

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE RJ

LEANDRO PAES SOARES

**DIFICULDADES PROFISSIONAIS VIVENCIADAS POR
CONTADORES DO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE NOS
PODERES EXECUTIVOS ESTADUAIS**

**RIO DE JANEIRO
2024**

LEANDRO PAES SOARES

**DIFICULDADES PROFISSIONAIS VIVENCIADAS POR
CONTADORES DO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE NOS
PODERES EXECUTIVOS ESTADUAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Dr. João Eudes Bezerra Filho

**RIO DE JANEIRO
2024**

LEANDRO PAES SOARES

**DIFICULDADES PROFISSIONAIS VIVENCIADAS POR
CONTADORES DO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE NOS
PODERES EXECUTIVOS ESTADUAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 12 de dezembro de 2024.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Profa. Dra. LARA MENDES CHRIST BONELLA SEPULCRI
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. CLAUDIO ARAÚJO WANDERLEY
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

À Presença e à direção de Deus, sobretudo nos momentos de fraqueza. Ainda à Deus, pelas pessoas que iluminaram esta caminhada e acompanharão as próximas.

Ao amor da família. À minha esposa Fernanda, pela paciência e compreensão; aos meus pais e irmão, Albino, Regina e Bruno, pelos valores, exemplo e força.

Aos amigos da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, Robson, por todo o compartilhamento de conhecimento; Hugo, pelo companheirismo de sempre e pelo apoio na busca pelas respostas ao questionário junto aos contadores do estado do RJ; e Vitor, também mestrando, pela parceria construída e pelas conversas temáticas de estudo, mas, em especial, pelas de encorajamento.

Ao Márcio, amigo que fiz na turma de mestrado da Fucape, pela generosidade ímpar e por sempre apresentar possíveis soluções em momentos difíceis e decisivos.

Aos colegas Yasmim e Bruno, lideranças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP e representantes da SUBCONT/SEFAZ RJ, por facilitarem a interlocução com a população alvo no Estado do Rio de Janeiro.

Ao professor João Eudes, pela orientação e pelos *insights* fundamentais de relevância para este projeto.

Aos professores da Fucape, pela excelência do ensino e pelo rigor acadêmico.

Aos colegas de turma, pelo apoio e pelas interações construtivas e quase sempre bem humoradas.

“Querer não é suficiente, precisamos fazer.
Saber não é o bastante, precisamos aplicar.”

(Bruce Lee)

RESUMO

Este estudo objetivou identificar, agrupar e analisar as principais dimensões relativas às dificuldades profissionais vivenciadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais do Brasil. Baseado em vinte e oito situações de possíveis dificuldades vivenciadas pelos contadores do setor público mapeadas na literatura acadêmica, foram construídas afirmações e foi aplicado um questionário para identificar o grau de concordância dos respondentes. A amostra constituiu-se de 151 respostas, de 22 estados brasileiros mais o Distrito Federal. Os dados obtidos foram tratados por meio da técnica estatística da Análise Fatorial Exploratória. Os resultados evidenciaram que a falta de integração dos SIAFICs (Sistemas Únicos e Integrados de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle), dos estados, aos sistemas estruturantes dos órgãos/entidades e a falta de capacidade de interpretar e implementar as normas internacionais foram as duas principais dificuldades isoladamente reportadas pelos profissionais, enquanto os fatores “gestão integrada e capacitação profissional” e “inovação tecnológica e liderança” se mostraram as dimensões de dificuldades mais significativas. De maneira prática, essas informações contribuem com a entidade representativa de classe dos contadores, com os órgãos centrais dos subsistemas de contabilidade dos estados e com os órgãos de controle interno e externo, na medida em que são apresentadas evidências para a atuação estratégica de acordo com suas respectivas competências.

Palavras-chave: Dificuldades, contadores do setor público, contabilidade pública, estados brasileiros, SIAFIC.

ABSTRACT

This study aimed to identify, group and analyze the main dimensions related to the professional difficulties experienced by public accountants in Executive Branches of the State Governments in Brazil. Based on twenty-eight situations of possible difficulties experienced by public sector accountants mapped in the academic literature, statements were formulated and a questionnaire was applied to identify the respondents' degree of agreement. The sample consisted of 151 responses from 22 Brazilian states plus the Federal District. The data obtained were processed using Exploratory Factor Analysis. The results showed that the lack of integration between state SIAFICs (Single and Integrated Systems of Budget Execution, Financial Administration, and Control) and the lack of ability to interpret and implement international standards, emerged as the two main difficulties independently reported by professionals. In this context, the factors "integrated management and professional training" and "technological innovation and leadership" were identified as the most significant dimensions of challenges. In practical terms, this information contributes to the accountant's professional association, central accounting subsystems of state agencies, and internal and external control bodies, as evidence is presented for strategic action according to with their respective competencies.

Keywords: Difficulties, public sector accountants; public accounting, Brazilian states, SIAFIC.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 COMPETÊNCIAS ESPERADAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	12
2.2. A SOLUÇÃO TECNOLÓGICA SIAFIC.....	14
2.3 DIFICULDADES VIVENCIADAS PELOS CONTADORES PÚBLICOS.....	16
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	21
4 ANÁLISE DOS DADOS	26
4.1 CARECTERÍSTICAS DA AMOSTRA	26
4.2. ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS	28
4.3. TESTES DE ADEQUAÇÃO	31
4.4. ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA.....	33
4.5. INTERPRETAÇÃO DOS FATORES	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS.....	49
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	55

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente a cada dia mais complexo e dinâmico, o profissional contábil se defronta com desafios e dificuldades, seja de ordem técnica, comportamental, tecnológica, ética ou regulatória (Ahadiat & Martin, 2015; Kroon et al., 2021).

A contabilidade, por meio da geração de informações úteis à tomada de decisão, bem como pelo controle das operações econômicas, sempre conduziu a sociedade ao desenvolvimento (Szuster, 2015). De acordo com o autor, por ser uma ciência social, mesmo com a existência de teorias e normatizações, cada profissional pode alcançar diferentes percepções sobre a mesma realidade, desde que essas percepções sejam devidamente fundamentadas.

Assim como na contabilidade empresarial, as questões de harmonização aos padrões internacionais foram levantadas na contabilidade do sector público, o procedimento de adoção às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Essa reforma na gestão das finanças e na contabilidade do setor público é um desafio, considerando as diversas inovações e soluções envolvidas (Jorge et al., 2021). Para haver sucesso, segundo Jorge et al. (2021), é necessário, além do compromisso político e da capacidade administrativa e financeira, de recursos humanos significativos.

Para além disso, nas últimas décadas a profissão contábil tem sido sujeita a relevantes mudanças causadas por rápidos desenvolvimentos tecnológicos, comunicações globalizadas e facilitadas, mudanças legislativas e regulamentares (Kroon & Alves, 2023), demandando desse profissional, além do conhecimento

tradicional técnico e científico, o desenvolvimento de novas competências, a habilidade de pensamento crítico e reflexivo, a solução de problemas e o trabalho em equipe (Silva et al., 2018).

Lima e Lima (2019), em pesquisa que buscou compreender a implementação das IPAS no Brasil até 2017, mostraram que os profissionais contábeis reconhecem a importância e a necessidade de convergência às normas internacionais, mas não contam com o apoio dos gestores. Todavia, segundo os autores, uma das principais barreiras nesse processo é a falta de contadores qualificados. Outra evidência apresentada no trabalho de Lima e Lima (2019) é que no Brasil, dada a sua grande dimensão territorial, as diversidades culturais e econômicas, especialmente nos governos locais, vêm sendo consideradas obstáculos na implementação de padrões contábeis no setor público.

Paula e Bezerra Filho (2024) identificaram 24 variáveis até então dispersas na literatura científica mundial, relativas às dificuldades vivenciadas na rotina dos contadores públicos. Os autores analisaram a ocorrência dessas variáveis (dificuldades) na população de contadores públicos do Poder Executivo Federal, que, por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE), foram agrupadas em fatores.

Os fatores que agruparam as 24 variáveis (dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos federais) e explicaram os resultados encontrados na pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024), em ordem de relevância, foram: Formação Profissional (Fator 1); Liderança e Desempenho Profissional (Fator 2); Riscos e Erros Comuns (Fator 3); Gestão Contábil e Tecnológica (Fator 4) e Conformidade (Fator 5).

A partir dos obstáculos e desafios identificados no contexto dos profissionais no âmbito federal, Paula e Bezerra Filho (2024) indagaram, em conclusão, sobre como estaria a realidade dos contadores de entes subnacionais, e sugeriram que pesquisas

subsequentes identificassem, agrupassem e analisassem as dificuldades enfrentadas no desempenho das atividades dos contadores do setor público dos Poderes Executivos estaduais.

Em conexão, ressaltam-se os desafios enfrentados pelos entes subnacionais, após a publicação do Decreto Federal nº 10.540, de 05 de novembro de 2020, que dispôs sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), tornando obrigatório para estados e municípios o cumprimento de requisitos mínimos referentes a procedimentos contábeis, à tecnologia e à transparência da informação, exigidos, em etapas, a partir de janeiro de 2023 até janeiro de 2025 (Santos et al., 2023).

Sasso e Varella (2020) destacam que a experiência do Brasil, com seus municípios e estados com variadas características políticas, econômicas, sociais, organizacionais e profissionais, considerando sua dimensão continental, podem contribuir para a literatura acadêmica sobre as complexidades inerentes à contabilidade aplicada ao setor público.

Para Torrezan e Paiva (2021), os governadores sempre exerceram forte influência na política e nos rumos da nação no sistema federativo brasileiro, com exceção de breves períodos. Segundo esses autores, a crise financeira dos estados, advinda do processo de recentralização das relações fiscais entre a União e demais entes federativos, dos baixos crescimentos econômicos e de uma conjuntura de frustração de receitas, vem trazendo os estados novamente a um momento de exceção; o que tem ensejado, atualmente, em medidas de ajuste como a Lei Complementar Federal n.º 159, de 19 de maio de 2017, que possibilitou aos estados aderirem a um Regime de Recuperação Fiscal (RRF). Sob a perspectiva federativa, essas medidas levam a um enfraquecimento dos estados, visto que esses têm suas

autonomias político-administrativas constitucionais impactadas (Torrezan & Paiva, 2021).

Nesse contexto de convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS), do rápido desenvolvimento tecnológico, da perda de autonomia político-administrativa dos estados, do protagonismo desses na influência política nacional e, por fim, da implantação do SIAFIC, que visa ao padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle, o presente trabalho pretende responder à seguinte questão de pesquisa: Quais são as principais dimensões relacionadas às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais no exercício das suas atividades profissionais?

À vista disso, esta pesquisa teve por objetivo identificar, agrupar e analisar os principais fatores (dimensões) relacionados às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais em suas rotinas profissionais.

No que tange à justificativa teórica, este trabalho buscou ampliar a pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024), tendo em vista o pioneirismo dos autores em abordar conjunta e sistematicamente as variáveis encontradas na literatura acadêmica relativas às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos.

Do ponto de vista prático, a importância de conhecer a realidade e as dificuldades enfrentadas pelo profissional de contabilidade do setor público estadual torna-se relevante à medida que fornece informações úteis aos órgãos de controle interno e externo, para que esses adotem ações mitigadoras desses problemas. Além disso, oportuniza à entidade representativa de classe e aos órgãos centrais dos subsistemas de contabilidade dos estados a adoção de medidas estratégicas baseadas nas evidências encontradas.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 COMPETÊNCIAS ESPERADAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

O modelo do que é considerado adequado, que pode ser usado como padrão de comparação, ou um conjunto de significados que definem o que é ser um profissional, é conhecido por identidade profissional (Argento & Van Helden, 2023). De acordo com Argento e Van Helden (2023), essa identidade é ativada através da inclusão de um indivíduo em uma estrutura social, e seus ajustes ocorrem por meio de estímulos situacionais.

Em um contexto mundial de mudanças, o profissional contábil, se deseja obter êxito, deve adequar-se às expectativas do mercado (Kroon & Alves, 2023), o que se torna a cada dia mais complexo (Elo et al., 2023).

No aspecto técnico-contábil, segundo Boscov e Carvalho (2017), o processo em curso de convergência às normas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) alterou o perfil do contador, que saiu da antiga visão de profissional isolado na organização, para um papel de realização de consultorias financeiras internas na entidade, evidenciando os potenciais impactos contábeis de decisões da alta administração.

Nesse cenário, as tarefas tradicionais da profissão também se alteraram e o conhecimento técnico da contabilidade, isolado, já não basta (Elo et al., 2023). Para ser exitoso na carreira, segundo os autores, tornam-se necessários conhecimentos e habilidades em múltiplas áreas. Assim, espera-se que os programas universitários de contabilidade avancem na formação da preparação de cidadãos globais, que são

aprendizes contínuos, e desenvolvam aspectos pessoais dos alunos, como melhor comunicação, (Ahadiat & Martin, 2015), uma liderança autêntica (Kalay et al., 2020), estimulem o pensamento crítico (Kroon & Alves, 2023) e os introduzam na digitalização da profissão contábil (Grosu et al., 2023).

Nesta linha, segundo Grosu et al. (2023), o avanço das tecnologias digitais se destaca como fator que vem causando grande impacto nas atividades dos contadores. Dentre essas tecnologias, os autores destacam a automação de procedimentos de rotina; o acesso a registros contábeis descentralizados (*blockchain*), em que a validação é realizada por toda a rede; o *Big Data* (geração de informações a partir de uma grande quantidade de dados desestruturados e armazenados em nuvem); e as ferramentas de inteligência artificial (IA). Esse avanço, com a expertise necessária dos contadores para a utilização, permitirá que os profissionais utilizem suas capacidades em outras atividades mais complexas, aumentando o desempenho, diminuindo o esforço e com menor custo (Grosu et al., 2023).

Grosu et al. (2023) também evidenciam que o comportamento dos profissionais na busca por aquisição de competências digitais é fortemente influenciado pelo medo da perda do emprego e de serem substituídos pela tecnologia, como por exemplo a inteligência artificial. Para Gaviria et al. (2022), porém, a automação e a digitalização, em conjunto com uma atuação ética dos contadores, são e serão fundamentais para aumentar a transparência, e não suprimirá o trabalho do profissional contábil.

Nesse sentido, a ética, enquanto competência profissional, deve também ser encarada desde a formação acadêmica do estudante de contabilidade, ressaltando a importância de que os princípios profissionais prevaleçam em tentativas de ações desonestas (Gaviria et al., 2022).

Por fim, Rasouli et al. (2015) evidenciaram que a segurança, enquanto valor motivacional do contador, influencia o julgamento profissional materializado nas demonstrações financeiras. A segurança, segundo os autores, incorpora o desejo do próprio contador por estabilidade profissional, assim como em seus relacionamentos.

2.2. A SOLUÇÃO TECNOLÓGICA SIAFIC

Objetivando estabelecer parâmetros aos sistemas de contabilidade pública utilizados pela União, por estados e municípios, o Poder Executivo Federal publicou, em 05 de novembro de 2020, o Decreto n.º 10.540/2020. Esse normativo dispõe sobre padrões mínimos de qualidade para uma solução tecnológica da informação denominada Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração, Financeira e Controle (SIAFIC), com vistas a assegurar a observância dos artigos 48 e 48-A da Lei Complementar Federal n.º 101, de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Andrade, 2021).

O SIAFIC tem por finalidade registrar atos e fatos relativos à administração financeira, orçamentária e patrimonial e deve permitir a integração com outros sistemas estruturantes (Silva, 2023), tendo sido idealizado como forma de trazer aos estados e municípios de todo o país a experiência positiva do sistema que processa e controla toda execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União, o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, que foi por décadas testado e consagrado na administração pública federal (Santos et al., 2023).

O SIAFIC será mantido e gerenciado pelo poder executivo de cada ente, que se responsabilizará pela contratação ou desenvolvimento, e centralizará os registros contábeis dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de cada estado ou município (Santos et al., 2023).

Pessoa et al. (2022), em pesquisa que analisou o atendimento ao SIAFIC pelas capitais brasileiras, sob a ótica dos requisitos estruturais, contábeis, de transparência e tecnológicos estabelecidos no Decreto n.º 10.540/2020, indicaram que os entes federativos respondentes à pesquisa, apesar de apresentarem um bom percentual de cumprimento dos requisitos exigidos pelo normativo, possuem como grandes desafios a implementação de um sistema de informação gerencial, que deve ser integrado aos sistemas estruturantes (gestão de pessoas, patrimônio, controle etc.), e, de um sistema que permita a acumulação de registros por centro de custos, de modo a possibilitar a apuração de custos por programas e por unidades da administração.

Acerca da apuração de custos no setor público, cabe ressaltar que a Lei Complementar n.º 101/2000 já previa, em seu artigo 50, § 3º, que a Administração Pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Nesse contexto, Santos et al. (2023) destacam que a conversão e inclusão da NBC TSP 34, que trata de custos no setor público e de aplicação obrigatória a partir de janeiro de 2024, em Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pode oferecer avanços na implementação do sistema de custos em estados e municípios.

Outro ponto que vem contribuindo com o avanço do processo de modernização do setor público e com a implementação do SIAFIC em governos locais é a automatização dos Tribunais de Contas (Aquino et al., 2017). Segundo esses autores, a pressão pelo envio de dados pelos sistemas dos tribunais impõe que os sistemas dos entes jurisdicionados se adequem, afetando assim o nível de informatização e integração dos sistemas estruturantes com os seus SIAFICs.

2.3 DIFICULDADES VIVENCIADAS PELOS CONTADORES PÚBLICOS

O contexto de convergência contábil às normas internacionais (Boskov & Carvalho, 2017) e de surgimento de diferentes tecnologias vem transformando o trabalho dos contadores do setor público (Kroon et al., 2021; Jorge et al., 2021).

Quanto ao processo em andamento de implementação das normas internacionais de contabilidade, Boskov e Carvalho (2017) constataram a necessidade de mais treinamentos profissionais, bem como da participação do contador em reuniões estratégicas. A adaptação a essas normas (Fu, 2019), bem como a sua interpretação (Crawford et al., 2014) foram também obstáculos identificados na literatura. Nesse contexto, Rasouli et al. (2015) evidenciaram que para um julgamento profissional adequado e com segurança, a falta de experiência profissional também é um problema.

Dada a mudança no perfil do profissional contábil após o início da adoção das IPSAS e o envolvimento do contador em reuniões estratégicas, próximo à alta gestão organizacional, o contador quando não desenvolve habilidades de comunicação e boa relação interpessoal, segundo Ahadiat e Martin (2015), percebe-se limitado. Se almeja ser promovido, deve também saber trabalhar sob pressão (Ahadiat & Martin, 2015).

O comprometimento de uma equipe contábil, se convive com uma liderança ineficaz, diminui, aumenta o stress dos subordinados e eleva as chances de abandono de colaboradores (Kalay et al., 2020). Líderes autênticos, segundo os autores, criam transparência e confiança nos relacionamentos, desenvolvem um clima ético, melhoram o desempenho do grupo, processam informações de maneira equilibrada e conhecem suas próprias fragilidades.

No campo tecnológico, se a contabilidade não for orientada pela tecnologia e o profissional não utilizar as ferramentas mais adequadas, terá prejudicada a identificação de falhas e erros em sua atividade (Wuerges e Borba, 2014).

Nesse ambiente público, onde tudo ou grande parte do que deve ser feito está prescrito ou normatizado, a principal função do controle interno é fazer com que os objetivos organizacionais sejam atingidos em convergência com os normativos vigentes (Lartey et al., 2019). Essa conformidade dos atos e fatos contábeis com a legislação torna-se mais efetiva à medida em que melhores controles preventivos são implementados, a exemplo do que é feito na segregação de funções (Frecka et al., 2018; Ter Bogt & Tillema, 2016).

Para além da conformidade, ou da sua falta, um sistema de controle interno ineficaz também se relaciona com uma gestão de riscos enfraquecida (Eulerich et al., 2013).

Alleyne et al. (2018) evidenciam que o contador do setor público se vê em dificuldades, ainda, quando superiores hierárquicos se distanciam da ética e emitem ordens ilegais. Nessas situações, segundo os autores, os profissionais têm mais disposição em denunciar irregularidades se percebem que existe apoio organizacional. Desse modo, arranjos institucionais como a implementação de um código de ética e o desenvolvimento de um isomorfismo cultural-cognitivo podem contribuir para condutas de integridade e dentro da legalidade (Alleyne et al., 2018).

Às variáveis (dificuldades) inicialmente apresentadas por Paula e Bezerra Filho (2024) foram adicionadas outras quatro, relacionadas ao SIAFIC, identificadas na literatura acadêmica. São elas: i) a falta de integração do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) com sistemas estruturantes (Pessoa et al., 2022), ii) a ausência de um sistema que permita

a evidenciação das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública (Pessoa et al., 2022; Santos et al., 2023), iii) falta de subsídio aos gestores com informação de custos para a tomada de decisão mais eficiente (Ramos et al., 2020) e iv) a falta de normativo e/ou fiscalização do Tribunal de Contas do Estado referente à implementação do SIAFIC (Aquino et al., 2017).

Assim, partindo da lista de variáveis desenvolvidas por Paula e Bezerra Filho (2024), foram reunidas 28 variáveis que agregam as dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dispostas na literatura, de forma que as variáveis 25, 26, 27 e 28 foram adicionadas à relação original. A lista completa pode ser vista na Figura 1.

N.º	Dificuldades (Variáveis)	Fontes da literatura
1	Necessidade de capacitação	O processo de convergência contábil às normas internacionais tem alterado o perfil dos contadores e exigiu uma maior capacitação dos profissionais (Boscov & Carvalho, 2017).
2	Não participação em reuniões estratégicas	Se o contador não for chamado em reuniões para fornecer informações estratégicas, seu desempenho diminui (Boscov & Carvalho, 2017).
3	Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	Habilidades e atributos pessoais do contador, muitas vezes, são mais importantes do que teorias e técnicas contábeis (Ahadiat & Martin, 2015).
4	Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	A capacidade do contador de trabalhar sob pressão, muitas vezes, é mais importante do que teorias e técnicas contábeis (Ahadiat & Martin, 2015)
5	Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	É preciso formar profissionais contadores que sejam efetivamente capazes de interpretar e implementar as normas internacionais de contabilidade (Crawford et al., 2014).
6	Falta de experiência profissional	A experiência favorece um julgamento profissional dos contadores e não apenas suas habilidades técnicas (Rasouli et al., 2015).
7	Falta de adaptação às normas contábeis	O contador tem sido cobrado a se adaptar a um mecanismo de governança externa, como normas regulatórias, que são capazes de minimizar os impactos das imperfeições nas estruturas de governança interna, ou mais especificamente, de controle (Fu, 2019).

8	Falta de implementação de controles preventivos	Novos instrumentos de controle preventivo com a finalidade de melhorar a conformidade e atender à crescente demanda por prestação de contas (Frecka et al., 2018).
9	O não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas	A transparência e fidedignidade das informações contábeis ocorrem com a utilização de técnicas e tecnologias que possam identificar e corrigir possíveis falhas (Wuerges & Borba, 2014).
10	A contabilidade não orientada pela tecnologia	As atividades e operações contábeis devem estar orientadas pela tecnologia (Wuerges & Borba, 2014).
11	A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz	Um sistema de controle interno eficaz é considerado um elemento chave no gerenciamento de riscos e um componente prático de conformidade (Eulerich et al., 2013).
12	Falta de avaliação periódica de riscos	Torna-se necessário que a administração pública faça uso de ferramentas que ofereçam uma avaliação periódica de riscos (Lokanan, 2015).
13	Baixo nível de conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos	Os níveis gerais de conformidade no setor público são baixos em comparação com indicadores de controles preventivos, como o gerenciamento de riscos. (Lartey et al., 2019)
14	Falta de segregação de funções nos setores	A segregação de funções é essencial para administração pública (Matei & Drumasu, 2015), pois trata-se de um procedimento de controle preventivo, empregado antes da ocorrência de erros e irregularidades (Ter Bogt & Tillema, 2016).
15	Ineficiência nos processos administrativos	Exige-se um moderno padrão de gestão, guiado por normas e visando a redução custos, a fim de resolver problemas de gastos irracionais e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos administrativos (Chengyin, 2019).
16	Realização de despesas sem o empenho prévio	Quando da execução orçamentária da despesa, verifica-se que um dos erros mais comuns cometidos pela contabilidade trata-se da realização da despesa sem o prévio empenho (Araújo, 2018)
17	Ordem ilegal de superior hierárquico	O comportamento antiético de um superior hierárquico com o contador público (Alleyne et al., 2018)
18	Falta de implementação de um Código de Ética	A implementação de uma cultura ética de suporte dentro da organização ajuda a melhorar as atitudes e encorajar os contadores públicos a relatar atos questionáveis (Alleyne et al., 2018).
19	Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	Entende-se que a capacitação é um dos principais caminhos para tornar os servidores mais produtivos e fazê-los crescer profissionalmente (Méndez & Sepúlveda, 2016)
20	Falta de uma carreira compatível com a complexidade e atribuições dos contadores públicos	A falta de retenção de conhecimento e expertise em tarefas complexas de contabilidade pública poderia ser atenuada com a estruturação de uma carreira para contadores. (Azevedo et al., 2019)

21	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	É fundamental que os contadores sejam proativos, com alternativas para o aperfeiçoamento da capacidade informacional, evidenciando uma demonstração contábil que retrate a realidade, apesar de todas as dificuldades existentes, por exemplo, o processo obrigatório de depreciação contábil (Szüster et al., 2005)
22	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens	É importante que os contadores procurem alternativas visando à melhoria e aperfeiçoamento da reavaliação de bens que será evidenciada nas demonstrações contábeis. (Szüster et al., 2005)
23	Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que dê suporte à execução orçamentária e financeira	Em todas as organizações, orçamentos são planos que revelam objetivos estabelecidos pelos tomadores de decisão, como a organização obterá recursos e como usará esses recursos para atingir metas. Para isso, faz-se necessário um planejamento orçamentário e financeiro próximo da realidade (Williams & Calabrese, 2016).
24	Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	Um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas positivas e um clima ético positivo vêm reduzindo as dificuldades enfrentadas pelos contadores junto a sua equipe, sendo capazes de fortalecer o comprometimento de seus subordinados e, ao mesmo tempo, reduzir o estresse e as intenções de não fazerem parte da equipe (Kalay et al., 2020).
25*	Falta de integração do Sistema de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) com sistemas estruturantes (acessórios) como patrimônio, recursos humanos, compras, almoxarifado, financeiro etc.	A utilização de um Sistema de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle integrado a módulos estruturantes como patrimônio, RH, compras e financeiro aumenta a produtividade, melhora o fluxo de informação na entidade, tornando a comunicação mais eficiente, e diminui a redundância de atividades (Pessoa et al., 2022)
26*	Falta de um sistema que permita a evidenciação das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração.	Um sistema de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) que possibilita o acúmulo de registros por centro de custos viabiliza a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública (Pessoa et al., 2022; Santos et al., 2023).
27*	Falta de subsídio aos gestores com informações de custos para a tomada de decisão mais eficiente	As decisões dos gestores de comprar ou produzir, ou de produzir ou terceirizar produtos / serviços não têm amparo nas informações contábeis de custos, sendo, portanto, pouco eficientes (Ramos et al., 2020).
28*	Falta de normativo e/ou fiscalização do Tribunal de Contas do Estado referente à implementação do SIAFIC	A pressão pelo envio de dados pelos sistemas do Tribunal de Contas do Estado impulsiona a integração dos sistemas acessórios (estruturantes) com o SIAFIC dos jurisdicionados (Aquino et al., 2017).

Figura 1: Dificuldades dos contadores do setor público pesquisadas na literatura

Fonte: Paula e Bezerra Filho (2024)

Legenda: *Variáveis adicionadas à lista de Paula e Bezerra Filho (2024)

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O Brasil é estruturado como uma Federação e sua organização político-administrativa compreende a União (Governo Central), 26 Estados, o Distrito Federal e 5.570 Municípios, todos entes autônomos, nos termos da Constituição Federal de 1988. Esse modelo pressupõe a distribuição de competências administrativas, tributárias e legislativas entre os entes federativos, permitindo que o Governo Central (Federal) atue orientado a questões nacionais, ao mesmo tempo em que aspectos regionais são tratados predominantemente pelos estados e questões locais, pelos municípios (Lima & Lima, 2019).

Para sistematizar e agrupar os principais fatores ou dimensões relacionados às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais do Brasil, este estudo utilizou uma abordagem quantitativa, exploratória de corte transversal, utilizando dados primários.

Tendo em vista o pioneirismo de Paula e Bezerra Filho (2024) na compilação das variáveis relacionadas às dificuldades dos contadores públicos e na identificação dos fatores referentes às dificuldades enfrentadas por contadores do Poder Executivo Federal, esta pesquisa pretendeu, conforme Gil (2023), obter maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, sendo então considerada exploratória.

Assim, neste trabalho foi utilizado o questionário desenvolvido por Paula e Bezerra Filho (2024), com as 24 variáveis (dificuldades) inicialmente mapeadas na literatura, adicionado, por este autor, das variáveis “falta de integração do SIAFIC com

sistemas estruturantes” (Pessoa et al., 2022), “ausência de um sistema que permita a evidenciação das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública” (Pessoa et al., 2022; Santos et al., 2023), “falta de subsídio aos gestores com informações de custos para a tomada de decisão mais eficiente” (Ramos et al., 2020) e “falta de normativo e/ou fiscalização do Tribunal de Contas do Estado referente à implementação do SIAFIC” (Aquino et al., 2017).

A população alvo compreendeu contadores em atividade dos Poderes Executivos dos estados brasileiros, que exercem suas atividades profissionais relativas à contabilidade pública, seja em secretarias, autarquias, fundações, empresas públicas ou nos órgãos centrais de contabilidade, compreendendo chefes de contabilidade, assessores e demais colaboradores.

Para a coleta de dados, o questionário, que se encontra no Apêndice A, foi dividido em 3 blocos. O primeiro visou identificar se o respondente pertence à população alvo. Neste bloco foi perguntado: Você é contador e desempenha atividade profissional relacionada à contabilidade pública no Poder Executivo estadual? Caso o respondente tenha escolhido a resposta “não”, ele foi excluído e a pesquisa finalizada.

No segundo bloco foi solicitada a informação do estado da federação do profissional e foi apresentado o questionário principal com as variáveis do Quadro 1. Essas dificuldades (variáveis) foram expressas em afirmações e adicionadas de uma escala Likert, variando de (1) discordo totalmente a (5) concordo totalmente, para a escolha da melhor resposta do participante.

No terceiro e último bloco, de caracterização do respondente, foi perguntado sobre o sexo, a idade, o nível de escolaridade do profissional e o tipo de vínculo com a administração pública.

O questionário em referência foi aplicado virtualmente, no período de 28/08/2024 a 28/09/2024, por meio da plataforma *Google Forms*, cujo link para acesso foi encaminhado por e-mail e/ou por meio do aplicativo WhatsApp aos contadores públicos da população alvo.

Antes, porém, foi realizado um pré-teste com 8 notórios contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais, para que esses validassem as afirmativas. A partir das análises e contribuições desses profissionais, foram procedidos ajustes no questionário.

Após a coleta, foi realizada a caracterização da amostra de dados e realizadas estatísticas descritivas, incluindo medidas de tendência central, dispersão e distribuições de frequência para sumarizar as características dos dados coletados. Essas medidas estatísticas fornecem uma visão geral dos dados, facilitando a interpretação dos resultados e a identificação de padrões nas respostas do questionário.

Posteriormente foi aplicada a técnica estatística da análise fatorial exploratória (AFE), utilizada em pesquisas exploratórias em que não se sabe quais itens analisados compõem a formação dos construtos. Esta análise é orientada pelos dados (Hair et al., 2019) e tem por objetivo reproduzir as relações observadas de um grupo de itens, em um número menor de variáveis latentes (Rogers, 2022). Em outras palavras, a AFE permite identificar e juntar variáveis de uma matriz de correlação em fatores (Hair et al., 2009). Isso possibilita que as dificuldades dos contadores públicos fortemente correlacionadas sejam agrupadas, identificando os principais construtos (dimensões) medidos pelo questionário.

Para realizar uma AFE satisfatória é necessário que sejam cumpridos alguns passos. Esses passos podem ser segregados em duas grandes etapas: i) a

verificação da adequação da base de dados e ii) a determinação do número de fatores, extração, rotação e interpretação (Matos & Rodrigues, 2019).

Assim, para verificar a submissão da matriz de dados ao processo de análise fatorial, garantindo a adequação dos dados ao objetivo proposto e para avaliar se as correlações entre as variáveis são significativas, condição necessária para a análise fatorial, foram conduzidos os testes de adequação da amostra, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), e o teste de esfericidade de Bartlett (Damásio, 2012).

O teste KMO indica o quanto (percentual) da variância das variáveis pode ser explicada pelos fatores, oscilando entre 0 a 1. Valores menores que 0,5 são inadmissíveis; valores entre 0,5 e 0,7 são tratados como medíocres; consideram-se bons, valores entre 0,7 e 0,8; ótimos, valores entre 0,8 e 0,9 e excelentes, valores acima de 0,9 (Damásio, 2012).

O teste de esfericidade de Bartlett avalia o quão a matriz de correlação se assemelha a uma matriz identidade, situação em que não há correlação entre as variáveis (Hongyu, 2018). Esse teste avalia ainda, em uma matriz de dados, a significância geral do conjunto de correlações. O teste de Bartlett estatisticamente significativo, $p < 0,05$, indica que a matriz de dados é favorável, rejeitando a hipótese nula de que a matriz de dados seja similar a uma matriz identidade (Hair et al., 2009).

Após a etapa inicial de verificação de adequação da base de dados, foi realizada a análise fatorial propriamente dita. Nesta fase determinou-se o número de fatores, foram extraídas as cargas fatoriais, procedeu-se a rotação e a interpretação dos fatores (Matos & Rodrigues, 2019).

Assim, procedeu-se a extração dos fatores, ou seja, o cálculo da carga fatorial ou, em outras palavras, a correlação de cada variável com um fator. Para extrair esses

fatores foi utilizado o método de componentes principais, um dos mais comuns, segundo Matos e Rodrigues (2019).

Tão importante quanto a extração ou retenção é o método de rotação dos fatores (Damásio, 2012). As rotações de fatores visam obter uma estrutura com cargas fatoriais altas no menor número possível de fatores, de modo a facilitar a interpretação (Yong & Pearce, 2013).

As rotações ortogonais são mais facilmente interpretadas, em comparação com as rotações oblíquas (Matos & Rodrigues, 2019). Segundo os autores, dentro dos métodos de rotação ortogonal, o *varimax* é o mais utilizado. Tendo em vista, ainda, a rotação ortogonal *varimax* ser um método superior a outros métodos de rotação fatorial ortogonal para se obter uma estrutura fatorial simplificada (Hair et al., 2009), e considerando que esse método foi o utilizado por Paula e Bezerra Filho (2024), optou-se pela rotação *varimax*.

Em conjunto, todos esses procedimentos estatísticos proporcionaram uma compreensão abrangente das dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais do Brasil.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da análise dos dados coletados, voltados à identificação das principais dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais no desempenho de suas atividades profissionais. As informações foram organizadas e tabuladas no software Stata 18.0, permitindo uma descrição detalhada da amostra com base em variáveis sociodemográficas, incluindo sexo, idade, nível de escolaridade e vínculo com a administração pública.

A AFE foi então aplicada para identificar e agrupar variáveis correlacionadas em fatores representativos das áreas de maior dificuldade. A adequação dos dados foi verificada por meio dos testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e de Esfericidade de Bartlett, conforme a metodologia de Hair et al. (2009). Para facilitar a interpretação dos fatores, utilizou-se a rotação *varimax*, associando cada variável a um único fator. Os fatores identificados permitem compreender as percepções dos respondentes, oferecendo uma base relevante para interpretação das dificuldades vivenciadas pelos contadores do setor público dos Poderes Executivos estaduais brasileiros.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

A Tabela 1 apresenta as estatísticas descritivas dos dados sociodemográficos da amostra, composta por 151 respondentes. No que se refere ao sexo, a distribuição foi relativamente equilibrada, com 52% dos respondentes do sexo masculino e 48% do sexo feminino. A faixa etária predominante ficou entre 41 e 50 anos, representando

36% da amostra, seguida pela faixa de 31 a 40 anos (28%). A participação de profissionais acima de 60 anos foi significativa, correspondendo a 15% dos respondentes, enquanto os profissionais mais jovens, entre 21 e 30 anos, representaram apenas 2%.

Em termos de escolaridade, a maior parte dos respondentes possui pós-graduação ou especialização (66%), tendo 17% mestrado e 1% da amostra, doutorado.

TABELA 1 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA - DADOS SÓCIODEMOGRÁFICOS

Variável	Descrição	n	% n
Sexo	Feminino	72	48%
	Masculino	79	52%
Faixa de Idade	de 21 a 30 anos	3	2%
	de 31 a 40 anos	43	28%
	de 41 a 50 anos	55	36%
	de 51 a 60 anos	28	19%
	acima de 60 anos	22	15%
Escolaridade	Ensino Superior	26	17%
	Pós-graduação/Especialização	99	66%
	Mestrado	25	17%
	Doutorado	1	1%
Região	Centro-Oeste	20	13%
	Nordeste	8	5%
	Norte	34	23%
	Sudeste	70	46%
	Sul	19	13%
Vínculo Profissional	Servidor público efetivo	123	81%
	Servidor temporário	22	15%
	Empregado público	6	4%
Total Geral		151	100%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

Quanto à distribuição regional, a maior parte dos respondentes provém da região Sudeste (46%), seguida pela região Norte (23%) e Centro-Oeste (13%). As regiões Sul e Nordeste têm menor representação, com 13% e 5%, respectivamente. No que se refere ao vínculo profissional, 81% dos respondentes são servidores

públicos efetivos, 15% atuam como servidores temporários, enquanto 4% são empregados públicos.

Esses dados refletem uma amostra diversificada em termos de localização geográfica, formação e tempo de atuação no serviço público. Embora se trate de uma amostra não probabilística por conveniência, que facilitou o acesso aos respondentes diante de limitações de tempo e recursos (Saunders et al., 2019), o que limita a generalização dos resultados, oferece uma visão relevante para a análise das dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos estaduais no Brasil.

4.2. ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Nesta subseção, são apresentados os resultados da análise descritiva das variáveis avaliadas no questionário, que abordam as principais dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais no exercício de suas atividades profissionais. As questões foram respondidas em uma escala Likert de 1 (Discordo totalmente) a 5 (Concordo totalmente), o que permitiu uma avaliação das percepções dos contadores públicos sobre os principais desafios enfrentados. A Tabela 2 resume as médias, desvios padrão, valores mínimos, medianas e máximos de cada variável, oferecendo uma análise das tendências e variações nas respostas.

TABELA 2 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Mediana	Máximo
Q1: Necessidade de capacitação	4,58	0,81	1	5	5
Q2: Não participação em reuniões estratégicas	4,46	0,92	1	5	5
Q3: Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	4,01	1,05	1	4	5
Q4: Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	3,11	1,22	1	3	5
Q5: Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	4,71	0,60	1	5	5
Q6: Falta de experiência profissional	3,98	1,01	1	4	5
Q7: Falta de adaptação às normas contábeis	4,31	0,81	1	4	5

Q8: Falta de implementação de controles preventivos	4,58	0,67	2	5	5
Q9: não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas	4,56	0,66	2	5	5
Q10: A contabilidade não orientada pela tecnologia	4,20	0,92	1	4	5
Q11: A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz	4,60	0,72	1	5	5
Q12: Falta de avaliação periódica de riscos	4,20	1,01	1	5	5
Q13: Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos	3,78	1,01	1	4	5
Q14: Falta de segregação de funções nos setores	4,48	0,88	1	5	5
Q15: Ineficiência nos processos administrativos	4,28	0,86	1	4	5
Q16: Realização de despesas sem o empenho prévio	4,09	1,22	1	5	5
Q17: Ordem ilegal de superior hierárquico	4,01	1,19	1	4	5
Q18: Falta de implementação de um Código de Ética	4,27	0,95	1	5	5
Q19: Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	4,52	0,77	1	5	5
Q20: Falta de uma carreira compatível com a complexidade dos contadores públicos	4,67	0,72	1	5	5
Q21: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre a depreciação contábil	4,23	1,01	1	5	5
Q22: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre reavaliação de bens	4,40	0,80	2	5	5
Q23: Falta de um planejamento que dê suporte à execução orçamentária e financeira	4,01	1,06	1	4	5
Q24: Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	4,46	0,77	1	5	5
Q25: Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes	4,74	0,61	1	5	5
Q26: Falta de um sistema que permita apurar e evidenciar custos	4,67	0,71	1	5	5
Q27: Falta de informações de custos para apoiar decisões eficientes dos gestores.	3,65	1,35	1	4	5
Q28: Ausência de normativo ou fiscalização do TCE na implementação do SIAFIC.	4,17	0,97	1	4	5

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

Os resultados evidenciam que a variável “falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes” (Q25) foi a que obteve maior média (4,74) e, por consequência, apresentou maior grau de concordância entre os respondentes. Essa informação reforça os achados de Pessoal et al. (2022) para os estados, tendo em vista que esses identificaram nas capitais brasileiras essa dificuldade como um dos grandes desafios na implementação do SIAFIC.

Em seguida, a variável “falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais” (Q5) figura com média 4,71. Isso conecta com Crawford et al. (2014), que concluíram que alcançar uma educação profissional em contabilidade global é um grande desafio, tendo em vista que os regulamentadores nacionais e a maioria dos membros da comunidade de educação em contabilidade não são membros dos órgãos membros do *International Federation of Accountants* (IFAC), entidade internacional que visa fortalecer a profissão contábil e atende ao interesse público. Marques et al. (2020) apontam que existe assimetria de informação, no sentido lógico de convergência para as IPSAS, entre os segmentos que estão elaborando e publicando novas normas e aqueles que executam, na ponta, os serviços de contabilidade.

Na sequência, com média 4,67, aparecem as variáveis “falta de um sistema que permita apurar e evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração” (Q26) e a variável “falta de uma carreira compatível com a complexidade e as atribuições dos contadores públicos” (Q20). Essas duas variáveis, com alta pontuação média reforçam primeiramente a necessidade de um SIAFIC que atenda ao requisito mínimo de acumulação de registros por centro de custos, sendo uma ferramenta importante na geração de informações que possibilitem a apuração desses custos por programas e por unidades da administração (Santos et al., 2023), como também revelam a necessidade de retenção de conhecimento e expertise de especialistas para o desempenho de tarefas complexas de contabilidade pública, por meio da estruturação de uma carreira para contadores, indo de encontro à atual rotatividade desses profissionais associada à troca dos chefes dos Poderes Executivos (Azevedo et al., 2019).

Marques et al. (2020) ressaltam, na opinião dos contadores da União, de estados e municípios, que a admissão de contadores públicos por meio de concurso público diminui a possibilidade uma eventual substituição desses profissionais, caso alguma decisão técnica relevante diferente da orientação do gestor público seja necessária.

Nesse contexto, com média 4,60, destaca-se, ainda, como significativa adversidade para os contadores públicos pesquisados, a “falta de um sistema de controle interno preventivo e eficaz” (Q11). Eulerich et al. (2013) apontam que a falta de controles internos preventivos, supervisionados por uma auditoria interna, impactam negativamente a qualidade e a credibilidade das informações contábeis.

De outro lado, como menor média foi observada a variável “falta de capacidade trabalhar sob pressão” (Q4), com média de 3,11. Isso indica que os contadores públicos pesquisados não consideram essa habilidade, em específico, tão imprescindível quanto teorias e técnicas contábeis para a obtenção de êxito na profissão, divergindo de Ahadiat e Martin (2015). Essa variável “falta de capacidade de trabalhar sob pressão”, com o menor score médio, converge com os achados de Paula e Bezerra Filho (2024) na esfera federal, evidenciando que tanto na esfera estadual quanto na federal os profissionais pesquisados mais discordaram que concordaram da afirmativa proposta no questionário.

4.3. TESTES DE ADEQUAÇÃO

Objetivando avaliar a adequação dos dados à AFE, garantindo que as variáveis possam ser agrupadas de maneira coerente em fatores, foram realizados os testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e de Esfericidade de Bartlett, cujos resultados são apresentados na Tabela 3, a seguir:

TABELA 3 - TESTE DE KMO E ESFERICIDADE DE BARTLETT

Teste Kaiser-Meyer-Olkin		0,86
Estatística KMO		
	Variáveis	KMO
Q1:	Necessidade de capacitação	0,91
Q2:	Não participação em reuniões estratégicas	0,88
Q3:	Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	0,91
Q4:	Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	0,65
Q5:	Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	0,94
Q6:	Falta de experiência profissional	0,79
Q7:	Falta de adaptação às normas contábeis	0,81
Q8:	Falta de implementação de controles preventivos	0,94
Q9:	não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas	0,91
Q10:	A contabilidade não orientada pela tecnologia	0,85
Q11:	A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz	0,92
Q12:	Falta de avaliação periódica de riscos	0,89
Q13:	Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos	0,87
Q14:	Falta de segregação de funções nos setores	0,89
Q15:	Ineficiência nos processos administrativos	0,88
Q16:	Realização de despesas sem o empenho prévio	0,73
Q17:	Ordem ilegal de superior hierárquico	0,84
Q18:	Falta de implementação de um Código de Ética	0,87
Q19:	Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	0,91
Q20:	Falta de uma carreira compatível com a complexidade dos contadores públicos	0,88
Q21:	Demonstrações contábeis inconsistentes sobre a depreciação contábil	0,81
Q22:	Demonstrações contábeis inconsistentes sobre reavaliação de bens	0,81
Q23:	Falta de um planejamento que dê suporte à execução orçamentária e financeira	0,86
Q24:	Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	0,86
Q25:	Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes	0,84
Q26:	Falta de um sistema que permita apurar e evidenciar custos	0,83
Q27:	Falta de informações de custos para apoiar decisões eficientes dos gestores.	0,78
Q28:	Ausência de normativo ou fiscalização do TCE na implementação do SIAFIC.	0,87
Teste de Bartlett		
Qui-quadrado		1738,55
gl		378
p-valor		0,00

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

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

O valor geral do KMO foi de 0,86, o que, de acordo com Damásio (2012), indica uma ótima adequação dos dados para a aplicação da AFE, revelando que as correlações entre as variáveis são suficientes para justificar a extração de fatores. Segundo Hair et al. (2009), esse nível de adequação sugere que os dados são apropriados para a análise, proporcionando uma base confiável para a identificação de estruturas subjacentes.

Ao analisar os valores individuais de KMO, observa-se que a maioria das variáveis apresenta resultados superiores a 0,80, o que reforça a qualidade da amostra para a AFE.

O Teste de Esfericidade de Bartlett apresentou um p-valor significativo ($< 0,001$), ou seja, significância ao nível de 1%. Isso evidencia, de acordo com Hair et al. (2009), que as correlações entre as variáveis são suficientes e possuem uma estrutura favorável para a extração de fatores.

4.4. ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

A análise fatorial foi aplicada utilizando o método de componentes principais para identificar agrupamentos subjacentes entre as variáveis e simplificar a estrutura dos dados. Esse método visa reduzir a dimensionalidade das variáveis originais, combinando-as em fatores que explicam a maior parte da variância observada. Para melhorar a clareza e interpretação dos fatores, foi empregada a rotação *varimax*, que facilita a associação de cada variável a um único fator, maximizando as cargas fatoriais em um grupo específico e minimizando-as em outros.

Esse procedimento, conforme Hair et al. (2009) é amplamente utilizado em estudos que buscam identificar padrões e inter-relações entre variáveis. A rotação *varimax* contribui para uma distinção clara entre os fatores, determinando quais variáveis estão mais fortemente associadas entre si e permitindo uma interpretação mais intuitiva dos dados.

A Tabela 4, a seguir, apresenta os resultados da análise fatorial, com a distribuição das variáveis e suas cargas fatoriais entre os 6 fatores extraídos, bem como o percentual de variância explicada por cada um dos fatores.

Destaca-se que a simulação inicial identificou as variáveis Q27: “Falta de informações de custos para apoiar decisões eficientes dos gestores”, Q28: “Falta de fiscalização do TCE na implementação do SIAFIC”, ambas adicionadas à lista e Paula e Bezerra Filho (2024), e a variável Q17: “Ordem ilegal de superior hierárquico” formando um sétimo e último fator. Todavia, por não apresentarem coerência prática entre si, optou-se por excluí-las da análise, visando maior consistência nos resultados.

TABELA 4 - DISTRIBUIÇÃO DAS VARIÁVEIS ENTRE OS FATORES

Variáveis	Fatores					
	F1	F2	F3	F4	F5	F6
Q25: Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes	0,71					
Q26: Falta de um sistema que permita apurar e evidenciar custos	0,71					
Q1: Necessidade de capacitação	0,68					
Q20: Falta de uma carreira compatível com a complexidade das atribuições dos contadores públicos	0,62					
Q11: A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz	0,60					
Q5: Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	0,58					
Q14: Falta de segregação de funções nos setores	0,52					
Q8: Falta de implementação de controles preventivos	0,50					
Q2: Não participação em reuniões estratégicas	0,48					
Q10: A contabilidade não orientada pela tecnologia		0,81				
Q24: Falta de um tipo de liderança que se adeque à equipe		0,69				
Q23: Falta de um planejamento que dê suporte à execução orçamentária e financeira		0,60				
Q9: Não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas		0,58				
Q18: Falta de implementação de um Código de Ética			0,69			
Q15: Ineficiência nos processos administrativos			0,57			
Q12: Falta de avaliação periódica de riscos			0,54			
Q19: Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão			0,50			
Q4: Falta de capacidade de trabalhar sob pressão				0,73		
Q3: Falta de habilidades e atributos pessoais do contador				0,62		
Q13: Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos				0,57		
Q16: Realização de despesas sem o empenho prévio					0,77	
Q7: Falta de adaptação às normas contábeis					0,61	
Q6: Falta de experiência profissional					0,58	
Q22: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre reavaliação de bens						0,76
Q21: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre a depreciação contábil						0,74
% Variância Explicada	16%	10%	8%	7%	7%	7%
% Variância Acumulada	16%	26%	34%	41%	48%	55%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

O Fator 1, explicando 16% da variância total dos dados, ou seja, representando 16% do conjunto geral de dificuldades identificadas no questionário aplicado, agrupa variáveis com cargas fatoriais entre 0,71 e 0,48. Entre as variáveis mais representativas do Fator 1 estão Q25: "Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes" e Q26: "Falta de um sistema que permita a evidenciação das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração", ambas com cargas fatoriais 0,71. Isso evidencia que esses dois padrões exigidos pelo Decreto Federal n.º 10.540/2020 apresentam-se como grandes dificuldades identificadas pelos contadores do setor público dos Poderes Executivos estaduais atualmente.

Essas variáveis, juntamente com Q1: "Necessidade de capacitação", com 0,68 de carga fatorial, e Q20: "Falta de uma carreira compatível com a complexidade das atribuições dos contadores públicos", carga fatorial 0,62, apontam para uma associação entre temas referentes à integração da gestão, bem como à capacitação profissional.

O Fator 2, explicando 10% da variância total dos dados, apresenta relações com orientação a novas tecnologias e liderança, não somente a liderança pessoal, mas também um direcionador organizacional estratégico que norteia planejamentos que viabilizam a boa execução das atividades. O item mais representativo desse fator é Q10: "Contabilidade não orientada pela tecnologia" (0,81), seguido de Q24: "Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe" (0,69).

Explicando 8% da variância de todas as variáveis, o Fator 3 inclui variáveis com foco em integridade e eficiência, como Q18: "Falta de implementação de um Código de Ética" (0,69), Q15: "Ineficiência nos processos administrativos" (0,57) e Q19: "Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão" (0,50).

O Fator 4, responsável por 7% da variância total, destaca variáveis relacionadas às habilidades comportamentais e à conformidade, incluindo Q4: "Falta de capacidade de trabalhar sob pressão" (0,73), Q3: "Falta de habilidades e atributos pessoais" (0,62) e Q13: "Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos", sugerindo a importância das habilidades interpessoais no desempenho das atividades profissionais, bem como da importância dos controles detectivos, como a conformidade.

O Fator 5, também explicando 7% da variância total, agrupa variáveis que tratam de erros comuns no exercício da atividade, como também da falta de experiência profissional, compreendendo as dificuldades Q16: "Despesas sem empenho prévio", com 0,77 de carga fatorial, Q7: "Falta de adaptação às normas contábeis" (CF: 0,61) e Q6: "Falta de experiência profissional".

O 6º e último Fator, com outros 7% da variância explicada, concentra-se em questões referentes à aplicação das normas contábeis. Este fator contempla as variáveis Q22: " Demonstrações contábeis com informações inconsistentes a reavaliação de bens", (CF: 0,76) e Q21: " Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação e seus critérios adotados" (CF: 0,74), revelando dificuldades de apresentação de demonstrações contábeis com informações consistentes no que se refere à reavaliação de bens e à depreciação.

Conforme apresentado na Tabela 4, os 6 fatores principais obtidos por meio da AFE por Componentes Principais, com rotação *varimax*, explicam uma parcela significativa da variância observada nos dados, com 55% da variância acumulada.

Esses fatores ou dimensões agregam variáveis correlacionadas que refletem temas ou áreas críticos no desempenho da atividade contábil do setor público nos Poderes Executivos dos estados, que serão detalhados na subseção seguinte.

4.5. INTERPRETAÇÃO DOS FATORES

Cada fator foi denominado de acordo com a natureza das variáveis agrupadas, como mostrado a seguir na Tabela 5. A confiabilidade de cada fator foi medida pelo Alfa de Cronbach, que varia entre 0 e 1, e tem o seu limite inferior em 0,6 para pesquisas exploratórias (Hair et al., 2009).

TABELA 5 - DEFINIÇÃO E CONFIABILIDADE DOS FATORES FORMADOS

Variáveis	Construtos	Alpha de Cronbach
Q25: Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes	Gestão integrada e Capacitação profissional	0,86
Q26: Falta de um sistema que permita apurar e evidenciar custos		
Q1: Necessidade de capacitação		
Q20: Falta de uma carreira compatível com a complexidade das atribuições dos contadores públicos		
Q11: A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz		
Q5: Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais		
Q14: Falta de segregação de funções nos setores		
Q8: Falta de implementação de controles preventivos		
Q2: Não participação em reuniões estratégicas		
Q10: A contabilidade não orientada pela tecnologia	Inovação tecnológica e Liderança	0,74
Q24: Falta de um tipo de liderança que melhor se adequa à sua equipe		
Q23: Falta de um planejamento que dê suporte à execução orçamentária e financeira		
Q9: O não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas		
Q18: Falta de implementação de um Código de Ética	Integridade e Eficiência administrativa	0,71
Q15: Ineficiência nos processos administrativos		
Q12: Falta de avaliação periódica de riscos		
Q19: Falta de plano de capacitação alinhado à gestão de competências do órgão		
Q4: Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	Habilidades comportamentais e Conformidade	0,6
Q3: Falta de habilidades e atributos pessoais do contador		
Q13: Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos		
Q16: Realização de despesas sem o empenho prévio	Erros comuns e Experiência profissional	0,62
Q7: Falta de adaptação às normas contábeis		
Q6: Falta de experiência profissional		
Q22: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre reavaliação de bens	Aplicação das normas contábeis	0,84
Q21: Demonstrações contábeis inconsistentes sobre a depreciação contábil		

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

Fator 1: Gestão Integrada e Capacitação Profissional

Podendo ser definido como a necessidade de integração e de compartilhamento coordenado de sistemas e atividades da gestão, aliado ao desenvolvimento contínuo dos contadores públicos e da retenção desses profissionais na organização, este fator agrupou nove variáveis e apresenta um alfa de Cronbach de 0,86, indicando alta confiabilidade. No que se refere à Gestão integrada, temos as variáveis Q25: “Falta de integração do SIAFIC com sistemas estruturantes” e a Q26: “Falta de um sistema que permita a evidenciação das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração”, ambas adicionadas por este autor à lista inicial de Paula e Bezerra Filho (2024), evidenciando, como já mencionado, que a implementação desses dois padrões exigidos pelo Decreto Federal n.º 10.540/2020 apresentam-se como as principais dificuldades identificadas pelos contadores do setor público nos Poderes Executivos estaduais atualmente, em linha com a pesquisa de Pessoa et al. (2022).

Ainda no que se refere à Gestão integrada, temos as variáveis Q20: “Falta de uma carreira compatível com a complexidade das atribuições dos contadores públicos, Q11: “A falta de um sistema de controle interno preventivo e eficaz”, Q14: “A falta de segregação de funções nos setores”, Q8: “A falta de implementação de controles preventivos” e Q2: “Não participação dos contadores em reuniões estratégicas”. Esse agrupamento de variáveis reflete a necessidade de uma visão holística e combinada por parte dos gestores públicos, que passa pela integração do SIAFIC a sistemas estruturantes e permitindo a evidenciação de informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração (Pessoa et al., 2022; Santos et al., 2023); pela implementação de controles internos preventivos (Eulerich et al., 2013; Frecka et al., 2018), como a

segregação de funções (Ter Bogt & Tillema, 2016); pela retenção de talentos e do aprendizado organizacional por meio da implementação de uma carreira para contadores que desempenhem tarefas complexas (Azevedo et al., 2019), e; pela integração do profissional contábil em reuniões estratégicas, evidenciando os potenciais impactos contábeis para a melhor tomada de decisão (Boscof & Carvalho, 2017).

No que se tange ao aspecto “capacitação profissional”, aparecem as variáveis Q1: “Necessidade de capacitação”, Q5: “Falta de capacidade de interpretar e implementar normas contábeis internacionais”. Cabe destacar que essas duas variáveis foram as que mais se destacaram na composição do fator 1 de dificuldades da pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024) no âmbito do Poder Executivo Federal, evidenciando assim, que a necessidade de capacitação é uma adversidade de tamanha importância para os contadores do setor público, tanto na esfera Federal quanto nas esferas estaduais. Dessa forma, esses resultados se alinham à Boscof e Carvalho (2017) que constataram a necessidade de mais treinamentos profissionais frente às mudanças a partir do início do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Fator 2: Inovação Tecnológica e Liderança

Com um alfa de Cronbach de 0,74, este fator apresenta confiabilidade moderada e agrupa quatro variáveis relacionadas. Conceitua-se como a necessidade de implementação de soluções tecnológicas inovadoras, especialmente a modernização dos processos contábeis, e de capitanear eficazmente equipes e planos organizacionais, visando alcançar os objetivos do órgão ou da entidade.

Sob a ótica da Inovação tecnológica foram agrupadas as variáveis Q10: “A contabilidade não orientada pela tecnologia” e Q9: “O não uso da tecnologia prejudica

a identificação e correção de possíveis falhas”. Quando comparamos esses dados com os achados de Paula e Bezerra Filho (2024), depreende-se que no âmbito estadual existe maior dificuldade na obtenção e utilização de novas tecnologias para apoiar o trabalho do contador do setor público. Naquela pesquisa, no âmbito federal, esse aspecto figurou no quarto fator (penúltimo). Isso pode estar relacionado à crise financeira enfrentada pelos estados, advinda do processo de recentralização das relações fiscais entre a União e demais entes federativos, dos baixos crescimentos econômicos e de uma conjuntura de frustração de receitas, sendo necessário, inclusive, para alguns estados a adesão a um Regime de Recuperação Fiscal junto à União (Torrezan e Paiva, 2021).

O maior acesso dos contadores públicos estaduais a inovações e ferramentas tecnológicas, principalmente no que se refere a automação de procedimentos de rotina, permitirá, segundo Grosu et al. (2023), que esses profissionais utilizem suas capacidades em atividades mais complexas, tendo, por consequência, impacto positivo na perspectiva eficiência.

Quanto à questão da Liderança, e essa não se limitando ao atributo pessoal, mas também como a instância organizacional direcionadora que norteia os planejamentos que viabilizam a boa execução das atividades, agruparam-se as variáveis Q24: “Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe” e Q23: “Falta de um planejamento que dê suporte à execução orçamentária e financeira”. Esses indicadores denotam que profissionais capazes de promover um clima positivo, que fortalecem o comprometimento de subordinados e reduzem o estresse da equipe (Kalay et al., 2020), ainda são escassos. Demonstram ainda que as Administrações Públicas estaduais carecem de uma liderança, enquanto responsável pelas diretrizes organizacionais, que planeje estrategicamente a

execução de suas atividades, inclusive orçamentárias e financeiras, de modo a contribuir para o alcance dos objetivos estabelecidos (Tribunal de Contas da União [TCU], 2020; Williams & Calabrese, 2016).

A perspectiva da Liderança, ou a ausência dessa, assim como a questão da capacitação, é mais um aspecto que converge para a pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024) na esfera Federal. Nesse sentido, tanto na presente pesquisa quanto naquela, a perspectiva da liderança esteve presente no segundo fator ou dimensão de maior relevância de dificuldades entre os contadores do setor público pesquisados.

Fator 3: Integridade e Eficiência Administrativa

O fator 3, Integridade e Eficiência administrativa, agrupou quatro variáveis e apresentou um alfa de Cronbach de 0,71, também indicando confiabilidade moderada. Define-se como a demanda pela promoção de uma cultura da ética, conjugada com práticas que maximizem a utilização de recursos materiais e humanos.

Neste fator ou dimensão, a representação acerca da Integridade coube à variável Q18: “Falta de implementação de um código de ética”. Alleyne et al. (2018) indicam que arranjos institucionais apropriados, sejam culturais ou normativos, a exemplo de um código de ética, faz com que os profissionais contábeis se sintam apoiados e faz com que esses demonstrem lealdade e compromisso, realizando o necessário para proteger a organização e a si mesmos de danos à reputação.

Já o aspecto Eficiência administrativa desse fator é demonstrado pelo agrupamento das variáveis Q15: “Ineficiência nos processos administrativos”, Q12: “Falta de avaliação periódica de riscos” e Q19: “Falta de um plano de capacitação alinhado à gestão de competência do órgão”.

Nesse sentido, justifica-se a inclusão das três dificuldades na perspectiva eficiência administrativa, tendo em vista que de acordo com o TCU (2020), o comprometimento com a gestão de riscos deve ser formalizado em uma política que inclua, dentre outras questões, a forma de medição e reporte no âmbito dos indicadores de desempenho da organização; análise crítica e melhoria. Adicionalmente, a variável Q19 relaciona-se à eficiência administrativa, na medida em que um plano de capacitação alinhado à gestão de competências do órgão mostrou-se, conforme Méndez e Sepúlveda (2016), um dos principais caminhos para aumentar a produtividade dos servidores públicos.

Fator 4: Habilidades Comportamentais e Conformidade

Este fator, que pode ser compreendido como a necessidade do desenvolvimento de competências não técnicas por parte do contador e por um maior alinhamento a normas e regulamentos que regem a atuação do setor público, apresenta um alfa de Cronbach de 0,60, o que indica uma confiabilidade aceitável, agrupando variáveis focadas em aspectos comportamentais e na conformidade.

A “falta de capacidade de trabalhar sob pressão (Q4) e a “falta de habilidades e atributos pessoais do contador (Q3) figuram como as variáveis relacionadas às dificuldades de habilidades comportamentais.

No que tange à conformidade, essa é representada pela variável Q13: “Baixa conformidade em comparação com indicadores de controles preventivos”

Esse agrupamento (dimensão) indica que as dificuldades relacionadas às habilidades comportamentais e à conformidade, coexistem em seus ambientes profissionais. O resultado desse fator encontra-se em consonância com Ahadiat e Martin (2015), ao evidenciar que as competências não técnicas como habilidade de

comunicação oral e pontualidade, necessárias para o desenvolvimento profissional, não são adequadamente ensinadas nos currículos de contabilidade. De outro lado, acerca da perspectiva “conformidade”, Lartey et al. (2019) corroboram os níveis insuficientes de conformidade no setor público, tendo em vista a sua relevância e necessidade em apoiar e fornecer evidências sobre a qualidade dos controles preventivos

Fator 5: Erros Comuns e Experiência Profissional

Com um alfa de Cronbach de 0,62, esse fator agrupa as variáveis Q16: “Realização de despesas sem prévio empenho”, Q7: “Falta de adaptação às normas contábeis” e Q6: “falta de experiência profissional”. Por esta dimensão, pode-se inferir, a partir das respostas dos contadores públicos pesquisados, que o relacionamento entre práticas tidas como erros comuns, como por exemplo a realização de despesas sem prévio empenho e a dificuldade em se adaptar às normas contábeis, pode decorrer da falta de experiência profissional. Essa ligação pode ser confirmada por Rasouli et al. (2015), quando evidenciam que a experiência em contabilidade é essencial para o desenvolvimento da competência e do julgamento necessários à adequada prática contábil.

Fator 6: Aplicação das Normas Contábeis

Este fator, representando 7% do conjunto geral das dificuldades apresentadas no questionário da pesquisa, embora demonstre um impacto menor entre as dimensões analisadas, apresenta um alfa de Cronbach de 0,84, indicando alta confiabilidade. Pode ser definido como a necessidade de bem aplicar normas e princípios contábeis, de modo a se obter maior qualidade na informação das demonstrações financeiras. Agrupa as dificuldades Q22: “Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens”

e Q21: “Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação e seus critérios adotados”.

Szüster et al. (2005) indicam, todavia, que ainda que cumpridas as atuais normas contábeis, não há garantia da evidenciação fidedigna da situação das entidades.

De maneira geral, os resultados da análise fatorial exploratória, conforme demonstrado nas Tabelas 4 e 5, evidenciaram as 6 dimensões (fatores) referentes às principais dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais.

As dimensões de dificuldades profissionais vivenciadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais ora evidenciadas expandem a pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024), convergindo nos aspectos “capacitação profissional” e “liderança”, tendo em vista que essas duas perspectivas integraram respectivamente o primeiro e o segundo fatores de dificuldade no âmbito estadual e na esfera federal. Esses resultados confluem com Lima e Lima (2019), ao identificarem que um dos principais desafios no processo de implementação das IPSAS é encontrar profissionais com qualificação adequada e, com Kalay et al. (2020), ao evidenciarem que quanto mais o profissional de contabilidade pública percebe seus gestores como líderes autênticos, maior é o seu comprometimento com a organização e menor é a sua intenção de deixá-la. Isso indica que pode ser de grande valor para organizações investir em programas de desenvolvimento de liderança autêntica (Kalay et al., 2020).

Contudo, no que tange ao aspecto “inovação tecnológica” as dificuldades na esfera estadual se mostraram mais significativas que na União, considerando que na presente pesquisa esse aspecto integra o segundo fator de dificuldades, que explica 10% da variância total dos dados, enquanto naquela, compreende o quarto fator, que

explica 8% da variância total. A crise financeira enfrentada pelos estados, diante de uma conjuntura de frustração de receitas (Torrezan & Paiva, 2021), conforme já mencionado, pode se apresentar como uma possível causa para essa realidade nos Poderes Executivos estaduais.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar, agrupar e analisar, com o auxílio da técnica estatística da análise fatorial exploratória (AFE), as principais dimensões (fatores) relacionadas às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais em suas rotinas profissionais, tendo em vista o alto grau de complexidade que seria necessário para analisar individualmente cada variável do questionário proposto.

A estrutura fatorial, então, agrupou 25 variáveis em seis dimensões, em ordem de relevância: Fator 1 - Gestão Integrada e Capacitação Profissional, Fator 2 - Inovação Tecnológica e Liderança, Fator 3 - Integridade e Eficiência Administrativa, Fator 4 - Habilidades Comportamentais e Conformidade, Fator 5 - Erros Comuns e Experiência Profissional e, por fim, o Fator 6 - Aplicação das Normas Contábeis, que explicaram 55% da variância total dos dados, confirmando a adequação do método para analisar as percepções dos profissionais respondentes, permitindo responder à questão de pesquisa e alcançar o objetivo proposto.

Nesse contexto, de contadores do setor público dos Poderes Executivos estaduais, os resultados evidenciaram, ainda, enquanto dificuldades isoladas, que a falta de integração dos SIAFICs aos sistemas estruturantes do órgão/entidade e a falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais, se mostraram as duas principais dificuldades reportadas por esses profissionais.

No que se refere à contribuição teórica, o presente estudo expandiu a pesquisa de Paula e Bezerra Filho (2024) para a realidade dos estados, tendo em vista o

pioneirismo dos autores em abordar conjunta e sistematicamente as variáveis encontradas na literatura acadêmica relativas às dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos, tendo sido essa pesquisa realizada no âmbito do Poder Executivo Federal. Nesse sentido, mostraram-se convergentes as perspectivas “capacitação profissional” e “liderança” em ambas as esferas, considerando que esses dois aspectos integraram respectivamente o primeiro e o segundo fator de dificuldades nas duas pesquisas.

Contudo, no que se refere ao aspecto “inovação tecnológica” as dificuldades na esfera estadual se mostraram mais significativas que na União, considerando que na presente pesquisa essa perspectiva integra o segundo fator de dificuldades, que explica 10% da variância total dos dados, enquanto naquela, compreende o quarto fator, que explica 8% da variância total.

Do ponto de vista prático, os resultados oferecem informações úteis que podem subsidiar não somente a entidade representativa de classe dos contadores, como os órgãos centrais dos subsistemas de contabilidade dos estados e os órgãos de controle interno e externo para a adoção de medidas estratégicas, como, em especial, oferece aos gestores públicos requisitos significativos a serem observados para uma gestão integrada, que impacte positivamente a contabilidade aplicada ao setor público.

No que se refere às limitações, tendo em vista que na presente pesquisa foi utilizada uma amostra não probabilística, não é possível a generalização dos resultados, sem, contudo, deixar de fornecer uma visão relevante das dificuldades vivenciadas pela população alvo. Adicionalmente, como se tratam de dados primários, esses sujeitam-se a possível viés dos respondentes.

Como proposta de estudos futuros, sugere-se investigar em que medida as dimensões identificadas na presente pesquisa podem impactar os indicadores da

qualidade da informação contábil e fiscal apresentados pela Secretaria do Tesouro Nacional, como exemplo a homologação, o envio, a tempestividade e a consistência das declarações de contas anuais, das matrizes de saldos contábeis e dos relatórios exigidos no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Além disso, estudos qualitativos focados na mitigação das dificuldades identificadas, em especial a falta de integração dos SIAFICs aos sistemas estruturantes do órgão/entidade e a falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais, são recomendados.

REFERÊNCIAS

- 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 & Accounting*, 8(1).
- 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. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2946-0>
- Andrade, A. M. de (2021). Impactos na consolidação e transparência das contas públicas municipais a partir do Decreto Federal n.º 10.540, de 05 de novembro de 2020. *Revista Científica Multidisciplinar*. 2(5), e25351-e25351. <https://doi.org/10.47820/recima21.v2i5.351>
- Aquino, A. C. B. de, Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Cardoso, R. L. (2017, julho). *O efeito dos Tribunais de Contas nos sistemas de informação de municípios*. In XVII USP International Conference in Accounting. <https://congressousp.fipecafi.org/anais/17uspinternational/artigosdownload/528.pdf>
- Argento, D., & Van Helden, J. (2023). Are public sector accounting researchers going through an identity shift due to the increasing importance of journal rankings?. *Critical Perspectives on Accounting*, 96, 102537. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102537>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144691-e144691. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Boscov, C. P., & de Carvalho, L. N. G. (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 3-32. <https://www.redalyc.org/pdf/762/76257049002.pdf>
- 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. [10.11648/j.jfa.20190701.11](https://doi.org/10.11648/j.jfa.20190701.11)
- Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 141-174. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.003>

- 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. <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2013.09.001>
- Damásio, B. F. (2012). Uso da análise fatorial exploratória em psicologia. *Revista Avaliação Psicológica*, 11(2), 213-228. http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1677-04712012000200007&lng=pt&tlng=pt.
- Elo, T., Pätäri, S., Sjögrén, H., & Mättö, M. (2023). Transformation of skills in the accounting field: the expectation–performance gap perceived by accounting students. *Accounting Education*, 1-37. <https://doi.org/10.1080/09639284.2023.2191289>
- 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. <https://ssrn.com/abstract=2521057>
- Fontes Filho, J. R. (2003, October). *Governança organizacional aplicada ao setor público*. In Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. https://www.researchgate.net/profile/Joaquim-Filho/publication/228345941_Governanca_organizacional_aplicada_ao_setor_publico/links/5f482624299bf13c5043c0e8/Governanca-organizacional-aplicada-ao-setor-publico.pdf
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2018.09.005>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.najef.2018.06.001>
- Gaviria, D. A. G., Polo, O. C. C., Martínez, E. M. C., & García-Arango, D. A. (2022). Influence of the Fourth Industrial Revolution on the Ethics of the Colombian Accounting Professional. *Procedia Computer Science*, 215, 626-641. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2022.12.06>
- Gil, A. C. (2023). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (7ª edição). São Paulo: Atlas.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. A. (2016). The two publics and institutional theory—A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 8-25. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.02.002>
- Grosu, V., Cosmulese, C. G., Socoliuc, M., Ciubotariu, M. S., & Mihaila, S. (2023). Testing accountants' perceptions of the digitization of the profession and profiling

- the future professional. *Technological Forecasting and Social Change*, 193, 122630. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2023.122630>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6ª edição). Porto Alegre: Bookman.
- Hair, J. F., L.D.S. Gabriel, M., Silva, D. da., & Braga, S. (2019). Development and validation of attitudes measurement scales: fundamental and practical aspects. *RAUSP Management Journal*, 54(4), 490–507. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-05-2019-0098>
- Hongyu, K. (2018). Análise Fatorial Exploratória: resumo teórico, aplicação e interpretação. *E&S Engineering And Science*, 7(4), 88-103. DOI: 10.18607/ES201877599
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114-137. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125/full/html>
- Kalay, E., Brender-Ilan, Y., & Kantor, J. (2020). Authentic leadership outcomes in detail-oriented occupations: Commitment, role-stress, and intentions to leave. *Journal of Management & Organization*, 26(5), 832–849. doi:10.1017/jmo.2018.8
- Kroon, N., & Alves, M. do C. (2023). Examining the fit between supply and demand of the accounting professional's competencies: A systematic literature review. *The International Journal of Management Education*, 21(3), 100872. <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2023.100872>
- Kroon, N., Alves, M. do C., & Martins, I. (2021). The impacts of emerging technologies on accountants' role and skills: Connecting to open innovation—a systematic literature review. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(3), 163. <https://doi.org/10.3390/joitmc7030163>
- Lartey, P. Y., Kong, Y., Bah, F. B. M., Santosh, R. J., & Gumah, I. A. (2020). Determinants of Internal Control Compliance in Public Organizations; Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls. *International Journal of Public Administration*, 43(8), 711–723. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1645689>
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lokanan, M. E. (2015). Challenges to the fraud triangle: Questions on its usefulness. *Accounting Forum*, 39(3), 201–224. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2015.05.002>

- Lopes, G. B., Valadares, J. L., Azevedo, R. R., & Brunozi Júnior, A. C. (2020). Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do estado de Minas Gerais. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(2).
- 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>
- Matos, D. A. S., & Rodrigues, E. C. (2019). *Análise Fatorial*. Brasília: Enap. <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4790>
- 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. <https://doi.org/10.1111/coep.12120>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Paula, W. M. de, & Bezerra Filho, J. E. (2024). Dificuldades na Profissão do Contador Público: um Mapeamento Sistemático no Ambiente Brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 16(1). <https://doi.org/10.21118/apgs.v16i1.15068>
- Peprah, A. A., Atarah, B. A., & Kumodzie-Dussey, M. K. (2024). Nonmarket strategy and legitimacy in institutionally voided environments: The case of Jumia, an African e-commerce giant. *International Business Review*, 33(2), 102169. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2023.102169>
- Pessoa, M. S. da C. M., Silva Júnior, J. H. da, Brito, J. C. G. de, & Ceolin, A. C. (2022). Atendimento ao Siafic: uma análise com abordagem nas capitais brasileiras. *Revista de Informação Contábil – RIC*. <https://doi.org/10.34629/ufpe-iscal/1982-3967.2022.v16.e-022006>
- Ramos, A. L. M., Leone, R. J. G., Souza, L. A. de, Cruz, V. L., & Júnior, L. A. F. (2020). Gestão de custos aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 9(3), 77-93. <https://doi.org/10.18316/desenv.v9i3.5656>
- Rasouli, M. S., Banimahd, B., & Royaei, 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. <http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v5-i1/1413>
- Rogers, P. (2022). Best Practices for Your Exploratory Factor Analysis: A Factor Tutorial. *Revista de Administração Contemporânea*, 26(6), e210085. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2022210085.en>

- Santos, L. J. dos, Silva, R. R., & Curi, M. A. (2023). Sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle: análise desafios e oportunidades. *Revista Sítio Novo*, 7(3), 34-47. <http://dx.doi.org/10.47236/2594-7036.2023.v7.i3.34-47p>
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças (RFCC)*, 1(1), 78-102. <https://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10/9>
- Saunders, M.N.K., Lewis, P. & Thornhill, A. (2019) *Research Methods for Business Students*. (8th ed.). Pearson.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 8(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- 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. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p188>
- Silva, M. C. da (2023). Demonstração de fluxo de caixa do Estado de São Paulo: análises com suporte da Teoria da Divulgação. *Revista de Gestão e Secretariado*, 14(9), 15838-15857. DOI: <https://doi.org/10.7769/gesec.v14i9.2726>
- Szuster, N. (2015). We have some reasons to be proud of Accounting in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121-125. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201590050>
- Szüster, N., Szüster, F. R., & Szüster, F. R. (2005). Contabilidade: atuais desafios e alternativa para seu melhor desempenho. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 20-30. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000200003>
- Ter Bogt, H., & Tillema, S. (2016). Accounting for trust and control: public sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, 5-23. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.002>
- Torrezan, R. G. A., & Paiva, C. C. de. (2021). A crise fiscal dos estados e o Regime de Recuperação Fiscal: o déjà vu federativo. *Revista De Administração Pública*, 55(3), 716–735. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200042>
- Tribunal de Contas da União (2020). *Referencial Básico de Governança Organizacional: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. (3ª ed.). <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>
- Williams, D. W., & Calabrese, T. D. (2016). The status of budget forecasting. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 2(2), 127-160. <https://doi.org/10.20899/jpna.2.2.127-160>

- 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. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v16i52.1555>
- Yong, A. G., & Pearce, S. (2013). A beginner's guide to factor analysis: Focusing on exploratory factor analysis. *Tutorials in Quantitative Methods for Psychology*, 9(2), 79-94. DOI: 10.20982/tqmp.09.2.p079

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pesquisa de opinião dos contadores do setor público que atuam nos Poderes Executivos estaduais.

Olá! Essa é uma pesquisa sobre as principais dificuldades vivenciadas na rotina profissional dos contadores públicos dos Poderes Executivos estaduais. Sua participação é muito importante para o desenvolvimento deste estudo, que se materializará em uma dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis e Administração pela FUCAPE Business School.

O questionário é muito simples e objetivo de responder, leva em média 8 minutos. Não existe resposta certa ou errada, é necessário apenas saber a sua opinião sobre as afirmações constantes do questionário, com base em sua vivência profissional. Não precisa se identificar, as respostas são absolutamente confidenciais.

Ressaltamos que o questionário deve ser respondido apenas por contadores que atuam nos Poderes Executivos estaduais, independentemente do tipo de vínculo (servidor efetivo, empregado público, comissionado, à disposição, temporário ou terceirizado).

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração!

Mestrando: Leandro Paes Soares

Professor orientador: Dr. João Eudes Bezerra Filho

Você é contador e desempenha atividade profissional relacionada à contabilidade pública no Poder Executivo estadual?

Sim Não

Em caso positivo, de qual estado da federação você é profissional?

- Acre – AC
- Alagoas – AL
- Amapá – AP
- Amazonas – AM
- Bahia – BA
- Ceará – CE
- Distrito Federal – DF
- Espírito Santo – ES
- Goiás – GO
- Maranhão – MA
- Mato Grosso – MT
- Mato Grosso do Sul – MS
- Minas Gerais – MG
- Pará – PA
- Paraíba – PB
- Paraná – PR
- Pernambuco – PE
- Piauí – PI
- Rio de Janeiro – RJ
- Rio Grande do Norte – RN
- Rio Grande do Sul – RS
- Rondônia – RO
- Roraima – RR
- Santa Catarina – SC
- São Paulo – SP
- Sergipe – SE
- Tocantins – TO

A partir de sua experiência como contador no setor público do Poder Executivo de seu estado, indique o grau de concordância com as afirmações apresentadas, marcando a opção que melhor reflete sua opinião conforme as indicações a seguir:

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Mais discordo do que concordo
- 3 – Indiferente
- 4 - Mais concordo do que discordo
- 5 - Concordo Totalmente

Grau de concordância com as afirmações	1	2	3	4	5
1. O processo de convergência contábil às normas internacionais (IPSAS) alterou o perfil profissional do contador público, ocasionando em maior necessidade de capacitação e o entendimento de outras áreas do conhecimento.					
2. A ausência de participação do contador público em reuniões estratégicas, realizando consultorias internas e evidenciando os potenciais impactos contábeis de decisões da alta administração do órgão ou entidade, pode, de fato, resultar na redução de seu desempenho e na diminuição na qualidade dos trabalhos contábeis sob sua responsabilidade.					
3. A falta de habilidades e atributos pessoais do contador público, como uma boa comunicação, liderança, pensamento crítico etc., pode criar dificuldades no seu desempenho profissional por serem, muitas vezes, essas habilidades e atributos, mais importantes do que teorias e técnicas contábeis.					
4. A capacidade do contador público de trabalhar sob pressão muitas vezes é mais importante que o domínio de teorias e técnicas contábeis.					
5. É essencial formar profissionais contadores que sejam efetivamente capazes de interpretar e implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), convergidas com as Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS).					
6. A falta de experiência pode interferir no julgamento profissional dos contadores públicos, mesmo quando possuem habilidades técnicas adequadas.					
7. A falta de adaptação do contador público a um novo conjunto de normas contábeis pode comprometer sua capacidade de gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle.					
8. A falta de instrumentos de controle preventivo interfere negativamente na conformidade contábil do setor público.					
9. O não uso da tecnologia prejudica a identificação e correção de possíveis falhas nos procedimentos de registro dos atos e fatos contábeis.					
10. A contabilidade não orientada pela tecnologia implica negativamente na eficiência do profissional da contabilidade aplicada ao setor público.					

11. A falta de um sistema de controle interno preventivo e eficaz prejudica o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis no setor público					
12. A ausência de ferramentas para a avaliação periódica de riscos na administração pública dificulta o desempenho do contador público.					
13. Os níveis gerais de conformidade contábil no setor público são baixos em comparação com indicadores de controles preventivos, como o gerenciamento de riscos.					
14. A segregação de funções, como medida de controle preventivo, é essencial para evitar a ocorrência de erros e irregularidades na contabilidade do setor público.					
15. Um modelo de gestão pública orientado por normas é capaz de resolver problemas e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos contábeis na execução das despesas públicas.					
16. Um dos erros comuns no setor responsável pela execução da despesa pública e que deve ser observado e combatido pelo contador público é a realização de despesa pública sem empenho prévio.					
17. O comportamento antiético de superiores hierárquicos, exigindo que contadores públicos cumpram ordens ilegais, é uma das grandes dificuldades enfrentadas por esses profissionais.					
18. A implementação de um código de ética na organização ajuda a melhorar as atitudes e encoraja os contadores públicos a relatarem atos questionáveis.					
19. A ausência de um plano de capacitação alinhado à gestão de competências do órgão impacta negativamente a produtividade e o crescimento profissional do contador público.					
20. A rotatividade, associada a troca de chefes do Poder Executivo, de profissionais de contabilidade do setor público que desenvolvem tarefas complexas poderia ser atenuada com uma carreira para contadores.					
21. Evidenciar, nas demonstrações contábeis, informações consistentes sobre a depreciação/amortização contábil dos ativos imobilizados e intangíveis, bem como os critérios adotados, tem sido uma dificuldade enfrentada pelo contador público.					
22. Uma das dificuldades enfrentadas pelos contadores no setor público é encontrar alternativas para melhorar e aperfeiçoar as informações sobre a reavaliação e redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>) de bens que serão evidenciadas nas demonstrações contábeis.					
23. A falta de um planejamento orçamentário e financeiro que seja capaz de dar suporte à execução da despesa pública é uma das dificuldades pelas quais passam os contadores públicos.					
24. Um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas positivas e um clima ético positivo é capaz de reduzir as dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos em relação aos seus subordinados.					

25. A utilização de um Sistema Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) integrado a módulos estruturantes (como sistema de patrimônio, de recursos humanos, de compras, etc.) aumenta a produtividade, melhora o fluxo de informações na entidade e diminui a redundância de atividades.					
26. Um Sistema Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) que permite o acúmulo de registros por centro de custos facilita a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública.					
27. As decisões dos gestores públicos de comprar ou produzir, ou de produzir ou terceirizar, produtos/serviços não são fundamentadas em informações contábeis de custos, sendo, portanto, pouco eficientes.					
28. A pressão para o envio de dados pelos sistemas informatizados dos Tribunais de Contas dos Estados incentiva a integração dos sistemas estruturantes da entidade (como patrimônio, recursos humanos, compras, etc.) com o Sistema de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC).					

Qual seu sexo?

- Masculino Feminino Prefiro não dizer

Qual a sua faixa de idade?

- até 20 anos
 de 21 a 30 anos
 de 31 a 40 anos
 de 41 a 50 anos
 de 51 a 60 anos
 acima de 60 anos

Qual o seu nível de escolaridade?

- Ensino Superior
 Pós-graduação/Especialização
 Mestrado
 Doutorado
 Outro

Qual seu vínculo com a administração pública?

- Servidor público efetivo (concurado)
- Empregado público (concurado)
- Servidor temporário (cargo em comissão ou função de confiança)
- Outro