



136

DIFICULDADES NA PROFISSÃO DO CONTADOR PÚBLICO: um mapeamento sistemático no ambiente brasileiro

Mestre/MSc. Wellington Monte de Paula [ORCID iD](#), Mestre/MSc. João Eudes Bezerra Filho [ORCID iD](#),
Doutor/Ph.D. Nelson Oliveira Stefanelli [ORCID iD](#)

Fucape, Vitória, ES, Brazil

Mestre/MSc. Wellington Monte de Paula

[0000-0001-5717-5563](#)

Programa de Pós-Graduação/Course
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

Mestre/MSc. João Eudes Bezerra Filho

[0000-0001-5009-3418](#)

Programa de Pós-Graduação/Course
Doutorado em Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Nelson Oliveira Stefanelli

[0000-0002-3695-9243](#)

Programa de Pós-Graduação/Course
Doutorado em Administração

Resumo/Abstract

O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores públicos brasileiros. Foram identificadas vinte e quatro possíveis situações de dificuldades na rotina dos contadores. Metodologicamente, utilizou-se a abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e aplicação de questionário. A coleta de dados, foi realizada por meio de questionário eletrônico, cuja amostra foi representada por 169 respondentes do poder executivo federal em todos os estados do Brasil. Os resultados indicaram que a formação profissional foi o grupo de dificuldades que mais se destacou. O estudo contribui para o debate acadêmico no processo de formação profissional e na formulação e implementação de políticas públicas, possibilitando lastro informacional para institucionalização e operacionalização da contabilidade pública brasileira no cenário da convergência com as normas internacionais (IPSAS).

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper



Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

DIFICULDADES NA PROFISSÃO DO CONTADOR PÚBLICO: um mapeamento sistemático no ambiente brasileiro

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores públicos brasileiros. Foram identificadas vinte e quatro possíveis situações de dificuldades na rotina dos contadores. Metodologicamente, utilizou-se a abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e aplicação de questionário. A coleta de dados, foi realizada por meio de questionário eletrônico, cuja amostra foi representada por 169 respondentes do poder executivo federal em todos os estados do Brasil. Os resultados indicaram que a formação profissional foi o grupo de dificuldades que mais se destacou. O estudo contribui para o debate acadêmico no processo de formação profissional e na formulação e implementação de políticas públicas, possibilitando lastro informacional para institucionalização e operacionalização da contabilidade pública brasileira no cenário da convergência com as normas internacionais (IPSAS).

Palavras-chave: contadores públicos; dificuldades na profissão; contabilidade pública; profissionais contábeis; convergência com IPSAS.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade surpreende pela amplitude de temas que surgem a cada dia, cabendo aos profissionais contábeis encontrar uma resposta útil, considerando sua missão de gerar informações para tomada de decisões. Por ser a contabilidade uma ciência social, um mesmo evento pode ter diferentes interpretações, levando o profissional contábil a retratar a mesma realidade com diferentes percepções (Szuster, 2015). Complementarmente, os estudos de Dillard (2019) e Marin (2014) afirmaram que o fenômeno da globalização e a busca de convergências dos padrões internacionais de contabilidade têm valorizado o profissional contábil, que tem integrado a equipe de tomada de decisão, vindo a decidir em prol do interesse público e facilitando o bem comum.

Para Szuster (2015), apesar da teoria contábil e das normatizações pertinentes, o contador deve gerar informações de qualidade e não ficar restrito a regras estabelecidas, desde que por meio de julgamentos devidamente fundamentados. É um novo paradigma, construído pelas constantes mudanças no cenário mundial e, em consequência disso, vindo a exigir do profissional contábil, a cada dia, um novo desafio, uma nova meta e uma crescente necessidade de aprimoramento profissional. Hopper, Lassou e Soobaroyen (2017) afirmam que uma contabilidade melhor não resolverá a pobreza, mas, se negligenciada, interferirá, negativamente, nos mecanismos de desenvolvimento.

No contexto mundial, as transformações na sociedade e as mudanças organizacionais vêm desafiando, cada vez mais, o profissional contábil, ao exigir dele conhecimentos que vão além do técnico e científico, por exemplo, desenvolvimento de novas competências, habilidades de pensamento crítico-reflexivo, trabalho em equipe e solução de problemas (Silva, Azevedo, & Araújo, 2018). Esse novo perfil profissional é alcançado por meio da educação formal e da experiência prática na área contábil, agindo em conformidade com o código de ética (Paisey & Paisey, 2018), evitando um viés para as ideologias e interesses (Hopper et al., 2017).

Estudos anteriores forneceram, de forma isolada, evidências sobre dificuldades dos contadores públicos no exercício da profissão (Seção 2.2), porém poucos chegaram a levantar e agrupar as principais dificuldades pelas quais passam os contadores públicos brasileiros no exercício da profissão, objetivando melhores serviços que impactem na geração de valor à sociedade, além agregar conhecimento à ciência contábil.

Neste contexto surge a lacuna de presente do presente artigo, que tem por objetivo identificar e analisar, de forma conjunta, os principais fatores associados às dificuldades

enfrentadas na profissão dos contadores do setor público brasileiro.

A abordagem da pesquisa foi exploratória, com base em métodos quantitativos. A amostra foi não probabilística por acessibilidade. Foram coletadas 169 respostas de contadores públicos do poder executivo federal de todos os estados brasileiros que responderam ao questionário de 33 perguntas com fatores relacionados às principais dificuldades no exercício da profissão. A Análise fatorial exploratória foi utilizada para agrupar os fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão pelos contadores.

Os resultados indicaram que o fator “formação profissional” foi considerado o mais exteriorizado como dificuldades dos contadores públicos, acompanhado dos fatores “liderança e desempenho profissional” e “riscos e erros comuns”, frente ao processo de convergência com as IPSAS.

Espera-se que os achados e resultados possam ser utilizados como motivação e reflexões para os órgãos institucionais formularem ações e políticas, que colaborem na evolução profissional dos contadores públicos, mitigando as dificuldades emergidas na amostra pesquisada. Os resultados também podem ser aproveitados para o exercício o campo das recomendações e proposições de diretrizes, técnicas, metodológicas e gerenciais, ampliando o conhecimento dos gestores, servidores, profissionais e acadêmicos, envolvidos na área da contabilidade pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Perfil do profissional contábil: habilidades e competências

O processo de convergência contábil tem alterado o perfil dos contadores, exigindo deles, além da necessidade de treinamento e do entendimento de outras áreas do conhecimento, a participação em reuniões com a capacidade de fornecer informações estratégicas para tomada de decisões (Bosco & Carvalho, 2017).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e Instituto de Contadores Gerenciais (IMA), ao investigarem sobre o perfil do profissional contábil, acrescentaram que, após o processo de convergência contábil, as organizações têm exigido deles um conjunto diversificado de habilidades e atributos pessoais, concluindo que atitudes positivas, muitas vezes, são mais importantes do que habilidades contábeis teóricas e técnicas (Ahadiat & Martin, 2015). A discussão acerca das competências e habilidades do profissional da contabilidade tem estado presente na literatura mundial, como é possível observar em Hassall, Joyce, Montañó e González (2010), Lin (2008), Oro, Beuren e Carpes (2014), Sithole (2015), Siriwardane, Low e Blietz (2015).

As mudanças que vêm ocorrendo no ambiente contábil requerem uma reflexão com abordagem global (Abbasi, 2013), levando à necessidade de rever algumas práticas contábeis adotadas (Morás & Klann, 2018). Por isso, é preciso formar profissionais contadores com capacidade de liderança e qualificados a interpretar e colocar em prática as normas internacionais de contabilidade (Costa, Souza, Baihe, & Filho, 2018; Crawford, Helliard, Monk, & Veneziani, 2014). Para isso, há competências que podem ser adquiridas junto a Instituições de Ensino Superior (IES), capazes de preparar futuros contadores com uma percepção multidisciplinar que possam ir além do conhecimento científico (Howieson et al., 2014). Outras, poderão ser conquistadas no exercício da profissão (D’abate, Youndt, & Wenzel, 2009; Yuan, 2013), por exemplo, a experiência que exige um julgamento profissional dos contadores e não apenas em habilidades técnicas (Rasouli, Banimahd, & Royaei, 2015).

Para Yusof e Noh (2016), o objetivo da IAESB e a lógica do estabelecimento de IES têm sido de grande utilidade no desenvolvimento de contadores profissionais no mundo, uma vez que a *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio da Declaração de Obrigações da Associação (SMOs), tem exigido a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, como uma tentativa de reduzir as diferenças internacionais entre países

e para aumentar a mobilidade global entre pessoas em todo o mundo.

2.2 Adoção das IPSAS

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), divulgadas pelo IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), órgão independente da IFAC (International Federation of Accountants) (Olusegun, 2019), são um conjunto de normas contábeis para serem utilizadas por entidades governamentais de todos os países na elaboração das demonstrações financeiras (Erin, Okoye, Modebe, & Ogundele, 2016). Organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, têm recomendado a sua implementação (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016), por serem referências de padrões de alta qualidade e possuírem aceitação internacional (Benito, Brusca, & Montesinos, 2007), capaz de produzir informações financeiras relevantes, usadas para fins de transparência e prestação de contas (Lapsley, Mussari, & Paulsson, 2009).

O setor privado foi pioneiro no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade que, posteriormente, passou a ser adotado pelo setor público (Marques, Bezerra Filho, & Caldas, 2020). No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu, em 2016, a NBC T SP - Estrutura Conceitual, considerada a primeira norma de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor Público, demonstrando, naquela oportunidade, a intenção em adotar as IPSAS (Lima & Lima, 2019)

Para (Lima & Lima, 2019), a implementação das normas contábeis no Brasil tem enfrentado dificuldades em relação ao baixo número de contadores atuantes e qualificados no setor público, a pluralidade dos sistemas de contabilidade, ausência de demandas por informações de qualidade dos tomadores de decisão e pelas diferentes culturas e realidades econômicas em todo território brasileiro. Além disso, afirmam Marques et al. (2020), o desinteresse dos gestores públicos associado às pressões políticas e a adoção do regime de competência são os principais desafios do processo de convergência das normas brasileiras da contabilidade aplicadas ao setor público para as normas internacionais.

Contudo, os países que adotaram as IPSASs apresentaram melhoria no nível de responsabilidade, transparência e redução da corrupção (Nzewi & Enuenwemba, 2020), confirmando que a mudança das normas contábeis não é apenas uma questão técnica, mas também cultural (Manes-Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca, 2016).

2.3 Teoria institucional

A teoria institucional tem sido utilizada, nos últimos 40 anos, como uma das principais ideologias gerenciais que têm colaborado na compreensão das mudanças na contabilidade (Zimmerman, Fogarty, & Jonas, 2017). Além disso, desenvolveu modelos teóricos capazes de explicar os sistemas de contabilidade (Soeiro & wanderley, 2019). É possível utilizar sua abordagem na contabilidade pública, como pode ser observado nas pesquisas de: Antipova e Bourmistrov (2013), que tratou sobre a reforma e modernização da contabilidade do setor público; (Oulasvirta, 2014; Hyndman et al., 2014; Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015), que tratou sobre o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sob a ótica da teoria institucional e, por fim, (Mnif Sellami & Gafsi, 2019), que, utilizando a teoria institucional, investigou a influência dos fatores ambientais na decisão em adotar as IPSAS, revelando que o financiamento público externo (isomorfismo coercitivo) e nível de abertura externa (isomorfismo mimético) influenciam positivamente.

A contabilidade pública se utiliza da teoria institucional para explicar ameaças organizacionais, abordando o isomorfismo normativo, coercitivo e mimético (Oulasvirta, 2014). Para atender a esse processo dinâmico de mudança contábil (Alsharari, 2019), é necessário mobilizar organizações para implementar novos mecanismos de gestão (Marques et al., 2020), como os sistemas de contabilidade que sejam capazes de fornecer informações

consistentes aos tomadores de decisão (Alsharari, 2019). Isso tem permitido alterar padrões e práticas contábeis, assegurando conformidades e redução de riscos (Carvalho, Andrade, & Mariz, 2005).

O processo de institucionalização de normas, valores, hábitos e rotinas no ambiente interno da organização tem sido explicado pela teoria institucional, numa dimensão da psicologia humana (Guerreiro, Frezatti, & Casado, 2006; Katsikas, Rossi, & Orelli, 2016), o que tem influenciado o comportamento dos profissionais, seja no momento da preparação e produção de informações ou na tomada de decisão (Borges, Mario, & Carneiro, 2013).

2.4 Dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos no exercício da profissão

O contador público tem sido cobrado a se adaptar a um novo conjunto de técnicas, além de demonstrar capacidade para gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle (Fu, 2019).

Na atual conjuntura, a crescente demanda por prestação de contas, o combate a fraudes e erros, a análise e o gerenciamento de riscos, bem como o aprimoramento da conformidade contábil são desafios a serem enfrentados pelos profissionais contábeis, demonstrando a necessidade urgente de se desenvolver novos instrumentos de controle preventivo (Frecka, Griffin, & Stevens, 2018; Heinz, Alves, Roratto, & Dias, 2019). Pois, os baixos níveis gerais de conformidade no setor público desafiam a rotina de trabalho do contador público (Lartey et al., 2019), sendo necessário um mecanismo de acompanhamento e verificação da precisão dos dados contábeis (Everett, Neu, & Rahaman, 2007).

Por isso, o controle preventivo surge como uma ferramenta de bastante utilidade para os profissionais contábeis, em razão da sua proativa capacidade de reduzir inconsistências e restaurar a conformidade (Lartey et al., 2019; Axelsen, Green, & Ridley, 2017), permitindo o acompanhamento das funções - administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira e patrimonial -, em busca dos melhores resultados, sendo fonte importante de informação para tomada de decisão (Garcia, Mello, & Resende, 2013), o que contribui para consolidação de uma política contábil mais conservadora e com melhores níveis de controles (Adedeji & Olubodun, 2018).

Os achados das citadas pesquisas deram lastro teórico para consecução dos constructos (fatores agrupados) associados às dificuldades (Quadro 1) enfrentadas na profissão dos contadores do setor público brasileiro, objeto do presente trabalho (Quadro 2, Seção 3).

N	Dificuldades do Contador Público	Fontes
1	Necessidade de capacitação	(Boscof & Carvalho, 2017).
2	Não participação em reuniões estratégicas	(Boscof & Carvalho, 2017).
3	Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	(Ahadiat & Martin, 2015).
4	Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	(Ahadiat & Martin, 2015)
5	Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	(Crawford, Helliard, Monk, & Veneziani, 2014).
6	Falta de experiência profissional	(Rasouli, Banimahd, & Royae, 2015).
7	Falta de adaptação às normas contábeis	(Fu, 2019).
8	Falta de implementação de controles preventivos	(Frecka et al., 2018).
9	O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	(Wuerger & Borba, 2014).
10	A contabilidade não orientada pela tecnologia	(Wuerger & Borba, 2014).
11	A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	(Eulerich et al., 2013).
12	Falta periódica de avaliação de riscos	(Lokanan, 2015).
13	Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	(Lartey et al., 2019).
14	Falta de segregação de funções nos setores	(Ter Bogt & Tillema, 2016).

15	Ineficiência nos processos administrativos	(Chengyin, 2019).
16	Realização de despesas sem o empenho prévio	(Araújo, 2018)
17	Ordem ilegal de superior hierárquico	(Alleyne et al., 2018)
18	Falta de implementação de um Código de Ética	(Alleyne et al., 2018).
19	Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	(Méndez & Sepúlveda, 2016)
20	Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores	(Azevedo, Lino & Diniz, 2019).
21	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	(Szüster et al., 2005)
22	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens	(Szüster et al., 2005)
23	Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que dêem suporte à execução orçamentária e financeira	(Williams & Calabrese, 2016).
24	Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	(Kalay, Brender, & Kantor, 2018).

Quadro 1. Dificuldades do Contador Público na Literatura

3 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo desta pesquisa, adotou-se uma abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e dados primários (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009). O modelo metodológico foi construído considerando os aspectos e particularidades das dificuldades dos contadores públicos, utilizando-se como base a literatura científica mundial, aplicando-se dados triangulados pelo referencial teórico, questionário e métodos estatísticos.

O campo de estudo foi a gestão pública brasileira, responsável pela elaboração, implementação, acompanhamento e avaliação das políticas públicas, cuja população-alvo, escolhida em razão da característica comum apresentada, foi composta pelos contadores públicos do poder executivo federal de todos os estados brasileiros. Além disso, optou-se por utilizar amostragem não probabilística por acessibilidade.

Para a realização da coleta de dados, foi criado um questionário com 33 questões, divididas em três partes, sendo a primeira parte do questionário uma questão de controle, na segunda foram utilizadas 24 questões, baseadas nas dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos, identificadas na revisão da literatura. Essas dificuldades foram transformadas em afirmações de direcionamento positivo e acompanhadas por uma Escala de Likert, que variou de discordo totalmente (1) a concordo totalmente (5), sendo que, para cada afirmação, o respondente declarava seu grau de concordância e na terceira parte do questionário, foram inseridas 8 questões de caracterização do respondente. Antes da coleta de dados, realizou-se um pré-teste, numa amostra controlada, com 21 contadores públicos integrantes de 15 estados brasileiros, cujos participantes validaram as afirmações do questionário.

Os dados foram coletados no período entre os meses de março a junho de 2020, por intermédio da plataforma Google Forms, cujo link para acesso online ao questionário foi encaminhado por e-mails aos contadores pertencentes ao quadro da administração pública. Utilizou-se, para tratamento dos dados, método estatístico de caracterização da amostra, estatística descritiva e análise fatorial exploratória. Os resultados da pesquisa foram processados, estatisticamente, na ferramenta *software* Stata 15.

A variabilidade dos dados foi garantida pela utilização da estatística descritiva que permitiu verificar o comportamento da média, desvio-padrão, mediana e a variação das percepções dos respondentes para cada variável investigada. Quanto à confiabilidade dos resultados, verificou-se por alpha de Cronbach. Na validação da amostra, utilizou-se o teste de Bartlett's que examinou a presença de correlações entre os indicadores (afirmativa) e o teste "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)".

Indicador (Dificuldades)	Fator	Alpha de
--------------------------	-------	----------

		Crobanch
Questões 2, 3, 6, 8, 7, 9, 20	(1) Formação Profissional	0,88
Questões 23, 22, 24, 25	(2) Liderança e Desempenho Profissional	0,85
Questões 17, 18, 16, 13, 21	(3) Riscos e erros comuns	0,78
Questões 11, 19, 10, 15	(4) Gestão Contábil e Tecnológica	0,84
Questões 14, 12, 5 e 4	(5) Conformidade	0,68

Quadro 2. Fatores (agrupamento das questões)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

Para análise da caracterização da amostra, os resultados são demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1

Caracterização da amostra

Variável	Descrição	n	% n
Sexo	Feminino	77	46%
	Masculino	92	54%
Faixa de Idade	21 a 30 anos	19	11%
	31 a 40 anos	84	50%
	41 a 50 anos	37	22%
	51 a 60 anos	22	13%
	Acima de 60 anos	7	4%
Escolaridade	Ensino Superior	11	7%
	Pós-graduação/Especialização	85	50%
	Mestrado	65	38%
	Doutorado	8	5%
Região	Centro-Oeste	21	12%
	Nordeste	81	48%
	Norte	12	7%
	Sudeste	46	27%
	Sul	9	5%
Faixa de Renda	R\$ 1.500,00 a R\$ 3.000,00	4	2%
	R\$ 3.001,00 a R\$ 5.500,00	16	9%
	R\$ 5.501,00 a R\$ 8.500,00	89	53%
	R\$ 8.501,00 a R\$ 11.500,00	36	21%
	R\$ 11.501,00 a R\$ 15.000,00	8	5%
	Acima de R\$ 15.001,00	16	9%
Vínculo Profissional	Servidor Efetivo	151	89%
	Servidor Temporário	7	4%
	Outros	11	7%
Cargo de Chefia?	Não	104	62%
	Sim	65	38%
Tempo de Serviço	Até 5 anos	23	13%
	5 a 10 anos	77	42%
	10 a 15 anos	42	23%
	15 a 20 anos	15	8%
	20 a 25 anos	9	5%
	25 a 30 anos	9	5%
	Acima de 30 anos	9	5%
Total Geral		169	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 1, verifica-se que a maioria dos respondentes, ou seja, 54% são do sexo masculino. Araújo (2018), em pesquisa anterior, com contadores públicos, afirma que 55% dos respondentes foram homens. Costa et al. (2018) corroboram com esses resultados, ao encontrarem um percentual ainda maior, ou seja, 63% foram respondentes do sexo masculino. Apesar da participação feminina ser menor, há uma perspectiva de redução dessa diferença,

pois cerca de 69% das mulheres ocupam as vagas do curso de graduação em ciências contábeis no Brasil (Costa et al., 2018).

No que se refere à faixa de idade, verificou-se, na amostra pesquisada, 50% dos contadores, ou seja, a maioria possuía idade entre 31 a 41 anos, resultado compatível com a pesquisa anterior de Araújo (2018), que apresentou a idade média dos contadores públicos em 27 anos. Portanto, relativamente jovem. Quanto ao nível de escolaridade, 93% responderam que têm curso de pós-graduação. Já na pesquisa de Costa et al. (2018), os contadores públicos que possuem especialização ou mestrado, ficou em 60%. De forma geral, o perfil dos respondentes é constituído de pessoas qualificadas (Araújo, 2018).

Quanto à localização, 48% que representam a maioria dos respondentes, que fizeram parte desta pesquisa, residem na Região Nordeste. Já as regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Sul foram representadas, respectivamente, com 27%, 12%, 7% e 5%. Os resultados demonstram que a maioria dos respondentes, ou seja, 89% são servidores efetivos, sendo que, 38% exercem cargo de chefia. Costa et al. (2018) concluiu que a maioria dos cargos de chefia são ocupados por servidores efetivos que, incentivados pela gratificação recebida, elevam a sua remuneração bruta.

Também é possível verificar, na Tabela 1, que 74% dos respondentes têm renda mensal entre R\$ 5.501,00 a R\$ 11.500,00; 14% ganham acima de 11.500,00 e apenas 2% têm renda entre 1 a 3 salários mínimos. Em pesquisa anterior, Costa et al. (2008), evidenciou que, aproximadamente, a média salarial bruta na região nordeste foi de R\$ 19.000,00, seguida pela região Sudeste com R\$ 18.500,00; região Sul com R\$ 17.000,00; região Norte com R\$ 13.000,00 e Centro-Oeste com R\$ 10.000,00. Por fim, 55% dos respondentes têm mais de 10 anos de tempo de serviço. Esse resultado reflete as pesquisas anteriores de Marques et al. (2020) e (Morás & Klann, 2018) que constataram, respectivamente, 50% e 47,9% de contadores públicos com mais de 10 anos de tempo de serviço.

Constata-se, finalmente, que a caracterização valida a amostra estudada, representando a população alvo da pesquisa e as características gerais dos contadores públicos.

4.2 Estatística descritiva dos indicadores

Tabela 2

Estatística descritiva dos indicadores

Indicador (Proxies)	Média	Desvio Padrão	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
Q2 - Necessidade de capacitação	4,44	0,93	4,00	5,00	5,00
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	4,14	1,07	4,00	4,00	5,00
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	3,67	1,27	3,00	4,00	5,00
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	2,96	1,35	2,00	3,00	4,00
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	4,31	1,05	4,00	5,00	5,00
Q7 - Falta de experiência profissional	3,79	1,21	3,00	4,00	5,00
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	4,04	1,13	4,00	4,00	5,00
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	4,21	1,04	4,00	5,00	5,00
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	4,12	1,05	4,00	4,00	5,00
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia	4,19	0,99	4,00	4,00	5,00
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	4,21	1,08	4,00	5,00	5,00
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos	4,00	1,13	4,00	4,00	5,00
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	3,47	1,14	3,00	4,00	4,00
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores	4,37	1,08	4,00	5,00	5,00
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos	3,93	1,05	4,00	4,00	5,00
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio	3,30	1,52	2,00	4,00	5,00

Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico	3,62	1,39	2,00	4,00	5,00
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética	4,05	1,02	4,00	4,00	5,00
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	4,38	0,98	4,00	5,00	5,00
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores	3,46	1,25	2,00	4,00	4,00
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	4,11	1,16	4,00	5,00	5,00
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens	4,18	1,04	4,00	4,00	5,00
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que deem suporte à execução orçamentária e financeira	4,02	1,18	3,00	4,00	5,00
Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	4,18	1,02	4,00	4,00	5,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 2, os indicadores Q2 - Necessidade de capacitação com 4,44 e Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão que obtiveram as duas maiores médias entre os indicadores, demonstrando um alto nível de convergência entre os respondentes. Esse fato é possível explicar na pesquisa anterior de (Bosco & Carvalho, 2017), quando constataram que implementação do processo de convergência contábil alterou o perfil profissional do contador, aumentando sua necessidade de capacitação. Nesse mesmo sentido, Marcelino e Gonçalves (2021), em estudo anterior, corroboram com esses resultados, evidenciando que 100% dos contadores públicos ressaltaram a importância dos treinamentos e cursos.

Já Q15 - Falta de segregação de funções nos setores - apresentou a terceira maior média com 4,37, entendimento é apoiado pela pesquisa anterior de (Ter Bogt & Tillema, 2016) que constataram a relevância que tem a implementação da segregação de funções entre os indivíduos, como forma de controle preventivo. Apesar disso, (Adedeji & Olubodun, 2018) revelaram que a segregação de funções, em razão do número insuficiente de profissionais, ainda é praticada no nível muito baixo.

Na outra extremidade, os indicadores com as menores médias – entre 2 e 3,5 (Entre “Mais discordo que concordo” e “Indiferente”) foram Q5 e Q17. Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão obteve 2,96 de média. Em estudo anterior, (Ahadiat & Martin, 2015) constataram que a capacidade de trabalhar em situações de pressão é a segunda principal habilidade dos contadores públicos. A outra média baixa, com 3,30, foi Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio. Na percepção dos contadores, quando perguntados, mais discordaram que concordaram com essa questão.

De modo geral, das 24 afirmativas, 15 apresentaram valores médios superiores a 4 (“Mais concordo que discordo”). E, ainda, 21 apresentaram desvios padrão acima de 1, apresentando uma heterogeneidade de opiniões. Percebe-se, assim, a existência de grupos entre os pesquisados. Além disso, ao avaliar a mediana, nota-se que sete indicadores resultaram com valor mediando igual a 5, ou seja, “Concordo Totalmente”. Os resultados apresentados podem ser explicados com base nos estudos da teoria institucional, cujo processo de institucionalização de normas, valores, hábitos e rotinas no ambiente interno da organização tem influência na psicologia humana (Guerreiro et al., 2006; Katsikas, Rossi, & Orelli, 2016).

4.3 Análise fatorial exploratória

Com o propósito de validar a amostra e a análise fatorial exploratória, utilizou-se o teste de Bartlett's que examina a presença de correlações entre os indicadores (afirmativa) e o teste “Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)”.

Tabela 3

Resultado do teste de KMO e esfericidade de Bartlett's.

Kaiser-Meyer-Olkin	0,93
Bartlett's Qui-quadrado	2306,33
gl	276
p-valor	0,00***

Nota: *** Significativo ao nível de 1%.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 3, em relação ao teste de Bartlett's, verificou-se um p-valor (significância) de 0,00, ou seja, houve a presença de correlações entre as variáveis. No que se refere ao teste “Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)”, a estatística KMO estimou um valor de 0,93. Deste modo, essas medidas sugerem que o conjunto de indicadores (matriz de correlação) é adequado para uso da análise fatorial exploratória.

4.3.1. Estatística descritiva dos fatores

A Tabela 4 apresenta a estatística descritiva dos constructos construídos a partir da análise fatorial.

Tabela 4

Estatística descritiva dos fatores

Fatores	Média	Desvio Padrão	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
Formação Profissional	4,19	0,82	1,14	4,43	4,71
Liderança e Desempenho Profissional	4,12	0,92	1,00	4,25	4,75
Riscos e erros comuns	3,66	0,93	1,20	3,80	4,40
Gestão Contábil e Tecnológica	4,18	0,85	1,00	4,25	4,75
Conformidade	3,58	0,87	1,25	3,75	4,25

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Pode-se constatar, na Tabela 4, que 3 dos 5 fatores apresentaram média acima de 4,00, com desvio padrão pequeno, ou seja, abaixo de 1, portanto, próximo da média, caracterizando uma amostra homogênea. Também é possível verificar que 2 fatores apresentaram médias maior que 3 e menor que 4, com desvio padrão abaixo de 1, também, resultando numa amostra homogênea. No que se refere aos fatores “Formação Profissional”, em torno de 50% dos respondentes, esses mais concordaram que discordaram ou concordaram totalmente, apresentando uma Mediana de 4,43. Isso sugere, na percepção deles, a importância de atualização e capacitação profissional.

Ao avaliar os fatores “Liderança e Desempenho” e “Gestão Contábil e Tecnológica” a média incidiu em 4,12 e 4,18, respectivamente, sendo que 50% responderam que mais concordam que discordam ou concordam totalmente, indicando o mesmo valor para mediana, ou seja, 4,75. Nota-se que os fatores com menores médias foram “Riscos e erro comuns” e “Conformidade”, ou seja, na opinião dos respondentes a percepção ficou entre “Indiferente” e “Mais concordo que discordo”, constatando-se, a partir do Percentil 25, que 42 dos 169 respondentes discordaram totalmente.

4.3.2. Resultado do modelo fatorial

Percebe-se, na Tabela 5, que a análise fatorial foi realizada, simultaneamente, através de uma combinação racional das variáveis, extraindo cinco fatores que explicaram 47% da variância total. Os fatores 1 e 2, com 12% cada um deles, foram individualmente os mais significativos, explicando a maior parte da variância total, sendo seguido, por ordem de grandeza (variância explicada), pelos fatores 3 (9%), 4 (8%) e 5 (6%).

Tabela 5

Agrupamento dos indicadores em fatores

Indicador	Fator				
	1	2	3	4	5
Q2 - Necessidade de capacitação	0,74				
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	0,68				
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	0,63				
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	0,60				
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	0,49				
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	0,46				
Q7 - Falta de experiência profissional	0,44				
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens		0,73			
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados		0,67			
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que deem suporte à execução orçamentária e financeira		0,53			
Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe		0,52			
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio			0,79		
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico			0,59		
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos			0,43		
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos			0,37		
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores			0,34		
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia				0,61	
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética				0,50	
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas				0,50	
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores				0,46	
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores					0,51
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis					0,47
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão					0,42
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador					0,35
% Variância Explicada	12%	12%	9%	8%	6%
% Variância Acumulada	12%	24%	34%	41%	47%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando individualmente cada fator, percebe-se que o primeiro fator (F1) “Formação Profissional”, com 12% da variância explicada, foi considerado um dos mais importantes para esclarecer as dificuldades que os contadores públicos, pois resultados apresentados sugerem que a necessidade de qualificação manifestada por esses profissionais tem relação direta com a processo de convergência das normas aos padrões internacionais de contabilidade. Esse fato vem exigido dos contadores a melhor interpretação para cada um dos fenômenos contábeis, além da capacidade de produzir respostas úteis, tempestivas e confiáveis para os usuários da contabilidade. Em pesquisa anterior, (Bosco & Carvalho, 2017) reforçam esse entendimento, ao constatarem que o nível de formação do profissional contábil não acompanhou a

complexidade do processo das mudanças da contabilidade.

O segundo fator (F2) “Liderança e Desempenho Profissional” também obteve 12% da variância explicada. Sugerindo que o desempenho profissional está diretamente relacionado ao estilo de liderança. Em pesquisa anterior, (Kalay, Brender & Kantor, 2018) constataram que um ambiente de diálogo, transparência e confiança, ajuda ao profissional contábil a lidar melhor com situações desafiadoras, com menos incertezas e conflitos. Além disso, cria-se um vínculo psicológico entre os funcionários e a organização, dando-lhes uma sensação de estabilidade e segurança, tornando-os mais resistentes às pressões no ambiente de trabalho.

Já o terceiro fator (F3), denominado “Riscos e erros comuns”, apesar de obter 9% da variável explicada, implicam no alto grau de responsabilidades do contador público. Percebe-se, a partir dos resultados apresentados, que o enfrentamento de tais dificuldades depende, cada vez mais, de sua capacidade de analisar e gerenciar riscos, além da implementação de eficientes mecanismos de controles internos preventivos. Na pesquisa de Araújo (2018), foi possível concluir que os riscos têm relação direta com a falta de capacitação e, ainda, Heinz et al. (2019) constataram que os principais riscos e erros inerentes ao desempenho decorrem da falta de capacitação e da inobservância das legislações pertinentes. A teoria institucional entende ser possível alterar padrões e práticas contábeis com objetivo de garantir conformidades e redução de riscos (Carvalho, Andrade, & Mariz, 2005).

No quarto fator (F4) “Gestão Contábil e Tecnológica” é possível inferir que os contadores compreendem o quanto é importante uma gestão contábil orientada pela tecnologia. Fato que pode estar relacionado ao fenômeno da globalização, seja no avanço tecnológico, seja na premente necessidade de adoção aos padrões internacionais de contabilidade. (Chengyin, 2019; Eulerich et al., 2013; Wuerges & Borba, 2014), em pesquisas anteriores, afirmaram que os contadores públicos devem desempenhar suas atividades orientadas pela tecnologia com o objetivo de gerenciar riscos, reduzir custos e melhorar a qualidade e eficiência dos processos administrativos. No estudo de (Méndez & Sepúlveda, 2016), a capacitação o principal caminho para acompanhar os avanços da tecnologia

O fator (F5), relativo à “Conformidade”, demonstrou o menor impacto entre as dificuldades na profissão do contador. Isso pode estar relacionado ao fato do poder executivo federal realizar a execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI que inclui uma importante ferramenta de controle interno - a Conformidade de Registro de Gestão, tendo a capacidade de segregar funções e reduzir riscos de erros e fraudes. Em pesquisa anterior, Lartey et al. (2019) concluíram que os resultados dos níveis gerais de conformidade, verificados no setor público, ainda são baixos. O estudo de Garcia et al. (2013) reforça que há um risco potencial causado pela ineficiência do processo de conformidade no setor público, decorrente da baixa frequência de irregularidades apontadas pelos profissionais da área, o que compromete o controle preventivo.

Os resultados do método da análise fatorial exploratória, demonstraram níveis de qualidades adequados, contribuindo como instrumento para avaliar a percepção dos contadores públicos quanto às dificuldades na profissão, o que tornou possível a formação de 5 fatores que representam os 24 indicadores com poder explicativo de 47% da variância total.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores públicos brasileiros. Para isso, identificou-se na literatura 24 variáveis que dificultam o exercício da profissão. Verificou-se que a análise sobre cada variável, isoladamente, implicaria no alto grau de complexidade. Por isso, realizou-se uma análise fatorial exploratória, reduzindo a quantidade de variáveis em fatores, facilitando a identificação e compreensão. A análise dos resultados permitiu responder

o problema da pesquisa e alcançar seu o objetivo.

Os resultados encontrados constataram, a partir da estatística descritiva, que a necessidade de capacitação foi considerada pelos contadores públicos como a principal dificuldade da profissão. Além disso, das 24 dificuldades pesquisadas, 21 apresentaram desvios padrão acima de 1, apresentando uma heterogeneidade de opiniões.

Quanto aos resultados do agrupamento, a estrutura fatorial desenvolvida mostrou que não há um fator preponderante que seja capaz de explicar todas as dificuldades, ou seja, todos os 5 fatores formados contribuíram de forma equivalente. Nessa estrutura, os resultados demonstraram que o fator “Formação Profissional” representou 29% do total das variáveis, tornando-se o mais importante na percepção dos contadores para esclarecer suas dificuldades.

Em termos práticos, esse estudo pode contribuir incentivando o debate sobre o tema no meio acadêmico, também pode contribuir com a formulação e implementação de políticas públicas, fomentando programas de treinamento e capacitação dos diversos grupos de usuários e profissionais. Outra contribuição é a disseminação de boas práticas pelos os órgãos reguladores da profissão contábil e pelos órgãos de controle, podendo resultar na prestação de serviços públicos de qualidade para a sociedade.

O delineamento estabelecido para realização da pesquisa foi o método de coleta de dados primários, por meio de questionário eletrônico, sujeitando à parcialidade do respondente e à experiência pesquisador, podendo resultar em interpretações e compreensões equivocadas. Além disso, a população-alvo da pesquisa que ficou restrita aos contadores do poder executivo federal de todos os estados do Brasil.

Os resultados apresentados possibilitam que futuras pesquisas incluam ou excluam novas variáveis, identificando novos fatores. Sugere-se, ainda, que estudos futuros possam identificar, sistematizar e agrupar as dificuldades na profissão dos contadores públicos do poder executivo estadual, em todo território brasileiro. Outra sugestão de pesquisa é um mapeamento sistemático que possa identificar e agrupar em fatores as principais dificuldades na profissão dos contadores do setor privado. Ainda como sugestão, é possível investigar e identificar e agrupar os principais achados, quando da fiscalização do controle interno, seja no nível federal, estadual ou municipal. Mais uma sugestão de pesquisa, seria identificada, sistematizar e agrupar os principais achados quando da fiscalização dos tribunais de contas, seja no nível federal, estadual ou municipal.

REFERÊNCIAS

- Abbasi, N. (2013). Competency approach to accounting education: a global view. *Journal of Finance and Accountancy*, 13(1), 1–19.
- Adedeji, AO, & Olubodun, OH (2018). Sistema de controle interno em pequenas empresas de manufatura no estado de Ondo, Nigéria. *IOSR Journal of Business and Management*, 20(1), 34-39.
- Adhikari, Pawan., & Gårseth-Nesbakk, Levi. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142.
- Ahadiat, N., & Martin, R. M. (2015). Attributes, preparations, and skills accounting professionals seek in college graduates for entry-level positions vs. promotion. *Journal of Business and Accounting*, 8(1), 179-189.
- Akgun, A. I, & Ture, N. (2019). The relationship between personality type and perceived stress level: evidence from independent public accountants. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 903-913.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.

- Alsharari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(4), 1124-1147.
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Araújo, A. K. (2018). A importância estratégica do empenho, liquidação e pagamento para a organização do setor público. *Empíricabr-Revista Brasileira de Gestão, Negócio e Tecnologia da Informação*, 1(1), 148-166.
- Aslan, U., & Hatunoglu, Z. (2012). A survey of accountants in Turkey. *International Journal of Economics and Accounting*, 3(1), 32-50.
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explicar a função do auditor de sistemas de informação na auditoria financeira do setor público. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). A harmonização dos sistemas de informação financeira do governo: o papel das IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Borges, T. B., Mario, P. D. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-491.
- Boscov, C. P., & Carvalho, L. N. G. de (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 03-32.
- Carvalho, C. A., Andrade, J., & Mariz, L. A (2005). Mudança na Teoria Institucional. XXIX Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Brasília, DF, 2005, 29.
- Chengyin, M. (2019). Research on existing problems and countermeasures of budget performance evaluation of public institutions in China from the perspective of the new budget law. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1-8.
- Costa, F. B., de Souza, F. G., Baihe, M. J. A., & de Albuquerque Santos Filho, S. (2018). Perfil do Profissional Contábil do Setor Público: Uma Análise das Capitais Brasileiras e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 74-92.
- Crawford, L., Helliard, C., Monk, E., & Veneziani, M. (2014). International accounting education standards board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education. *Accounting Forum*, 38(1), 67-89.
- D'abate, C.; Youndt, M. A.; Wenzel, K. E (2009). Making the most of an internship: an empirical study of internship satisfaction. *Academy of Management Learning and Education*, 8(4), 527-539.
- Dillard, J., & Vinnari, E (2019). Critical dialogical accountability: from accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- Erin, O., Okoye, L. U., Modebe, N. J., & Ogundele, O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. *ESUT Journal of Accountancy*, 7(2), 22-30.
- Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M (2013). Self-perception of the internal audit function within the corporate governance system--empirical evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management*, 11(2), 57-72.
- Everett, J., Neu, D., & Raham, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513-542.
- Frecka, T. J., Griffin, J. B., & Stevens, J. S. (2018). Transparency and the audit industry? Not in the US Evidence on audit production costs, profitability and partner compensation from

- the UK. *Research in Accounting Regulation*, 30(2), 73-81.
- Fu, Y. (2019). The value of corporate governance: evidence from the Chinese anti-corruption campaign. *The North American Journal of Economics and Finance*, 47(C), 461-476.
- Garcia Filho, R. C., Mello, E. J. C., & Resende, A. L. (2013). O Papel da Conformidade de Registro de Gestão no Controle Preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. *XXXVII Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 7.,
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(SPE), 7-21.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hassall, T., Joyce, J., Montaña, J. L. A., & González, J. M. G. (2010). The vocational skill priorities of Malaysian and UK students. *Asian Review of Accounting*, 18(1), 20–29.
- Heinz, G., Alves, E. B., Roratto, R., & Dias, E. D. (2019). Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*, 24(3), 699-721.
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I., & Kent, J. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 259-275.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 388-408.
- Kalay, E., Brender-Ilan, Y., & Kantor, J. (2018). Authentic leadership results in detail-oriented occupations: commitment, emphasis on role and intentions to leave. *Journal of Management & Organization*, 63(1), 1-18.
- Katsikas, E., Rossi, F.M., & Orelli, R.L. (2016). Towards integrated reporting: accounting changes in the public sector. Cham, Switzerland: Springer.
- Knechtel, M. D. R. (2014). *Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada*. Curitiba: Intersaberes.
- Lartey, P. Y., Kong, Y., Bah, F. B. M., Santosh, R. J., & Gumah, I. A. (2019). Determinants of internal control compliance in public organizations; using preventive, detective, corrective and directive controls. *International Journal of Public Administration*, 1-13. 10.1080/01900692.2019.1645689
- 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.
- Liguori, M. (2012). Radical change, accounting and public sector reforms: a comparison of Italian and Canadian municipalities. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 437-463.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista de Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4) 718–723.
- Marcelino, J. A., & Gonçalves, B. D. L. (2021). Responsabilidade do Contador Público: um estudo sobre o conhecimento dos Contadores Públicos da microrregião de Cornélio

- Procópio sobre as suas responsabilidades durante a liquidação da despesa. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 277-292.
- 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, e161973, 1-12. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marin, T. I. S., de Lima, S. J., & Nova, S. P. D. C. C. (2014). Formação do contador –o que o mercado quer, é o que ele tem? Um estudo sobre o perfil profissional dos alunos de ciências contábeis da FEA-USP. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 59-83.
- Melo, K. B., Prieto, M. F., & Andrade, M. E. M. C. (2014). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: um estudo exploratório no município de Uberlândia-MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(2), 21-35.
- Méndez, F., & Sepúlveda, F. (2016). A comparative study of training in the private and public sectors: evidence from the United Kingdom and the United States. *Contemporary Economic Policy*, 34(1), 107-118.
- 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.
- Nzewi, U. C., & Enuenwemba, F. (2020). Effect of adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) in the public sector of delta state. *Journal*, 6(10), 132-153.
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Carpes, A. M. D. S. (2014). Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(47), 15–36.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Paisey, C., & Paisey, N. J. (2018). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*. 67-68(48), 1-22.
- Rasouli, M. S., Banimahd, B., & Royae, R. A. (2015). The effect of motivational values on professionalism in accounting. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 19-26.
- Silva, F. F., Azevedo, Y. G. P., & Araújo, A. O. (2018). O ensino contábil na perspectiva da aprendizagem baseada em problemas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 188-210.
- Siriwardane, H. P., Low, K. Y., & Blietz, D. (2015). Making entry-level accountants better communicators: a Singapore-based study of communication tasks, skills, and attributes. *Journal of Accounting Education*, 33(4), 332–347.
- Sithole, S.T.M. (2015). Quality in accounting graduates: employer expectations of the graduate skills in the bachelor of accounting degree. *European Scientific Journal*, 11(22), 165-180.
- Soeiro, T. D. M., & Wanderley, C. D. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- Szuster, N. (2015). Temos do que nos orgulhar na contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121-125.
- Ter Bogt, H., & Tillema, S. (2016). Accounting for trust and control: public sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, 5-23.
- Wuerges, A. F. E. & Borba, J. A. (2014). Fraudes contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(52), 466-483.
- Yusof, R. N., & Noh, M. M. (2016). Compliance level of international education standards (IES) e between professional accounting bodies. *International Journal of Accounting*, 1(2),

58-64.

Zimmerman, A. B., Fogarty, T. J., & Jonas, G. A. (2017). Is accounting an applied discipline? An institutional theory assessment of the value of faculty accounting-related work experience in the academic labor market. *Journal of Accounting Education*, *41(C)*, 33-47.