado por 3 blocos: perfil dos respondentes, processo de convergência e institucionalização. O bloco I foi composto por perguntas abertas e escalas nominais, possibilitando a classificação de categorias. Os blocos II e III foram estruturados em escala *Likert* de 3 pontos, compreendendo duas etapas, a primeira para mensurar o grau de percepção dos respondentes quanto ao processo de convergência, especificadas da seguinte forma: suficiente, regular, insuficiente. E, a segunda para mensurar o grau de conhecimento dos respondentes quanto ao processo de institucionalização, especificadas da seguinte forma: aplica, indiferente, não

aplica. Segundo Malhotra (2001, p.255) a principal vantagem dessa escala é que ela é “[...] fácil de construir e de aplicar [...] e os entrevistados entendem rapidamente como utilizar a escala [...]”.

O instrumento de avaliação foi disponibilizado on-line através do *Google Docs*, página da *Web* apropriada para elaboração e compartilhamento de questionários via Internet, em seguida foi enviado para os Chefes da Contabilidade dos CRCs, por e-mail, sendo obtido retorno de 25 (vinte e cinco) respondentes, oriundos de uma população de 27 (vinte e sete) contadores que formam o universo desse estudo, logo a amostra correspondeu a aproximadamente 93% do total, considerada para a delimitação desse estudo como significativa e relevante. Cabe, ainda, ressaltar que essa pesquisa limita-se pela escolha da amostra não probabilística intencional, por conveniência e acessibilidade, pois de acordo com Bruni (2008) são mais acessíveis para os pesquisadores.

Para análise dos resultados do questionário com a referida escala *Likert* foi calculado o *Ranking* Médio (RM), com pontuação atribuída às respostas, 3,2,1 (três, dois, um) respectivamente, relacionando à frequência dos respondentes, onde os valores correspondem aos seguintes aspectos: quanto mais próximo for o RM do número “3” maior é a possibilidade de concordância total dos respondentes; de outra parte, quanto mais próximo o RM for do número 1, maiores as chances de predomínio dos respondentes discordarem sobre a afirmativa, considerando uma escala de 3 pontos. Quando o valor for exatamente 2 será considerado “regular” ou “indiferente”, sendo o “ponto neutro”. Essa técnica, segundo Oliveira (2005), serve para analisar a concordância ou discordância quanto às questões respondidas. Dessa forma, foi obtido o RM através do seguinte método: Média Ponderada (MP) =  $\sum (f_i \cdot V_i)$ . Logo o RM = MP / (NS). Onde:  $f_i$  = frequência observada de cada resposta para cada item;  $V_i$  = valor de cada resposta; e, NS = nº de sujeitos. Para facilitar a análise dos resultados as questões foram devidamente codificadas, formando, assim, as variáveis desse estudo, conforme apresenta o quadro 1.

**Quadro 1 – Codificação das variáveis apresentadas no questionário**

<b>CÓDIGO</b>	<b>VARIÁVEIS</b>
C.01	Conhecimento sobre o processo de convergência das normas contábeis na área pública.
C.02	Conhecimento sobre as IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) e sua importância.
C.03	Conhecimento sobre as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) e sua importância.
C.04	Conhecimento sobre o prazo estipulado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) para a implantação das alterações no meu regional.
C.05	Conhecimento sobre os órgãos reguladores responsáveis pelo processo de convergência no Brasil.
C.06	O sistema de informática é integrado entre a contabilidade e os demais setores: estoque, bens patrimoniais, financeiro e ordem de pagamento.
C.07	O portal da transparência está disponível para acesso e divulgação de informações sobre a gestão do patrimônio do CRC.
C.08	O sistema de informática contábil está alinhado com as alterações exigidas

	para o novo plano de contas e as novas demonstrações contábeis.
C.09	O sistema de informática encontra-se preparado para atender a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.10	Treinamentos são realizados com os servidores para adequação a mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.11	Recebeu orientação do Tribunal de Contas sobre as alterações no setor público.
C.12	Recebeu orientação do Conselho Federal de Contabilidade sobre as alterações no setor público.
C.13	Reuniões são realizadas com os outros setores a respeito das mudanças que já foram feitas e que serão feitas.
C.14	Houve contratação de consultor externo para realizar os ajustes no patrimônio do CRC.
C.15	Houve contratação de consultoria especializada para auxiliar nas alterações exigidas pela nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.16	Os servidores entendem o objetivo da mudança e se sentem motivados a contribuir para o resultado final.
C.17	Existe resistência por parte do gestor para implementar as alterações da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.18	Existe resistência por parte dos servidores para implementar as alterações da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.19	O gestor apoia as mudanças da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.20	Existe motivação para participar do processo de convergência do setor público.

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Por fim, foi realizada a Análise de *Cluster*, por tratar-se de um procedimento da estatística multivariada capaz de agrupar um conjunto de dados em subgrupos homogêneos, chamados *clusters*. De acordo com Mingoti (2005), a Análise de *Cluster* ou Análise de Classificação também é conhecida como Análise de Agrupamentos ou Análise de Conglomerados, seu objetivo é agrupar os elementos da amostra ou população, onde os elementos de um mesmo grupo são homogêneos entre si, no que se refere às variáveis que neles foram medidas.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs)

O Decreto-Lei nº 9.295/1946 criou os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, definiu as atribuições do Contador e do Guarda-livros e também dispôs sobre o registro da carteira profissional, a anuidade devida aos conselhos regionais, as atribuições profissionais, as penalidades aplicáveis aos profissionais e outras providências. O mencionado decreto foi modificado pela Lei nº 12.249/2010, estabelecendo a volta da obrigatoriedade de realização do Exame de Suficiência para efetuar o registro, a determinação do valor das anuidades para pessoas físicas e jurídicas, a possibilidade do registro profissional do técnico em contabilidade até o dia 1º de junho de 2015 e as penalidades ético-disciplinares.



O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRDF) e 26 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) dos Estados no Brasil formam o Sistema CFC/CRCs, esses entes são autarquias federais de registro, fiscalização, educação continuada e de regulamentação do exercício profissional, dotada de personalidade jurídica de direito público e prestam serviços de natureza pública à sociedade.

Em virtude da necessidade de uniformização e padronização dos procedimentos orçamentário, financeiro e contábil, em 2009 foi elaborado o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs, sendo aprovado pela Resolução CFC nº 1.161/2009, estabelecendo o cronograma de implementação de tais procedimentos apresentado no Quadro 2.

**Quadro 2 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2009**

IMPLEMENTAÇÃO	DESCRIÇÃO
EXERCÍCIO 2009 / 2010	Treinamento dos contadores
	Conceitos voltados para Contabilidade Pública
	Orientações para elaboração dos processos de prestação de contas, balancetes, créditos adicionais e orçamento
	Implantação de modelos relacionados aos processos
EXERCÍCIO 2010 (Facultativo) 2011 (Obrigatório)	Novo Plano de Contas
	Regime de competência para Receita e Despesa - Contábil
	Provisões
	Depreciação
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
	Demonstração de Fluxo de Caixa
A PARTIR DO EXERCÍCIO 2010	Demonstração de Resultado Econômico
	Sistema de custos
	Outros procedimentos previstos no manual

Fonte: CFC, 2009.

No entanto, alguns fatores dificultaram a execução em tempo hábil dos procedimentos estabelecidos em 2009. Desse modo, foi aprovada a Resolução CFC nº 1.381/2012 com vistas a modificar alguns itens, como evidenciado no quadro 3.

**Quadro 3 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2012**

IMPLEMENTAÇÃO	DESCRIÇÃO
EXERCÍCIO 2011 (Facultativo) 2012 (Obrigatório)	Depreciação
	Provisões para Créditos a Receber
	a) Cota parte
	b) Devedores duvidosos
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
FACULTATIVO	Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC
	Inventário de bens patrimoniais
	Sistemas de Custos
	Demonstração do Resultado Econômico - DRE

Fonte: Com base na Resolução CFC nº 1.381/2012.

Em consequência do cenário da contabilidade pública encontrar-se em constantes mudanças, o cronograma dos procedimentos foi modificado novamente pela Resolução CFC nº 1.421/2013, conforme apresenta o Quadro 4.

**Quadro 4 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2013**

EXERCÍCIO 2011 (Facultativo) 2012 (Obrigatório)	Depreciação
	Provisões para Créditos a Receber
	a) Cota parte
	b) Devedores duvidosos
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
FACULTATIVO	Inventário de bens patrimoniais
	Sistemas de Custos
	Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC

Fonte: Com base na Resolução CFC nº 1.421/2013.

Em síntese, esses cronogramas determinaram as ações a serem desenvolvidas pelos CRCs e os prazos para alcançá-las, a fim de facilitar a execução das mudanças no âmbito da contabilidade pública, acompanhar as atividades desempenhadas, auxiliar na solução das dificuldades e corrigir as falhas encontradas.

## 4.2 Os Resultados

Inicialmente, levantando o perfil dos 25 (vinte e cinco) respondentes que são Chefes da Contabilidade dos CRCs, quanto ao gênero, 52% são mulheres e 48% são homens, 36% possuem entre 31 até 40 anos, 32% entre 41 até 50 anos, logo 68% encontram-se entre 31 até 50 anos, os outros 32% estão acima dos 50 anos. Quanto ao nível de escolaridade, 36% têm graduação e 64% têm especialização. Observou-se, também, que 36% possuem até 5 anos de chefia no setor contábil. Dessa forma, a maioria dos respondentes são mulheres, entre 31 a 40 anos de idade, com pós-graduação a nível de especialização e estão no máximo há 5 anos como chefe de setor. Em seguida, buscou-se averiguar o nível de informação que eles detêm a respeito do processo de convergência da nova contabilidade pública, conforme observa-se na Tabela 1.

**Tabela 1 – O processo de convergência da nova contabilidade pública pela percepção dos respondentes**

CÓDIGO DAS VARIÁVEIS	FREQUÊNCIA			RM	Resultado	Fatores	Processos
	Suficiente	Regular	Insuficiente				
C.01	17	8	0	2,68	Concorda	Inovação	Fatores para Habitualização
C.02	9	13	3	2,24	Concorda		
C.03	18	7	0	2,72	Concorda		
C.04	21	4	0	2,84	Concorda		
C.05	13	12	0	2,52	Concorda		
C.06	21	2	2	2,76	Concorda	Mudanças tecnológicas	
C.07	20	3	2	2,72	Concorda	Legislação	
C.08	20	1	4	2,64	Concorda		
C.09	18	5	2	2,64	Concorda		
C.10	17	2	6	2,44	Concorda	Forças do mercado	
C.11	7	3	15	1,68	Discorda	Monitoramento interorganizacional	Fatores para Objetificação
C.12	23	1	1	2,88	Concorda		
C.13	15	4	6	2,36	Concorda	Teorização	
C.14	15	2	8	2,28	Concorda		
C.15	2	2	21	1,24	Discorda		
C.16	15	4	6	2,36	Concorda	Impactos positivos	Fatores para Sedimentação
C.17	5	3	17	1,52	Discorda	Resistência de grupo	
C.18	3	6	16	1,48	Discorda		
C.19	20	4	1	2,76	Concorda	Defesa de grupo de interesse	
C.20	22	2	1	2,84	Concorda		

Fonte: Elaboração própria, 2014.

De modo geral, de acordo com a tabela 1, os RM C.12 de 2,88, C.04 e C.20, ambos de 2,84, revelam que a maioria dos respondentes receberam orientação do Conselho Federal de Contabilidade sobre as alterações no setor público, sabem do prazo para cumprimento e se sentem motivados em participar do processo de convergência da nova contabilidade pública, e confirmam ser do conhecimento deles o referido processo, pois são os mais próximo de 3, correspondendo aos itens de maior concordância entre os respondentes. Por sua vez, o item de menor concordância foi o C.02, com RM de 2,24, que trata acerca do conhecimento das IPSAS e sua importância, sendo esse um ponto que sinaliza necessitar de maior atenção nesse processo.

Quanto as questões relativas à institucionalização da nova contabilidade pública nos CRCs, elas foram ordenadas e adaptadas com relação aos estágios de habitualização, objetificação e sedimentação do modelo teórico proposto por Tolbert e Zucker (1999). Cabendo destacar, no processo decorrente da necessidade de harmonização das normas adotadas no Brasil com as normas internacionais de contabilidade do setor público, das vinte variáveis analisadas, os respondentes revelaram-se discordantes apenas em

quatro, sendo elas em relação ao C.11, C.15, C.17 e C.18, ou seja, dois fatores de objetificação e dois fatores de sedimentação.

Portanto, de modo geral pode-se observar, diante dos três estágios do processo verificado, que a fase de habituação nos CRCs encontra-se institucionalizado, enquanto que as fases de objetificação e sedimentação, ainda, necessitam de melhorias. Para Battilana (2009), esses estágios são capazes de exercer uma visão crítica do ambiente, de criar condições para mudá-lo e de conseguir realizar a mudança necessária para alcançar um novo patamar.

### **4.3 A Análise de *Cluster***

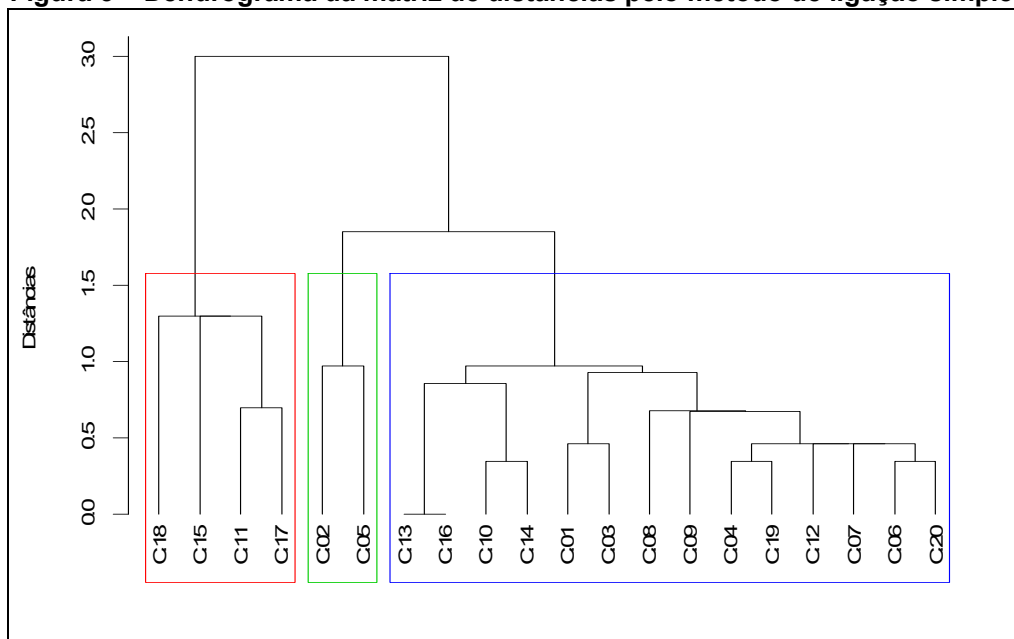
Para agrupar os dados apresentados, anteriormente, em que os seus elementos sejam os mais parecidos entre si, foi utilizada a Análise de Cluster que segundo Malhotra (2001) é uma técnica usada para classificar objetos ou casos em grupos relativamente homogêneos chamados conglomerados que tendem a ser semelhantes entre si, mas diferentes de objetos em outros conglomerados. Corroborando Albuquerque et al. (2006) que ela tem por finalidade reunir, por algum critério de classificação, as unidades amostrais em grupos, de tal forma que exista homogeneidade dentro do grupo e heterogeneidade entre grupos. Para Janert (2011) consiste no processo de encontrar grupos de pontos de similaridade, em uma base de dados, que de alguma forma estão juntos.

Os grupos, na técnica hierárquica, são geralmente representados por um diagrama bi-dimensional chamado de dendrograma ou diagrama de árvore. Nele, cada ramo representa um elemento (variável), enquanto a raiz representa o agrupamento de todos os elementos. De acordo com Everitt et al. (2001) o dendrograma é uma representação matemática e ilustrativa de todo o procedimento de agrupamento através de uma estrutura de árvore.

Os nós do dendrograma representam agrupamentos, eles são compostos pelos grupos e ou objetos (grupos formados apenas por ele mesmo) ligados a ele (nó). Se cortar o dendrograma em um nível de distância desejado, obtém-se uma classificação dos números de grupos existentes nesse nível e dos indivíduos que os formam, e, então, cada componente conectado forma um grupo.

Assim, foi realizado o dendrograma utilizando o Método Aglomerativo Hierárquico, no qual foi definido o nível de similaridade pela métrica Distância Euclidiana e pelo método de ligação simples (mínima distância ou vizinho mais próximo), formado com base nos resultados mais similares, ou seja, com a menor distância entre eles, através dos dados padronizados derivados das respostas obtidas de 25 Chefes da Contabilidade dos CRCs às 20 questões representadas pelos códigos de C.01 até C.20, conforme figura 3.

**Figura 3 – Dendrograma da matriz de distâncias pelo método de ligação simples**



Fonte: Elaboração própria, 2014.

Diante do dendrograma apresentado na figura 3, a separação dos grupos foi realizada, observando-se as ramificações formadas num corte próximo a distância de semelhança de 1,5 (um e meio). A partir dele, pode-se notar que há a formação de clusters, indicando similaridade entre as respostas dos Chefes de Contabilidade dos CRCs. Desse modo, os nós terminais representam os códigos a serem agrupados, os nós internos representam os pontos de agrupamento dos nós terminais e, a raiz representa os agrupamentos dos nós internos que se fundem ao longo do eixo de distâncias ou similaridade.

Por sua vez, os nós internos são representados no dendrograma pelos arcos (  $\sqcap$  ) e unem os clusters. Metz (2006) enfatiza que pela literatura espera-se que bons *clusters* sejam compactos (homogêneos), de modo que seus elementos apresentem alta similaridade, enquanto que a similaridade com os elementos de outros *clusters* seja a menor possível, verificado através das alturas que unem os arcos que agrupam os *clusters*. Logo, para uma distância euclidiana de aproximadamente 1,5 (um e meio) verificou-se, nesse estudo, a existência de 3 (três) *Clusters* ou 3 (três) grupos homogêneos distintos. O *Cluster 1* foi formado pelos códigos (C.18, C.15, C.11 e C.17), o *Cluster 2* foi formado pelos códigos (C.02 e C.05), e, o *Cluster 3* foi formado pelos códigos (C.13, C.16, C.10, C.14, C.01, C.03, C.08, C.09, C.04, C.19, C.12, C.07, C.06, C.20).

Cabe destacar que O *Cluster 3* foi o que apresentou maior número de variáveis, seguido do *Cluster 1* e por fim o *Cluster 2*, de acordo com a altura do nó interno mais baixo. Assim, os códigos com maiores semelhanças foram agrupados pelas menores distâncias. Portanto, diante do procedimento

realizado, foi possível perceber que os Chefes de Contabilidade dos CRCs apresentam percepção mais homogênea quanto:

- 4 (quatro) elementos do processo de institucionalização que corresponderam a orientação do Tribunal de Contas, a contratação de consultoria especializada, resistência por parte dos gestores e dos servidores, em relação as alterações exigidas pela nova CASP, formando assim o *Cluster 1*.
- 2 (dois) elementos do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre as IPSAS e sobre os órgãos reguladores do mesmo, formando assim o *Cluster 2*.
- 14 (quatorze) elementos, sendo 3 (três) do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre tal convergência das normas contábeis na área pública, as NBCASP e o prazo estipulado pelo CFC para a implantação das alterações no regional. E, 11 (onze) do processo de institucionalização, que corresponderam ao conhecimento sobre sistema de informática alinhado com as novas exigências, portal de transparência, treinamentos com os servidores, orientação por parte do CFC, reuniões, contratação de consultor externo, conhecimento e contribuição dos servidores, apoio do gestor e motivação no processo de convergência, formando assim o *Cluster 3*.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade, através do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999). Um questionário foi respondido por 25 (vinte e cinco) Chefes da Contabilidade dos CRCs, de acordo com as variáveis de cada fase para categorização dos estágios de institucionalização. E, os resultados obtidos revelaram que nos CRCs a fase de habituação foi institucionalizada, mas as fases de objetificação e sedimentação, ainda, não se encontram potencialmente implantadas. Ressalta-se que os estágios de institucionalização não são sequenciais e podem ocorrer independentemente do outro, apresentando o ambiente institucional que estão inseridos os CRCs no atual contexto da contabilidade pública.

Quanto ao perfil dos respondentes, a maioria são mulheres, entre 31 a 40 anos de idade, com pós-graduação a nível de especialização e estão no máximo há 5 anos como chefe de setor. Em relação ao processo de convergência da nova contabilidade pública nos CRCs, o estudo revelou ser de conhecimento da maioria deles, porém acerca das IPSAS e sua importância, revelou-se como um ponto que precisa de maior atenção nesse processo.

E, por fim, a Análise de *Cluster* revelou a existência de três grupos homogêneos distintos, que apresentam semelhanças de percepção quanto:

a) elementos do processo de institucionalização que corresponderam a orientação do Tribunal de Contas, a contratação de consultoria especializada, resistência por parte dos gestores e dos servidores, em relação às alterações exigidas pela nova CASP, formando assim o *Cluster 1*;

b) elementos do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre as IPSAS e sobre os órgãos reguladores do mesmo, formando assim o *Cluster 2*; e,

c) elementos que corresponderam ao conhecimento sobre o processo de convergência das normas contábeis na área pública, as NBCASP e o prazo estipulado pelo CFC para a implantação das alterações no regional; ao processo de institucionalização, que corresponderam ao conhecimento sobre sistema de informática alinhado com as novas exigências, portal de transparência, treinamentos com os servidores, orientação por parte do CFC, reuniões, contratação de consultor externo, conhecimento e contribuição dos servidores, apoio do gestor e motivação no processo de convergência, formando assim o *Cluster 3*.

Diante do exposto, sugere-se que futuras pesquisas sejam realizadas no intuito de expandir a discussão dessa temática, bem como, averiguar esse processo em outros entes do setor público.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. et al. (2005). Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo.

BATTILANA, J.; LECA, B.; BOXENBAUM, E. (2009). How Actors Change Institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship, *The Academy of Management Annals*.

BEUREN, I. M. (Org.). (2003). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 29 set. 2014.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm)> Acesso em: 02 fev. 2015.

BRASIL. *Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010*. Altera os Decretos-Leis n. 9.295, de 27 de maio de 1946, n. 1.040, de 21 de outubro de 1969, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 jun. 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm)>. Acesso em: 29 set. 2014.

BRUNI, A. L. (2008). *Estatística aplicada à gestão empresarial*. 2 ed. São Paulo: Atlas.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; GOULART, S. (2007). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 39 (4), pp. 849 a 874.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2012). *Normas internacionais de contabilidade para o setor público*. Brasília: CFC. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC n. 1.161, de 13 de fevereiro de 2009*. Aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 nov. 2009. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001161](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001161)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC n. 1.381, de 27 de janeiro de 2012*. Altera o cronograma de implementação da Resolução n.º 1.161/2009, que aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 jan. 2012. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2012/001381](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001381)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC n. 1.421, de 25 de janeiro de 2013*. Altera o Art. 2º da Resolução n.º 1.381/2012, que alterou o cronograma de implementação da Resolução n.º 1.161/2009, que aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 fev. 2013. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2013/001421](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001421)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

CRUZ, I.; MAJOR, I. SCAPENS, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22 (1), pp. 91-117.

EVERITT B.J., DICKINSON A.D., ROBBINS T.W. (2001) *The neuropsychological basis of addictive behaviour*. *Brain Res Rev* 36:129–138.



FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. (2003). *O conceito de profissionalização e da teoria institucional*. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV.

IGNACIO, S. S. (2010). *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10122010-152748/fr.php>>. Acesso em: 7 set. 2014

JANERT, P. K. (2011). *Data Analysis with Open Source Tools*. 1ª ed. Ed. O'Reilly.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. (1999). *Nota Técnica: A Teoria Institucional*. In: CLEGG, Stewart; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.) Handbook de Estudos Organizacionais. São Paulo: Atlas.

MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. (2008). *A teoria institucional na investigação em contabilidade*. In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática. Escolar Editora, Lisboa, Portugal.

MALHOTRA, N. K. (2001). *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.

MARASSI, R. B.; WRUBEL, F.; ROSA, S. (2014). Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma empresa Têxtil. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, 5, Santa Catarina. *Anais...* Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/968/20140415103526.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/968/20140415103526.pdf)>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2015.

METZ, J. (2006). *Interpretação de Clusters gerados por algoritmos de Clustering hierárquico*. 2006. 126 f. Dissertação de Mestrado em Ciências de Computação e Matemática Computacional. Instituto de Ciências da Matemática e Computação. USP, São Carlos.

MINGOTI, S. A. (2005). *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

PAULA, J. C. T. (2006). *O processo de institucionalização da atividade de auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da teoria institucional*. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: <[http://www.feaac.ufc.br/images/stories/\\_files/producaoacademica/ms\\_profissionalcontaladoria/ms\\_turma2004/ms\\_paula\\_jct.pdf](http://www.feaac.ufc.br/images/stories/_files/producaoacademica/ms_profissionalcontaladoria/ms_turma2004/ms_paula_jct.pdf)>. Acesso em: 7 set. 2014.

PIAS, M. A. C. (2013). *Uma contribuição ao estudo de uma institucionalização das novas normas de contabilidade pública NBCASP no contexto do sistema "S": o caso SENAC*. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <[http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=16159](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=16159)>. Acesso em: 9 set. 2014.

PRICE, J. (1997). Handbook of organizational measurement. *International Journal of Manpower*, IOWA, 18 (4/5/6), pp. 305-558.

REIS, L. G. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SCAPENS, R. W. (2006). Understanding management practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.

SILVA, L. M. (2009). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (2015). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 6. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp1>>. Acesso em: 2 de fevereiro de 2015.

SUDDABY, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of Management Inquiry*, v. 19, n. 1, p.14-20.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. (1999). *A Institucionalização da Teoria Institucional*. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.) *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas.

VARANDAS, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem*

*infométrica*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curitiba.

VERGARA, S. C. (2010). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 12ª ed. São Paulo: Atlas.

WANDERLEY, C. A. (2012). Institutional contradiction and the balanced scorecard: a case of unsuccessful change. In: Encontro Nacional da Associação dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ANPCONT, 37, *Anais...* Florianópolis.

**Abstract:** This study aimed to verify the institutionalization process of the new public accounting in the Regional Accounting Councils (CRCs) in Brazil. Therefore, we performed an exploratory, bibliographic, descriptive research, with qualitative and quantitative approach, through a questionnaire with Likert scale, applied to the chief of accounting sectors of the CRCs. For data analysis we calculated the Average Ranking (RM) and applied a multivariate statistics, through Cluster Analysis. Regarding the profile, most respondents were women, aged between thirty-one to forty years old, with postgraduate at a level of specialization and are not more than five years in the position. Regarding the convergence process of the new public accounting in the CRCs, it was found to be known by the majority of respondents, but about international standards (IPSAS) and their importance, it was proved to be a point that needs more attention in this process. Thus, with regard to the institutionalization we stated that there is habitualization in the CRCs, but the objetification and sedimentation phase still is not potentially accomplished. Finally, Cluster Analysis revealed the existence of three distinct homogeneous groups, which presented similarity of perception in relation to some aspects.

**Keywords:** Accounting Applied to the Public Sector. Institutional Theory. Accounting Regional Advice.

