**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

JOÃO EUDES DE SOUZA CALADO

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
um estudo sobre a percepção dos profissionais que elaboram e
divulgam as demonstrações nos estados e capitais brasileiras**

VITÓRIA

2015

JOÃO EUDES DE SOUZA CALADO

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
um estudo sobre a percepção dos profissionais que elaboram e
divulgam as demonstrações nos estados e capitais brasileiras**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientadora: Professora Doutora Arilda Teixeira

**VITÓRIA
2015**

JOÃO EUDES DE SOUZA CALADO

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: um estudo sobre a percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações nos estados e capitais brasileiras

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, linha de pesquisa em Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 18 de dezembro de 2015.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profa. Dra. Arilda Magna Campagnaro Teixeira

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade,
Economia e Finanças (FUCAPE) – Orientadora.

Prof. Dr. Valcemiro Nossa

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade,
Economia e Finanças (FUCAPE)

Prof. Ms. João Eudes Bezerra Filho

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade,
Economia e Finanças (FUCAPE)

Dedico aos meus pais, Maria Auxiliadora e José Calado, ela, sobretudo, que pelo seu exemplo de coragem e de conquistas, me faz acreditar que é possível chegar onde se quer. Aos meus avós (*in memoriam*), ao meu filho Vítor e minha irmã Luciana, minhas tias Barbara, Cristiane, meus tios Humberto, Damião, e demais familiares e amigos. Dedico especialmente à Clarice, pelo suporte e parceria em diversos momentos.

Dedico

AGRADECIMENTOS

Tento a seguir registrar cronologicamente meus agradecimentos àqueles que de alguma maneira contribuíram ou contribuem para a minha formação enquanto pessoa, profissional e acadêmico. É um momento especial, talvez não existam outros, mas se por ventura existir, quem sabe um Doutorado, será uma oportunidade de incluir novos e antigos contribuidores que por ventura não tenham sido lembrados nesse momento:

Primeiramente a Deus, por me conceder suficiente saúde e servir de referência sublime para essa conquista.

Aos meus familiares.

Às boas vizinhanças, em especial Dona Eudália, Dona Rita, Marlene, Gildete, Fátima, Dona Alá (*in memorian*), Vovó Lourdes (*in memorian*), e seus familiares, todos zelosos à minha educação e minha formação como pessoa.

Aos Professores da infância e adolescência, as inesquecíveis Jandira, Aparecida e Mazarelo.

Aos gestores e amigos do Grupo MAVEL pela oportunidade no ingresso à área contábil. E pelos ensinamentos diários em contabilidade pública pelos amigos Fernandes, Henrique e Marcos Paulo na UNIVASF.

Aos professores da Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina.

À Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, seus colaboradores e sua parceira ArcelorMittal Brasil no concurso “Prêmio Excelência Acadêmica”, que concede Bolsas para o Mestrado aos vencedores e do qual fui contemplado.

À minha orientadora, Profa. Dra. Arilda Teixeira por toda atenção dedicada à condução desse estudo.

Aos profissionais que atuam na elaboração, divulgação e gestão das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público nos Estados e Capitais brasileiras, campo de estudo da minha pesquisa.

Ao Doutorando João Carlos H. B. Nascimento por motivar mais uma qualificação e coorientar à realização desse estudo.

À Senhora Lucy Fátima, Coordenadora do Grupo de trabalho para a CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), onde tem conduzido os temas pertinentes as Novas Normas de Contabilidade do Setor Público, e que divulgou a pesquisa entre os seus pares em todo o país.

Às contribuições de Ana Rosa da Secretaria de Pesquisa da FUCAPE, Lucídio Alencar e Maria Betânia do Sistema Integrado de Bibliotecas da UNIVASF e Jaqueline Merlo no atendimento da Secretaria Acadêmica da FUCAPE.

Aos Professores da UNIVASF, Ricardo Argenton, Ricardo Duarte, Antonio Crisóstomo, Leonardo Sampaio, Mônica Pereira e Adriana Moreno.

Aos amigos, Irineu Agostinho, Stella Márcia e Irisvaldo Pedro e sua família.

Aos colegas de curso da turma 2013.2 do Mestrado em Contabilidade da FUCAPE, principalmente aos optantes da Linha de Pesquisa em Controladoria e Contabilidade Pública, em especial, Wellington Dantas e Josaias Santana, companheiros nas atividades, nos momentos difíceis e alegres.

Muito obrigado!

“Todo saber se instala nos horizontes abertos
pela percepção”

Maurice MERLEAU-PONTY

RESUMO

A adoção às normas internacionais de contabilidade no setor público tem sido amplamente discutida em diversos países na década de 2000, e mais recentemente no Brasil, a partir da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. Estudos em torno dessas mudanças têm destacado possíveis entraves nas entidades públicas para o cumprimento das exigências contidas nas normas de alta qualidade a serem utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis. Diante dessa realidade, esta pesquisa teve como objetivo identificar a percepção de possíveis entraves à implantação das normas pelos profissionais que elaboram, gerenciam e divulgam as demonstrações contábeis nos Estados e Capitais brasileiras a partir da adoção as IPSAS e aprovação das NBCASP. Para tanto, foi realizada pesquisa de levantamento, descritiva e abordagem quantitativa com aplicação de questionário com perguntas fechadas e respostas estruturadas na escala de *Likert*, adaptada com 10 pontos. A amostra pesquisada foi de 69 respondentes, representantes de 23 Estados e 12 Capitais brasileiras. Para análise dos dados, utilizou-se da análise descritiva e análise fatorial exploratória. Nos resultados foram reportados dois fatores: relevância das informações e relação prazo/custos/adaptação às DCASP. Notou-se em relação às demonstrações que o enfoque ao Balanço Orçamentário ainda é predominante no setor público e que a Demonstração dos Fluxos de Caixa representa maior dificuldade para os profissionais.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Demonstrações Contábeis. Percepção dos Profissionais.

ABSTRACT

The adoption of international accounting standards in the public sector has been widely discussed in several countries in the 2000s, and more recently in Brazil, following the approval of the Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector. Studies around these changes have highlighted potential barriers in public entities to comply with the requirements in the high-quality standards to be used in preparing the financial statements. Given this reality, this research aimed to identify the perception of possible obstacles to the implementation of standards by professionals who design, manage and disclose financial statements in Brazilian states and capitals from the IPSAS adoption and approval of NBCASP. To this end, survey research was conducted descriptive and quantitative approach with a questionnaire with closed questions and answers structured in Likert scale, fitted with 10 points. The original sample was 69 respondents, representing 23 states and 12 Brazilian capitals. For data analysis, we used descriptive analysis and exploratory factor analysis. The results were reported two factors: relevance of information and relationship-term / cost / adaptation DCASP. It was noted in relation to the statements that the approach to the Budget Balance is still prevalent in the public sector and the Cash Flow Statement is more difficult for professionals.

Keywords: Public Accounting. International Accounting Standards Applied to the Public Sector. Accounting statements. Professionals perception

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - RESPONDENTES POR GÊNERO.....	44
TABELA 2 - FAIXA ETÁRIA	44
TABELA 3 - ESTADOS E PREFEITURAS DAS CAPITAIS ONDE ATUAM.....	45
TABELA 4 - FORMAÇÃO ACADÊMICA	46
TABELA 5 - ÁREA DE FORMAÇÃO	46
TABELA 6 - TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA ÁREA	46
TABELA 7 - VINCULAÇÃO COM O ÓRGÃO DE ATUAÇÃO.....	47
TABELA 8 - ATRIBUIÇÕES EM RELAÇÃO ÀS DCASP.....	47
TABELA 9 - ESTATÍSTICA DESCRITIVAS POR DEMONSTRAÇÃO N(69)	48
TABELA 10 - MATRIZ DE CORRELAÇÕES.....	50
TABELA 11 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS	51
TABELA 12 – COMUNALIDADES	52
TABELA 13 - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA.....	52
TABELA 14 - ANÁLISE FATORIAL (ROTAÇÃO VARIMAX).....	53

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E TERMOS TÉCNICOS

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
AFE – Análise Fatorial Exploratória
BF – Balanço Financeiro
BGU – Balanço Geral da União
BO – Balanço Orçamentário
BP – Balanço Patrimonial
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CRC-RS – Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul
DCASP – Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE – Demonstração do Resultado Econômico
DVP – Demonstração da Variação Patrimonial
FMI – Fundo Monetário Internacional
GEFIN – Grupo de Gestores das Finanças Estaduais
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes
ICFEX – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC - *International Federation of Accountants*
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*
KMO – Kaiser-Meyer-Olkin
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público
MF – Ministério da Fazenda
NBCs – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T SP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs – Organizações Não Governamentais
ONU – Organização das Nações Unidas

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PIPCP – Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UF – Unidade Federativa

TI – Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 - ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS	18
2.2 – NORMAS BRASILEIRAS E ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	22
2.3 – INOVAÇÕES E DIFICULDADES VERIFICADAS NAS MUDANÇAS.....	27
2.4 – OS RESPONSÁVEIS PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	31
2.5 - PERCEPÇÕES DOS PROFISSIONAIS SOBRE AS MUDANÇAS.....	35
3 METODOLOGIA	39
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	44
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	44
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS DEMONSTRAÇÕES	48
4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA (AFE)	49
5 CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	58
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO	65

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Desde o final do século XX, as principais melhorias nos sistemas de contabilidade pública estão relacionadas à internacionalização, ao aprimoramento da divulgação das informações, bem como à orientação para o processo de tomada de decisão (TORRES; PINA, 2001).

Para Nasi e Steccolini (2008) as inovações em técnicas financeiras e contábeis representam um aspecto fundamental das reformas vivenciadas pela administração pública nas últimas décadas. Nesse aspecto, o surgimento da *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) é a mudança mais significativa (SUTCLIFFE, 2003).

As IPSAS são Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, desenvolvidas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB) que é o órgão designado pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC) para tal missão (CFC, 2010). No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) são as duas entidades associadas à IFAC (GIROTTI, 2014).

O papel do IPSASB é desenvolver normas contábeis de alta qualidade para serem utilizadas na preparação das demonstrações contábeis para fins gerais pelas entidades públicas (CFC, 2010). Segundo Sutcliffe (2003) o conjunto inicial de normas foi criado em 1996 em resposta às preocupações com a qualidade dos relatórios financeiros dos governos, a fim de estabelecer um padrão mínimo adequado de qualidade para estes relatórios.

Embora a IFAC-IPSASB seja uma entidade privada e não poder legalmente exigir o cumprimento das normas, suas atividades e práticas têm recebido menção e reconhecimento da Organização das Nações Unidas (ONU) (CAROLINI, 2010).

As IPSAS com o incentivo do Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), estão se tornando uma referência para estabelecer qualidade nas informações e instrumento para a harmonização da contabilidade do setor público (TORRES, 2004). Informação com qualidade é aquela que contém características que as tornam úteis aos seus usuários, como a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade (CFC, 2010).

Entretanto, alguns estudos questionam a padronização de procedimentos em diferentes contextos, bem como a sua efetividade, o seu custo benefício, entre outras (WINNE, 2007; NASI E STECCOLINI, 2008; ADHIKARI et. al, 2013; ARSHAD, OMAR E AWANG, 2013; REIS E LAVARDA, 2015).

Um dos principais enfoques das mudanças na contabilidade aplicada ao setor público é a passagem do regime de caixa para o regime de competência, que é parte do esforço contínuo para a promoção de um setor público mais focado no desempenho (ARSHAD, OMAR E AWANG, 2013).

Contudo, Adhikari et al. (2013) advertem que é pouco provável que o regime de competência seja implementado com sucesso em um contexto de países em desenvolvimento sem o real conhecimento do significado das mudanças.

Para Ferreira (2013), caso se confirme o sucesso na adoção às IPSAS, será sem dúvida a maior mudança na contabilidade pública, contribuindo para o aumento da cultura do *accountability* e do rigor na gestão dos recursos públicos.

No Brasil, a convergência tornou-se realidade a partir da edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 (BRASIL, 2008) e aprovação das Resoluções do CFC que estabelecem Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T) 16.1 a 16.11 (CFC, 2012).

E para regulamentar, evidenciar os fenômenos patrimoniais e buscar um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos nas entidades públicas, foi elaborado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ambos com abrangência nacional (BRASIL, 2014b).

Embora os estudos em torno dos impactos nas mudanças no Brasil sejam embrionários, algumas pesquisas têm destacado a aparente complexidade em promover a adesão às normas, como em Fragoso et al. (2012), que realizaram uma análise comparativa dos conteúdos das normas internacionais e brasileiras, e concluíram que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma convergência efetiva.

A Resolução 1.133/08 (CFC, 2008), aprovou a NBC T 16.6 que estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, cuja adoção obrigatória se deu a partir de 1º de janeiro de 2010. Entretanto, estudos de Macedo et al. (2010); Macêdo e Klann (2012); Prieto e Martins (2015), verificaram que muitas entidades têm encontrado dificuldades na elaboração ou até deixado de publicar alguns relatórios contábeis.

Nas diversas mudanças ocorridas na contabilidade do setor público, alguns fatores poderão contribuir para um possível acanhamento na sua adoção, como exemplos, o curto prazo de tempo estabelecido para sua implantação; a falta de alinhamento entre o tempo para adoção e a capacitação dos profissionais; os custos

dos recursos tecnológicos e humanos; a adaptação cultural e do ambiente de trabalho; a dependência de decisões políticas; entre outras (FERREIRA, 2013).

Diante do contexto da adoção às IPSAS e das NBCASP pelas entidades públicas brasileiras, e da carência de pesquisas empíricas no país sobre a opinião dos profissionais que elaboram os demonstrativos, surgiu a questão norteadora para a realização desse estudo: **Qual a percepção dos elaboradores e divulgadores das Demonstrações nos estados e capitais brasileiras quanto ao processo de implantação das DCASP?**

O objetivo deste trabalho foi identificar a percepção dos profissionais ligados à elaboração, divulgação e gestão das DCASP em um cenário de implantação de novas normas e de mudanças significativas no processo.

Segundo Macedo et al. (2010) promover a aderência às normas e demais peças legais norteadoras da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais emanados pela IFAC é aparentemente complexo, necessita de ampla divulgação com vistas à aplicação uniforme em todo país.

Xavier e Silva (2012) verificaram que os Contadores de instituições vinculadas ao MEC estão positivos e receptivos às mudanças introduzidas pela NBCASP. Entretanto, pesquisas recentes sobre a opinião dos profissionais têm abordado a complexidade do processo (Piccoli e Klann, 2014; Melo, Prieto e Andrade, 2014; Nascimento, Souza e Costa, 2014).

Devido às mudanças, é importante conhecer a percepção dos responsáveis pela elaboração dos demonstrativos do setor público com vistas à possibilidade de contribuir para o aprimoramento na elaboração das Demonstrações, identificando

possíveis entraves e apresentando um panorama desde a aprovação das normas na percepção dos profissionais.

Esta dissertação está estruturada na seguinte ordem: Além desta Introdução, o segundo capítulo apresenta o Referencial Teórico, em seguida, o terceiro capítulo com a Metodologia aplicada, o quarto capítulo traz a Análise dos Dados, e por último, o quinto capítulo, com os resultados, limitações e recomendações do estudo para pesquisas futuras.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

O enfoque do IPSASB é o desenvolvimento de normas de alta qualidade para a elaboração das demonstrações contábeis a serem utilizadas por entidades públicas em todo o mundo (CFC, 2010).

A adoção dessas normas promove a transparência na prestação de contas e a responsabilização dos gestores pela eficiência na gestão dos recursos públicos (FERREIRA, 2013). Elas foram elaboradas a partir das consultas públicas realizadas pela IFAC e do envio de cartas com sugestões por agentes membros ou não da Federação Internacional dos Contadores em diversos países (SALAROLI E ALMEIDA, 2014).

O continente africano e o órgão *Accounting Standards Board* da África do Sul foram os que obtiveram mais sugestões aceitas pela IFAC, enquanto a Ásia foi continente de menor participação nas contribuições, apenas 3% das sugestões aceitas na elaboração das IPSAS (SALAROLI E ALMEIDA, 2014).

O Brasil, a partir de 2014 passou a ter direito a voz e voto na elaboração das IPSAS com a indicação pelo CFC de Leonardo Silveira do Nascimento, coordenador-geral da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e colaborador do Grupo Assessor das NBC TSP para compor o IPSASB (GIROTTI, 2014).

Salaroli e Almeida (2014) inclusive destacaram em seu estudo a não identificação de contribuições brasileiras na elaboração das normas, com isso o país

pode ter deixado de apresentar sugestões de normas que mais se adequassem a realidade nacional.

Segundo Chan (2003) a adoção as IPSAS carecem de apoio e de infraestrutura na forma de um sistema legal robusto e uma cultura de prestação de contas, contudo, normas rigorosas demais podem colidir com os interesses governamentais.

Na Austrália, a demanda por desempenho e divulgação de informações financeiras foi estimulada por uma série de eventos que visavam à promoção do gerenciamento na administração pública desde a década de 1980 (GUTHRIE, 1999).

A Nova Zelândia foi o país pioneiro na adoção ao regime de competência no setor público, tarefa dramática e que exigiu uma completa reengenharia nos sistemas de gestão financeira do governo. Contudo, as reformas são vistas como bem-sucedidas e o setor público do país é amplamente reconhecido como mais eficiente (BALL, et. al 1999).

Mas de acordo com Christiaens (1999) poucos estudos têm examinado empiricamente a implementação das mudanças na Contabilidade Pública, suas dificuldades e as razões para os diferentes resultados.

O estudo de Carvalho et. al (2007) percebeu a evolução essencialmente da contabilidade orçamental de caixa para um sistema financeiro de contabilização de custos e lançamentos por competência. Entretanto, encontrou diferentes níveis de convergência levando-se em conta fatores como o tamanho dos municípios, as condições financeiras, características urbanas, etc.

De modo global, no entendimento de Ouda (2007), efetivamente todas as transações e eventos que causem impactos econômicos sobre os governos devem ser reconhecidos, independente de quando ocorrem os fluxos de caixas associados. O autor enfatiza que a postulação da contabilidade de exercício considerada por décadas como um obstáculo, é até mais aplicável ao setor público do que o privado, vez que não é baseado apenas em fatores econômicos, mas também políticos.

Em Portugal, Carvalho et. al (2007) destacou a complexidade organizacional, práticas conservadoras e aversão às mudanças como os principais entraves na adoção às normas em municípios. O estudo de Adhikari et al. (2013) evidenciou no Nepal e Sri Lanka, países menos desenvolvidos, uma certa resistência às reformas, especialmente no que diz respeito à contabilidade de exercício.

Para Beker e Rennei (2006) as mudanças para a Contabilidade de exercício no Canadá podem ser atribuídas, em grande parcela, à coerção e autoridade normativa do Gabinete de Auditoria Geral do país.

No Brasil, alguns estudos têm discutido os impactos da adoção aos normativos internacionais (FRAGOSO ET. AL, 2012; MULATINHO ET. AL, 2014; PADILHA E LIMA, 2015).

Fragoso et al. (2012) realizaram um comparativo entre as IPSAS e NBCT SP, e verificaram que as normas internacionais estão mais voltadas à orientação de “como fazer”, enquanto nas normas brasileiras constata-se a predominância de maior exposição conceitual.

O estudo de Padilha e Lima (2015) analisou o processo de mensuração e evidenciação das participações societárias da União, onde se constatou que mais de 90% das participações registradas no Balanço Geral da União (BGU) não atendem aos critérios de mensuração estabelecidos pelos padrões contábeis internacionais.

Na avaliação dos desafios do processo de convergência as normas internacionais por empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro, verificou-se a existência de conflitos de prazos e procedimentos técnicos contábeis (MULATINHO et al. 2014).

Segundo Macedo e Klann (2012) o Brasil ainda está afastado do ideário de uma boa imagem no que tange ao atendimento aos preceitos internacionais de Contabilidade pública. Entretanto, Feijó (2012) explica que uma mudança tão significativa como esta não se faz do dia para noite, pois têm reflexos diretos no cotidiano da administração pública, dos contabilistas, auditores e gestores públicos.

Um pouco antes que o setor público, as entidades do setor privado passaram pelo mesmo processo de harmonização contábil, e nos esforços em torno das mudanças, dificuldades como a interpretação das normas, os idiomas, as terminologias, os impactos políticos, entre outras, foram relatadas (ZEFF, 2007).

O processo de mudanças da Contabilidade do setor público como se observa, perpassa por diferentes contextos não só entre os países, mas internamente em cada um deles, países desenvolvidos ou menos desenvolvidos, regiões de maior potencial econômico em relação às demais, além das conjunturas sociais e políticas.

A convergência aos padrões internacionais de Contabilidade para as entidades do setor público tem atraído à atenção de diversas organizações internacionais, atrelado a isso o interesse dos países para o processo de mudanças, contudo, os resultados efetivos ou não, deve levar alguns anos para aparecer.

2.2 – NORMAS BRASILEIRAS E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

No Brasil, a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) 184/2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis (BRASIL, 2008).

A aprovação das NBCASP reforça a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) por trazer novidades como a previsão para a depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa (TAUK, 2012).

Darós e Pereira (2009) destacaram que um dos principais pontos da transição da contabilidade pública brasileira está na mudança do enfoque contábil, antes centrado no controle orçamentário, atualmente na contabilidade patrimonial.

No mesmo sentido, Bezerra Filho (2015) diz que os vetores centrais da renovação estrutural da contabilidade pública brasileira estão focados no patrimônio público, e ainda na transparência das informações e na necessidade de convergência as normas internacionais.

Segundo Macedo et al. (2010) para as boas práticas da gestão e das mudanças resultantes da transformação do foco patrimonial da contabilidade serem percebidas pela população, carecem de “desenvolvimento social” e um maior nível de transparência. Zuccolotto e Teixeira (2014) destacam o baixo nível de transparência fiscal apresentado pelos Estados brasileiros e a constatação da razoável distância entre o governo e a sociedade civil.

Tauk (2012) observou em municípios brasileiros que os relatórios apresentavam fortes indícios de gerenciamento de informações para alcançar

parâmetros econômico-financeiros exigidos pela legislação, prática que reduz a confiabilidade das informações divulgadas pelos governos.

As informações geradas pelo regime de competência segundo o estudo de Herbest (2010) não estão sendo devidamente utilizadas na tomada de decisão e no controle das entidades, considerando que um dos motivos possa ser a exposição do mau desempenho dos gestores.

Para Melo, Prieto e Andrade (2014, p. 31):

Se operacionalmente a convergência for implantada com sucesso, gerando informações úteis para os seus usuários, não se pode concluir que obteve sucesso. Se essas informações geradas com base no regime de competência não forem utilizadas pelos gestores públicos para a tomada de decisão econômica não serão úteis, ou seja, não irão agregar valor. E a responsabilidade de agregar valor, proporcionando o desenvolvimento econômico é do gestor público de todas as esferas do governo. Assim não irão gerar benefícios econômicos futuros que é o principal objetivo da informação contábil.

Segundo Zuccolotto e Teixeira (2014) fica evidente a falta de modelo normativo de transparência, levando os Estados a divulgarem em maior parte informações acerca da execução orçamentária.

Na administração pública, os decisores políticos se concentram mais com indicadores, índices de preços, taxa de inflação, PIB, superávit, ao que parece ser mais fáceis de aceitar que não existem fundamentalmente números bons ou ruins (CAROLINI, 2010).

A despeito da compreensibilidade das informações das Demonstrações, o CFC (2010, pag. 520) estabelece:

As informações apresentadas nas demonstrações financeiras possuem compreensibilidade quando são compreensíveis para usuários que têm um conhecimento razoável de atividades comerciais e econômicas e de contabilidade e que desejam estudar as informações com diligência razoável. As informações sobre questões complexas não devem ser excluídas das demonstrações contábeis simplesmente na justificativa que estas podem ser muito difíceis para o entendimento de certos usuários.

A Resolução CFC nº 1.133/2008 que aprovou a NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis, apresenta todos os demonstrativos a serem elaborados pelas entidades públicas (CFC, 2008). A aprovação dessa norma busca aperfeiçoar as demonstrações do setor público brasileiro às necessidades de informações pelos seus usuários internos e externos, mediante alinhamento com as normas internacionais e a legislação vigente no país (BEZERRA FILHO, 2015).

Segundo Mauss (2012, p.18) a função da norma está na evidenciação de informações sobre os resultados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público e também das mutações ocorridas em determinado período. Acerca das mutações patrimoniais, Tedros et al. (2015) notaram em seus estudos numa instituição de ensino público que a adoção da depreciação resultou em maior transparência sobre a situação patrimônio.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são destinadas a atender propósitos ou fins gerais e possuem o objetivo de atender aos usuários em suas necessidades de informação. Os usuários destas demonstrações no setor público incluem pagadores de impostos e taxas, membros do poder legislativo, credores, fornecedores, os meios de comunicação, e servidores (CFC, 2010). Para Mauss (2012), além destes, os gestores, organizações não governamentais (ONGs), outras esferas de governo e entidades reguladoras.

A norma auxilia no atendimento a um dos pressupostos da Lei Complementar 101/2000 que é a transparência da gestão fiscal, tratados nos artigos 48 e 49 sobre os instrumentos de transparência e forma de acesso e divulgação para a sociedade (DARÓS E PEREIRA, 2009).

A divulgação das demonstrações contábeis conforme Flach (2014) é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e que podem ser realizadas de maneiras diversas, entre elas:

- Publicação na imprensa oficial;
- Remessa aos órgãos de controle interno e externo, associações e conselhos representativos;
- Disponibilização para acesso da sociedade em local e prazos indicados; disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Entretanto, Fragoso et al. (2012) analisaram comparativamente o arcabouço conceitual da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.6 com as IPSAS 1, 2, 18 e 19, que abordam as Demonstrações Contábeis e não encontraram indicações sobre local de publicação ou divulgação dos demonstrativos, logo, não convergindo com a ênfase da norma que é a transparência.

Apesar de a internet ser um veículo de ampla divulgação, poucos Estados promovem o *disclosure* dos relatórios de controle interno, assim como, apresentam baixo índice no atendimento aos dispositivos da NBCT 16.8 – Controle Interno, contrariando os preceitos das boas práticas de governança e que consideram o controle interno uma das suas dimensões (BRAGA NETO, VASCONCELOS E MENDES DE LUCA, 2013).

O Manual IFAC exige o desenvolvimento de políticas contábeis que assegurem que as demonstrações contábeis proporcionem informação com características qualitativas como compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, comparabilidade, entre outras (CFC, 2010).

Para evidenciar as informações, a contabilidade do setor público está instruída para apresentar as seguintes demonstrações exigidas pela NBC T SP 16.6:

- a) Balanço patrimonial;
- b) Balanço orçamentário;
- c) Balanço financeiro;
- d) Demonstração das variações patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Inicialmente a NBC T SP 16.6 trazia em seu escopo a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), mas com a aprovação da Resolução CFC nº 1.437/13, a Demonstração fora excluída e outras duas incluídas: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas (CFC, 2013). No entanto, como a própria norma preconiza, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

Segundo Bezerra Filho (2015) as demonstrações contábeis são fundamentais para a gestão pública, pois além de evidenciar a situação e as variações do patrimônio, poderá possibilitar a tomada de decisão pelos gestores e a promoção da transparência e do controle social.

Conforme a Parte V do MCASP, as Demonstrações têm como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP, e que devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios (BRASIL, 2014b).

Neste mesmo sentido, tendo em vista a consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios sob a mesma base

conceitual, a STN aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (BRASIL, 2015).

O processo de mudanças no Brasil tem ocorrido gradualmente através de um conjunto de ações articuladas entre a STN e o CFC. Esse conjunto de ações corresponde à aprovação das normas para as Demonstrações Contábeis, a criação do PCASP e do MCASP, além da instituição dos grupos para as discussões em torno das mudanças.

2.3 – INOVAÇÕES E DIFICULDADES VERIFICADAS NAS MUDANÇAS

As novas normas trouxeram inovações como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, além de atender o art. 101 da Lei 4.320/64 sobre a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais (DARÓS E PEREIRA, 2009).

Contudo, estudos de Macêdo e Klann (2012) apontaram que os Estados brasileiros não divulgaram relatórios de acordo com a NBCASP no triênio 2010, 2011 e 2012, levantando dúvidas quanto à adoção plena das normas. Para Macedo et al. (2010) a falta de conhecimento dos termos e do que representa o processo de convergência como um todo para o Brasil será um grande empecilho.

A NBCASP também estabelece normativos para o controle interno das entidades como ferramenta para o fortalecimento da gestão pública, contudo, no triênio 2008, 2009 e 2010, os Estados do Ceará, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, eram os que mais atendiam essas normas, enquanto o Estado do Pará não se constatou o cumprimento dos requisitos (BRAGA NETO, VASCONCELOS E MENDES DE LUCA, 2013).

Embora a pesquisa de Pereira, Silva Filho e Callado (2015) não tenha sido direcionada à implantação das NBCASP, foi observado que os servidores das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército - ICFEX apesar de atuarem em funções de controle interno, de riscos e de gestão da informação, percebem a elaboração das demonstrações contábeis como uma das funções menos relevante.

No mesmo sentido, o estudo de Mande (2015) verificou junto aos profissionais de contabilidade no setor público da Nigéria que os relatórios contábeis não são preparados e divulgados anualmente, e que não há um padrão adequado para os demonstrativos.

Tedros et al. (2015) estudaram as perspectivas e desafios no reconhecimento e registro da depreciação no patrimônio de uma instituição de ensino pública e concluíram que houve melhoria no controle patrimonial, pela evidenciação da real dimensão do patrimônio. Contudo, não encontraram contribuições acerca dos registros da Depreciação para uso na tomada de decisão na instituição.

Na percepção dos servidores das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, o controle patrimonial é a função mais relevante realizada pela controladoria dos órgãos (PEREIRA, SILVA FILHO E CALLADO, 2015).

O processo de mudança nos sistemas de Contabilidade, segundo estudo de Reis e Lavarda (2015), teve origem nas pressões externas dos governos federal e estadual, onde o foco maior se deu no campo técnico, não sendo percebidos ganhos sociais e de eficácia com a mudança.

Prieto e Martins (2015) analisaram o nível de adoção as normas da NBC 16 nos balanços da União no triênio 2010 a 2012 e mesmo tendo notado empenho por parte da União para uma maior adesão por parte das entidades, esta ocorre de forma gradativa.

A academia no seu papel de formar profissionais deve fomentar novas pesquisas, contribuindo para a propagação dessa nova contabilidade pública e possibilitar ampla divulgação desse processo (MACEDO et al., 2010).

Nesse cenário de mudanças, Feijó (2012) destacou no Brasil em relação às dificuldades, dois aspectos: a mudança de cultura por parte da administração pública e a mudança dos sistemas de contabilidade. O primeiro está relacionado ao hábito no setor público brasileiro de não segregar os fatos orçamentários dos patrimoniais. Já o segundo, o fato de que nos Estados e União em sua maioria têm que refazer seus sistemas, pois em muitos casos os mesmos foram desenvolvidos em plataformas tecnológicas antigas.

Melo e Buenos Ayres (2014) concordam que a mudança de cultura e a quebra de paradigmas certamente são os principais desafios para a administração pública, assim como os custos com novos sistemas e treinamento de pessoal.

Mulatinho et al. (2014) observaram nas empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro a ausência de sistemas de informações que integrem em todas as esferas públicas o conjunto de normas e procedimento aplicáveis ao setor público. Antonelli et al. (2012) avaliaram as dificuldades dos contabilistas no uso da Tecnologia da Informação (TI) e constataram que os profissionais apresentam grandes dificuldades quando utilizam *softwares* em fase de implantação.

O estudo com analistas de Mercados de Capitais apontou que os indicadores de desempenho econômico-financeiros mais utilizados são os do grupo que utilizam o regime de competência e as demonstrações mais importantes são a DRE, a DFC e o Balanço Patrimonial, nesta ordem (VIEIRA et al. 2014).

No setor público, Macêdo e Klann (2014) constataram no triênio 2010, 2011, 2012 que os estados brasileiros não estavam preparados para divulgar as DCASP segundo a NBCASP, a DFC, por exemplo, não havia sido evidenciada por nenhum estado.

Importante ressaltar que os prazos para implantação das normas têm sofrido diversas alterações conforme as Portarias STN 828/2011, 753/2012, e mais recentemente a Portaria 634/2013 estabeleceu a adoção das DCASP por todos os entes da Federação até o fim do exercício de 2014 (BRASIL, 2011; BRASIL, 2012; BRASIL, 2013).

O Anexo da Portaria STN nº 548/2015 compreende um Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) e dispõe principalmente sobre os prazos-limite para adoção dos procedimentos contábeis aos entes da Federação sob uma mesma base conceitual. Contudo, os prazos para adoção PCASP e das DCASP sofreram alterações (BRASIL, 2015).

Segundo Herbest (2010), na maioria dos países, o resultado não desejado revelado com a adoção do regime de competência se deu pela má ou nenhuma utilização das informações geradas e também pela insuficiente atenção dada à sua aplicação devido à falta de vontade política.

A proposta de Nascimento, Souza e Costa (2014) seria a utilização dos conceitos de Gerenciamento de Serviços na implantação das NBCASP, onde o passo inicial seria trazer toda a equipe para o projeto e promover a reflexão nos colaboradores de que as mudanças são úteis.

O processo de convergência demanda esforços no sentido de promover uma eficaz conscientização de todos os atores do processo, incluindo a sociedade, e não apenas dos profissionais que atuam na área pública (MACEDO et al., 2010).

As dificuldades em torno da adoção às normas internacionais e brasileiras são as mais diversas, contudo, alguns resultados já começam a surgir, os prazos para o cumprimento das normas sofreram prorrogações e a criação de um plano para implantação dos procedimentos contábeis foi criado. Nesse sentido, resta às mudanças serem postas em prática pelos profissionais responsáveis e o acompanhamento dessas práticas para o cumprimento das normas, desde que fornecidas às condições para o seu atendimento pelas entidades.

2.4 – OS RESPONSÁVEIS PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Nos países desenvolvidos, a contabilidade pública é considerada um componente bem sucedido das reformas do setor público, enquanto nos países em desenvolvimento, além de instrumento para a modernização da gestão, é considerada importante ambiente contra fraudes e desperdícios dos governos (TORRES, 2004).

A missão do IFAC é o desenvolvimento e valorização do profissional contábil para habilitá-lo a prestar serviços de forma consistente e de alta qualidade no interesse público (SUTCLIFFE, 2003).

Internacionalmente, a Contabilidade governamental tem atraído considerável atenção, onde a profissão contábil descobriu um grande potencial para alargar suas competências e prestação de serviços aplicados ao setor público (CHAN, 2003).

Os responsáveis por elaborar e apresentar as demonstrações contábeis no setor público varia dentro de cada jurisdição e de uma jurisdição para outra. Assim como, uma jurisdição poderá distinguir entre quem elabora e quem aprova e apresenta as demonstrações contábeis (CFC, 2010).

Para Chan (2003) as IPSAS podem facilitar a entrada de contabilistas do setor privado e auditores para o setor público, bem como servir para a inclusão da contabilidade governamental no corpo comum de conhecimento esperado de todos os contadores.

De acordo com Darós e Pereira (2009) a implantação das NBCs ainda carece de discussão, inclusive da validação empírica das implicações de cada uma, assim, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deve difundi-las, principalmente nos Estados e Municípios, visando à harmonização e suas aplicações.

Nesse sentido, a partir da consulta pública com a contribuição de diversas entidades como Tribunais de Contas, Secretarias de Fazenda de Estados e Municípios, Órgãos de Representação de Classe, Prestadores de Serviços, entre outras, é que se aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, principalmente no que se refere aos prazos (BRASIL, 2015).

Para materialização das mudanças, as empresas, escritórios e profissionais da contabilidade devem se capacitar para levar aos gestores tempestivamente às mudanças na contabilidade pública, assim como adequarem seus sistemas ao novo modelo (MELO E BUENOS AYRES, 2014).

Segundo Prieto e Martins (2015), a tarefa dos contadores públicos não está fácil, considerando muitas etapas que ainda precisam ser cumpridas na adoção às normas. É importante à conscientização dos profissionais, não só dos contadores, mas dos gestores, por considerar que a implantação da “Nova Contabilidade” é uma quebra de paradigmas e costumes já enraizados (FEIJÓ, 2012).

Chan (2003) acredita que as IPSAS podem elevar o prestígio dos contabilistas do governo, frequentemente considerados mais como burocratas do que profissionais certificados.

Para o gestor público nos municípios, é desafiador a implementação das Normas Brasileiras por exigir muita responsabilidade e competência para adequação aos novos padrões (MELO E BUENOS AYRES, 2014).

A elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do governo geralmente está sob a responsabilidade do chefe da agência central de finanças do governo, a exemplo do Controlador ou Contador Geral, Ministro das Finanças ou equivalente (CFC, 2010).

Ferreira (2013) recomenda o desenvolvimento de competências adequadas aos dirigentes da Administração Pública condicionando a nomeação aos cargos financeiros o conhecimento na área de contabilidade pública.

No estudo de Melo, Prieto e Andrade (2014, p. 28), o perfil dos profissionais das entidades públicas analisadas nas três esferas foi adequado por serem em sua maioria do quadro efetivo, possuem mais de 6 (seis) anos de experiência, e nível de escolaridade entre graduação e mestrado. Contudo, é preciso acompanhar o efetivo implemento das normas, a necessária diligência de recursos, adequados sistemas de informação e a capacitação profissional (PRIETO E MARTINS, 2015).

Ainda assim, promover mudanças sem reconhecer o contexto dos países, principalmente os menos desenvolvidos, pode servir mais como um símbolo de legitimidade e uma dissociação da prática real do que conduzir a quaisquer melhorias na gestão do setor público (ADHIKARI et al., 2013).

Na Nova Zelândia, onde o setor público é reconhecidamente eficiente e eficaz, os Gerentes públicos têm maior discricão do que em outros lugares, seguido de um rigoroso sistema de desempenho-avaliação e responsabilização (BALL et al. 1999).

No Brasil, para implantação das NBCASP, na opinião de Melo e Buenos Ayres (2014), tão relevante quanto o papel do gestor público é o papel da sociedade civil e das empresas no sentido de exercer o controle e a fiscalização desses gestores.

A Portaria STN 634/2013 em seu art. 11 preconiza que todos os entes da Federação devem adotar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP até o término do exercício de 2014 (BRASIL, 2013). Com isso, os gestores públicos têm dado especial atenção aos prazos estabelecidos pelas normas e pela STN, considerando o risco de não terem as contas públicas aprovadas pelos órgãos de fiscalização (FLACH, 2014).

Nas recomendações do Anexo da Portaria STN 548/2015 (BRASIL, 2015, pág. 38):

Recomenda-se que os entes da Federação realizem os seus próprios planos de ação referentes à implantação dos procedimentos contidos neste Documento, de forma que a conclusão da implantação coincida com os prazos finais estabelecidos. Ressalta-se que a inobservância dos prazos aqui contidos poderá ensejar as penalidades previstas no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, **pois a STN poderá não dar quitação à obrigação definida naquele artigo e o ente da Federação poderá ser impedido de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito.**

Os contadores públicos devem conhecer e compreender as novas informações produzidas pela contabilidade que deve ser aplicada ao setor público, os conceitos de competência, entender o fluxo de caixa, o cumprimento das obrigações financeiras e retorno do capital empregado às demandas públicas. Ou seja, o conhecimento para a tomada de decisão dos gestores (FLACH, 2014).

“É preciso traçar uma visão geral da convergência para averiguar se está tendo empenho ou não dos entes da federação para a efetiva implantação das normas” (MELO, PRIETO E ANDRADE, 2014, p. 32).

O momento de mudança da contabilidade pública é também um momento de reconhecimento do papel dos profissionais das áreas de finanças, orçamentos e de gestão pública, especialmente os contadores, pois deles é que vão demandar as principais técnicas, conhecimento e compromisso com as mudanças.

2.5 - PERCEPÇÕES DOS PROFISSIONAIS SOBRE AS MUDANÇAS

O observador constrói ou mesmo conclui percepções fundamentadas numa interpretação da informação fornecida pelo ambiente, segundo a proposta da abordagem construtivista (SCHIFFMAN, 2005).

Embora o estudo fenomenologia da percepção em Merleau-Ponty seja voltado à questão sensorial, o autor destaca que “todo saber se instala nos horizontes abertos pela percepção” (MERLEAU-PONTY, 1999, p. 280).

Estudar as opiniões como conteúdos representativos com base nas linguagens, discursos e práticas é uma das características da representação social, importante instrumento para compreensão das realidades sociais coletivas e muito explorada nas ciências sociais (ALMEIDA, 2005).

Nos últimos anos a classe contábil brasileira tem debatido amplamente a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade em entidades privadas e a partir de 2008 iniciaram os debates em torno da adoção às Normas no setor público (PICCOLI E KLANN, 2014).

Neste sentido, a STN instituiu o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) para emitir recomendações de caráter técnico para redução das divergências e propiciar maior transparência da gestão contábil. O Grupo é composto por membros representantes da União, Estados e Distrito Federal, Municípios, órgãos de controle interno e externo, acadêmicos de notório saber em Contabilidade Pública, além de representantes indicados pelo CFC (BRASIL, 2014a).

Diversos estudos no Brasil e exterior têm abordado a opinião dos profissionais em torno das mudanças ocorridas na Contabilidade do setor público, tanto relacionados à adoção das IPSAS, quanto aos normativos específicos em cada país (Nasi e Steccolini, 2008; Arshad, Omar e Awang, 2013; Piccoli e Klann, 2014; Melo, Prieto e Andrade, 2014).

Arshad, Omar e Awang (2013) pesquisaram a percepção dos profissionais que elaboram as Demonstrações a partir da adoção as IPSAS em instituições públicas de ensino e constataram que a maioria dos entrevistados destacaram os custos significativos para formação e recrutamento de pessoal com conhecimentos técnicos relevantes.

Piccoli e Klann (2014) estudaram a opinião dos Contadores em Municípios da Região do Meio Oeste do Estado de Santa Catarina sobre as NBCASP e concluíram que a metade dos pesquisados declarou não possuir amplo conhecimento da matéria e que as maiores deficiências estão nas mudanças a serem adotadas na Depreciação, Amortização, Exaustão, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos.

O estudo de Melo, Prieto e Andrade (2014) analisou a percepção de servidores públicos dos órgãos públicos federal, estadual e municipal na cidade de Uberlândia- MG, e constataram que os servidores estão cientes da importância das

mudanças e possuem um nível básico de conhecimento sobre o tema. Contudo, não há empenho dos órgãos na capacitação dos servidores.

Outra questão destacável nos estudos de Arshad, Omar e Awang (2013) é que a adoção ao princípio da competência para a maioria dos profissionais podem não resultar em benefícios significativos para a gestão financeira, orçamentária e na alocação dos recursos nas entidades analisadas.

Para os contadores a nova contabilidade pública é importante para a transparência e controle das contas públicas, porém os profissionais ainda não estão aptos a elaborar e analisar as demonstrações contábeis do setor público, concluíram (PICCOLI; KLANN, 2014).

Infere-se em Arshad, Omar e Awang (2013) que o impacto das mudanças nos sistemas da contabilidade pública é mais por uma questão de familiaridade dos responsáveis pela elaboração dos relatórios contábeis.

Em Nasi e Steccolini (2008) os elaboradores entendem que o incremento informações aos relatórios não é visto como uma ferramenta útil, pelo não atendimento as necessidades internas e pela ausência do controle gerencial. Desse modo, as autoras questionam se o momento seria oportuno para reformas.

No estudo de Arshad, Omar e Awang (2013), espera-se que ao longo do tempo os elaboradores das Demonstrações financeiras gradualmente entendam e apreciem os benefícios da informação contábil no setor público baseada em princípios.

Implantar as novas regras contidas nas normas brasileiras exige planejamento, estudo dos impactos que as mudanças representam para as entidades, criando etapas de implantação por meio dos conceitos do modelo de Gerenciamento de Serviços (NASCIMENTO; SOUZA; COSTA, 2014).

Na Nigéria, os profissionais destacaram a ausência de padrões adequados para elaboração das Demonstrações contábeis, o não estabelecimento de prazos para divulgação, além da falta de confiabilidade dos relatórios (MANDE, 2015).

Os impactos em torno das mudanças são muitos e as opiniões em diversas direções como recursos, capital humano, treinamentos, custo benefício, compromisso dos entes públicos, entre outros. Nesse sentido, a importância de verificar o que pensam os profissionais que vivenciam diariamente as mudanças para que sejam tomadas providências pontuais no sentido de atender as exigências contidas nas normas e redução dos impactos no cotidiano da administração pública.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Em relação aos objetivos, o estudo pode ser classificado como exploratório-descritivo com enfoque predominantemente quantitativo.

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial descrever características de determinada população ou fenômeno, ou ainda estabelecer relações entre variáveis (DIEHL E TATIM, 2004). As pesquisas mais recentes geralmente envolvendo experimentos complexos, com muitas variáveis e tratamentos, são realizadas através de estratégias quantitativas (CRESWELL, 2010, p. 36).

Para obtenção das informações, em Diehl e Tatim (2004) é possível classificar a pesquisa como bibliográfica por analisar material já elaborado, principalmente em artigos científicos. A investigação bibliográfica seja ela realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva, busca conhecer e analisar as contribuições do passado sobre determinado assunto (CERVO, 2007).

Concomitante ao estudo bibliográfico sobre as discussões em torno da adoção às normas e a percepção dos profissionais de contabilidade, foi realizada pesquisa de levantamento, que de acordo Creswell (2010, p.36) permite uma exposição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou de opiniões de uma população, estudando parte dessa população.

Os levantamentos são mais adequados para estudos descritivos, muito úteis em pesquisas de opinião, contudo, são pouco indicados para estudos de problemas nas relações sociais complexas (DIEHL E TATIM, 2004).

Para responder à questão de pesquisa, o estudo recorreu aos métodos estatísticos para a análise e interpretação dos dados, permitindo caracterizá-la como pesquisa quantitativa.

Para coleta de dados foram enviados questionários *on line do google docs®* entre os meses de julho e novembro de 2015 para a maioria das Secretarias de Fazenda, Coordenações e Chefias Contábeis, de Finanças, de Gestão, Contadorias, Coordenações de TI, Ouvidorias e membros do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN) nos endereços eletrônicos disponibilizados nas páginas das Unidades na internet. Também foram realizados contatos por telefone com vários profissionais na maioria dos Estados e Capitais, para incentivar a participação e principalmente prestar maiores esclarecimentos.

Segundo Diehl e Tatim (2004) dentre as vantagens para aplicação do questionário estão a economia de tempo, o alcance de um maior número de pessoas simultaneamente, a abrangência de área geográfica mais ampla e obtenção de respostas que materialmente seriam inacessíveis. É a forma mais utilizada para coletar dados porque possibilita medir com mais precisão o que se deseja (CERVO, 2007).

Entre as desvantagens do questionário de acordo com Diehl e Tatim (2004) está a pequena porcentagem de retorno, a impossibilidade de ajudar o informante numa questão mal compreendida, a devolução tardia e a exigência de um universo mais homogêneo.

O questionário de pesquisa foi dividido em duas partes, a primeira composta por questões descritivas para identificar o perfil dos respondentes e a segunda com questões fechadas sobre 08 (oito) atributos em relação a 5 (cinco) das demonstrações aprovadas pela NBC T 16.6.

Na segunda parte do questionário, as respostas foram estruturadas em uma escala tipo *Likert* adaptada com dez pontos (1 a 10), onde foram estabelecidas duas âncoras verbais em que 1 (um) representa Baixo Nível de Concordância e 10 (dez) representa Alto Nível de Concordância na opinião do respondente para os atributos relacionadas a cada uma das cinco demonstrações.

A escala de *Likert* (1932) corresponde a uma linha com cinco pontos fixos de respostas que vão de “aprovo totalmente” a “desaprovo totalmente”, onde os respondentes precisavam marcar somente os pontos fixos estipulados na linha.

Apesar da escala de *Likert* centrar-se na utilização de cinco pontos, Clason e Dormody (1994) asseguram que diversos estudos têm usado classificações paralelas às de cinco pontos de maneira aceitável. Assim, a escala de 10 pontos utilizada na pesquisa se configura como sendo do tipo *Likert*.

Cummins e Gullone (2000), inclusive recomendam a escala de 10 pontos como melhor alternativa por apresentar uma melhor estabilidade, indiferente da amostra. Já as âncoras verbais devem ser utilizadas apenas nas extremidades, pois os respondentes tendem a analisar somente as extremidades da escala, assim, os itens em específico podem ser ancorados apenas por números (VIEIRA E DALMORO, 2008).

Os atributos abordados no questionário estão relacionados com possíveis entraves na implantação das normas apontadas por Ferreira (2013). Esses atributos são: (i) prazo estabelecido para adoção; (ii) relação entre o tempo concedido para a adoção e o tempo necessário para a sua adaptação; (iii) custos dos recursos tecnológicos e humanos necessários; (iv) adaptação cultural e do ambiente de trabalho; (v) qualidade da informação; (vi) informações compreensivas para os

usuários internos; (vii) informações compreensivas para os usuários internos; (viii) e uso das informações no processo de tomada de decisão pelos gestores.

Tais atributos foram analisados nas seguintes DCASP:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Balanço Orçamentário (BO);
- Balanço Financeiro (BF);
- Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); e
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

Não foram incluídas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Notas explicativas, pois ambas foram incluídas mais recentemente pela Resolução CFC nº 1.437/2013 e não foi encontrado na literatura estudos que apontem o não cumprimento das normas em relação a estas demonstrações.

Dada à necessidade de validar o uso do questionário, procedeu-se a realização de um teste piloto com a coleta de dados de 08 (oito) respondentes distribuídos em 05 (cinco) Estados diferentes no Sul, Sudeste e Nordeste do país. Assim, analisou-se a adequação das informações à ferramenta de análise dos dados. Os resultados sugeriram que o questionário ficou adequado, porém, foi necessária a reformulação de algumas questões propostas por alguns respondentes para o melhor entendimento dos participantes na pesquisa.

Inicialmente a proposta da pesquisa é de que seria direcionada aos profissionais dos Estados e do Distrito Federal. Entretanto, considerando o baixo retorno dos respondentes nos três primeiros meses, a pesquisa foi estendida aos Profissionais nos municípios das Capitais, e uma das questões que abordava a “interferência política sobre a elaboração das Demonstrações Contábeis”, foi

anulada no questionário por suposição de que estivesse influenciando no baixo retorno até então dos respondentes. Cabe ressaltar que a questão anulada não recebeu qualquer solicitação de reformulação ou crítica durante o teste piloto.

Especificamente nas Capitais, a coleta de dados ocorreu nos meses de outubro e novembro de 2015.

Foram enviados questionários para 106 (cento e seis) endereços eletrônicos, e do total enviado, 67 (sessenta e sete) foram respondidos, representando 23 (vinte e três) Estados e 12 (doze) Capitais brasileiras.

A amostra do estudo é do tipo não-probabilística, selecionada por julgamento os profissionais lotados nos setores responsáveis pelo processo de elaboração, divulgação e gestão das informações contábeis nas Secretarias Estaduais e Municipais de Fazendas, Contadorias-Geral, etc.

Para análise dos resultados foi realizada uma Análise Fatorial Exploratória (AFE) para exame dos fatores comuns entre as variáveis com o intuito de “identificar fatores ou dimensões latentes que refletem o que as variáveis têm em comum” (HAIR et al., 2009, p.112). Para todos os procedimentos estatísticos, foi utilizado o SPSS for Windows, versão 21.

Capítulo 4

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A Tabela 1 apresenta os respondentes por gênero, onde pouco mais da metade é do sexo masculino, 58%.

	Masculino	Feminino	Total
Frequência	40	29	69
%	58%	42%	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

A faixa etária aparece bem distribuída na Tabela 2, porém, 69% têm idade acima dos 36 anos.

Anos	Frequência	%
Até 20	-	0
21 a 25	-	0
26 a 30	11	16
31 a 35	12	17
36 a 40	7	10
41 a 45	12	17
46 a 50	12	17
Acima de 51	15	23
Total	69	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

Os estados e os municípios das capitais onde atuam os respondentes estão na Tabela 3. Os estados do Maranhão, Paraíba e Sergipe, bem como suas Capitais, São Luís, João Pessoa e Aracaju, não foram obtidos respostas dos profissionais aos questionários enviados.

TABELA 3 - ESTADOS E PREFEITURAS DAS CAPITAIS ONDE ATUAM

Estados	Frequência	%	Capitais	Frequência	%
AC	4	9%	Rio Branco	-	0%
AL	2	4%	Maceió	-	0%
AM	1	2%	Manaus	1	5%
AP	1	2%	Macapá	-	0%
BA	4	9%	Salvador	1	5%
CE	-	0%	Fortaleza	2	8%
DF	1	2%	Brasília	-	0%
ES	3	6%	Vitória	1	5%
GO	1	2%	Goiânia	-	0%
MA	-	0%	São Luis	-	0%
MG	4	9%	Belo Horizonte	7	30%
MS	1	2%	Campo Grande	-	0%
MT	2	4%	Cuiabá	-	0%
PA	1	2%	Belém	1	5%
PB	-	0%	João Pessoa	-	0%
PE	6	14%	Recife	1	5%
PI	2	4%	Teresina	1	5%
PR	3	6%	Curitiba	1	5%
RJ	1	2%	Rio de Janeiro	1	5%
RN	1	2%	Natal	-	0%
RO	4	9%	Porto Velho	-	0%
RR	1	2%	Boa Vista	-	0%
RS	1	2%	Porto Alegre	-	0%
SC	1	2%	Florianópolis	1	5%
SE	-	0%	Aracaju	-	0%
SP	1	2%	São Paulo	4	17%
TO	1	2%	Palmas	-	0%
Total	47	100%	Total	22	100%

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaborado pelo autor.

Os 47 (quarenta e sete) profissionais respondentes responsáveis pelas DCASP nos estados representam 23 das 27 Unidades Federativas do país, o que corresponde aproximadamente a 85% do total.

Nas Prefeituras das Capitais, os 22 (vinte e dois) respondentes representam apenas 12 (doze) municípios, portanto, 46% das 26 Prefeituras possíveis. A capital federal Brasília por não possuir Prefeitura apresentou-se apenas o compute do representante elaborador das DCASP na Unidade Federativa.

Na sequência, as Tabelas 4 a 8 apresentam as características descritivas dos respondentes relacionadas ao grau de instrução, áreas de formação, tempo de

experiência, vinculação com o setor público e as competências em relação às DCASP.

TABELA 4 - FORMAÇÃO ACADÊMICA

	Ensino Médio	Graduação	Especialista	Mestrado	Doutorado	Outros	Total
Frequência	-	14	44	10	1	-	69
%	0%	20%	64%	15%	1%	0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

Como se observa na Tabela 4, a maior parte dos profissionais é de especialistas, 64%, 15% possuem Mestrado e 1% Doutorado, o que denota que a grande maioria dos respondentes é de profissionais que buscam qualificação.

TABELA 5 - ÁREA DE FORMAÇÃO

Área	Frequência	%
Administração	00	0%
Contabilidade	69	100%
Economia	00	0%
Direito	00	0%
Engenharia	00	0%
Outros	00	0%
Total	69	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

A Tabela 5 demonstra que todos os respondentes, 100% da amostra, são Contadores e 57% deles possuem mais de 10 anos de experiência na área - Tabela 6.

TABELA 6 - TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA ÁREA

Anos	Frequência	%
Até 05	12	17%
06 a 10	19	28%
11 a 15	14	20%
16 a 20	8	12%
21 a 25	1	1%
26 a 30	10	15%
Mais de 31	5	7%
Total	69	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

Quanto ao vínculo profissional, 94% dos respondentes são servidores públicos e apenas 6% prestam serviços aos órgãos - Tabela 7. Notou-se na Tabela

8 que todos os profissionais atuam em alguma etapa do processo, inclusive, 19% deles atuam tanto na elaboração, quanto na divulgação e gestão das informações.

TABELA 7 - VINCULAÇÃO COM O ÓRGÃO DE ATUAÇÃO

	Servidor	Prestador de Serviço	Total
Frequência	65	4	69
%	94%	6%	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

TABELA 8 - ATRIBUIÇÕES EM RELAÇÃO ÀS DCASP

Atribuição	Frequência	%
Elaboração	23	33%
Divulgação	6	9%
Gestão	7	10%
Elaboração e divulgação	13	19%
Elaboração e gestão	5	7%
Divulgação e gestão	2	3%
Elaboração, divulgação e gestão	13	19%
Total	69	100%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

A estatística descritiva do perfil dos respondentes sugere que os respondentes apresentam perfil adequado para o alcance dos objetivos da pesquisa. Observou-se que em sua grande maioria é composta por profissionais com experiência e vinculação no setor público, todos têm formação na área de contabilidade, mantiveram educação continuada; adicionalmente, todos são partícipes de uma ou mais etapas do processo de elaboração das Demonstrações nos estados e nas capitais.

Percebeu-se ainda nos dados da pesquisa que o número médio de profissionais envolvidos com as DCASP nas instituições é de aproximadamente 08 profissionais. No entanto, esse número representa um valor médio, e deve se levar em conta que os respondentes declararam entre 01 e 30 o número de profissionais envolvidos no processo das DCASP em suas unidades.

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS DEMONSTRAÇÕES

A Tabela 9 corresponde à estatística descritiva dos demonstrativos com a variação média individualizada dos atributos conferidos a cada DCASP:

Tabela 9 - ESTATÍSTICA DESCRITIVAS POR DEMONSTRAÇÃO N(69)

Atributos	Demonstrações	Média	Desvio Padrão	Modelo Padrão	Intervalo de confiança de 95% para média		Mínimo	Máximo
					Limite inferior	Limite superior		
Prazo estabelecido	BP	7,20	2,240	0,270	6,66	7,74	1	10
	BO	7,48	2,253	0,271	6,94	8,02	1	10
	BF	7,10	2,295	0,276	6,55	7,65	1	10
	DVP	7,16	2,343	0,282	6,60	7,72	1	10
	DFC	6,01	2,458	0,296	5,42	6,61	1	10
Relação tempo e capacitação	BP	6,58	2,335	0,281	6,02	7,14	2	10
	BO	7,12	2,386	0,287	6,54	7,69	2	10
	BF	6,71	2,432	0,293	6,13	7,29	2	10
	DVP	6,61	2,372	0,285	6,04	7,18	2	10
	DFC	5,68	2,581	0,311	5,06	6,30	1	10
Compatibilidade dos custos dos recursos tecnológicos e humanos	BP	5,16	2,832	0,341	4,48	5,84	1	10
	BO	5,74	2,944	0,354	5,03	6,45	1	10
	BF	5,35	2,812	0,339	4,67	6,02	1	10
	DVP	5,17	2,915	0,351	4,47	5,87	1	10
	DFC	4,97	2,890	0,348	4,28	5,67	1	10
Rápida adaptação cultural e do ambiente de trabalho	BP	5,03	2,401	0,289	4,45	5,61	1	10
	BO	5,68	2,841	0,342	5,00	6,36	1	10
	BF	5,22	2,514	0,303	4,61	5,82	1	10
	DVP	4,93	2,511	0,302	4,32	5,53	1	10
	DFC	4,52	2,411	0,290	3,94	5,10	1	10
Qualidade da informação	BP	7,17	2,567	0,309	6,56	7,79	1	10
	BO	7,38	2,295	0,276	6,83	7,93	1	10
	BF	6,48	2,429	0,292	5,89	7,06	1	10
	DVP	6,96	2,598	0,313	6,33	7,58	1	10
	DFC	6,67	2,610	0,314	6,04	7,29	1	10
Informações compreensivas para usuários internos	BP	6,33	2,160	0,260	5,81	6,85	1	10
	BO	6,77	2,315	0,279	6,21	7,32	1	10
	BF	7,58	2,397	0,289	6,00	7,16	1	10
	DVP	5,99	2,259	0,272	5,44	6,53	1	10
	DFC	5,64	2,520	0,303	5,03	6,24	1	10
Informações compreensivas para usuários externos	BP	4,99	2,246	0,270	4,45	5,53	1	10
	BO	5,10	2,289	0,276	4,55	5,65	1	9
	BF	4,68	2,125	0,256	4,17	5,19	1	9
	DVP	4,58	2,284	0,275	4,03	5,13	1	9
	DFC	4,46	2,386	0,287	3,89	5,04	1	9
Uso das informações na tomada de decisão	BP	5,01	3,012	0,363	4,29	5,74	1	10
	BO	5,61	2,927	0,352	4,91	6,31	1	10
	BF	5,14	2,886	0,347	4,45	5,84	1	10
	DVP	4,57	2,752	0,331	3,90	5,23	1	10
	DFC	5,03	2,905	0,350	4,33	5,73	1	10

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Como reportado na tabela 9, foi possível analisar a média do nível de concordância de cada demonstração dentro de cada variável de atributo, assim como em relação às demais variáveis de atributos:

Notou-se que as maiores médias no nível de concordância dos profissionais foram para os atributos “prazos estabelecidos para implantação”, “qualidade das informações geradas”, “relação entre o tempo estabelecido e a capacitação”, e “informações compreensíveis para usuários internos”. Nesses quatro atributos, o BO foi o demonstrativo que obteve as maiores médias em nível de concordância entre todas as DCASP. Enquanto a DFC foi a demonstração com as menores médias no nível de concordância em relação as demais nos mesmos atributos.

Os atributos com as médias mais baixas foram “informações compreensíveis para usuários externos”, “uso das informações na tomada de decisão”, “adaptação cultural e do ambiente de trabalho” e “custos dos recursos humanos e tecnológicos”. Nos quatro atributos, o BO mais uma vez recebeu as maiores médias no nível de concordância, enquanto a DFC recebeu as menores médias para “informações compreensíveis para usuário externo”, “adaptação cultural e do ambiente de trabalho” e “custos dos recursos tecnológicos e humanos”. Já a DVP, foi a demonstração que recebeu a menor média para “informações utilizadas na tomada de decisão”.

4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA (AFE)

Antes da realização da análise fatorial, Fávero et al.(2009) recomendam a realização de alguns testes prévios para avaliar a viabilidade do estudo.

Assim, na Tabela 10, analisou-se a eventual existência de colinearidade entre os indicadores a partir da realização de um teste de correlação entre as 08 variáveis:

Tabela 10 - MATRIZ DE CORRELAÇÕES

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1= Prazo estabelecido	1,000							
X2= Relação tempo e adaptação	0,814***	1,000						
X3= Custos dos recursos humanos e tecnológicos	0,497***	0,605***	1,000					
X4= Adaptação cultural e do ambiente de trabalho	0,554***	0,605***	0,569***	1,000				
X5= Qualidade da informação	0,525***	0,474***	0,476***	0,639***	1,000			
X6= Informações compreensíveis aos usuários internos	0,513***	0,638***	0,519***	0,608***	0,715***	1,000		
X7= Informações compreensíveis aos usuários externos	0,339***	0,359***	0,384***	0,547***	0,586***	0,649***	1,000	
X8= Informações utilizadas na tomada decisão	0,295***	0,397***	0,422***	0,578***	0,626***	0,749***	0,739***	1,000

Nota: Onde (***) é significativa a 0,01.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Como reportado na Tabela 10, não foram notadas correlações extremamente elevadas, não havendo assim a necessidade de remoção de nenhum dos itens. A análise fatorial é provavelmente inapropriada quando não revela um número substancial de correlações acima de 0,30 (HAIR et al., 2009).

Segundo Field (2009) qualquer variável que não possua uma boa correlação com as demais, deverá ser eliminada para que se realize a análise fatorial. Assim, conclui-se pela inexistência de problemas relevantes de colinearidade entre os itens.

Adicionalmente, foi realizado o teste estatístico Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), e que reportou o valor de 0,834. O teste KMO confronta as correlações simples com as parciais, os valores próximos de 1 indicam que os coeficientes de correlações

parciais são pequenos, assim, pode-se realizar a análise fatorial (FÁVERO et al., 2009).

Confirmada a utilização da AFE, foi realizado o teste de esfericidade de Bartlett, cujo valor de 366,72, significativa a 0,000, possibilita concluir pela existência de diferença estatisticamente significativa entre a matriz de correlações e a matriz identidade (DANCEY; REIDY, 2006).

A Tabela 11 apresenta a Estatística descritiva para variáveis atributos analisadas nos grupos das Demonstrações na percepção dos profissionais.

TABELA 11 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Coef. Variação
Prazo estabelecido	69	1	10	7	2,10	0,30
Relação tempo e adaptação	69	2	10	7	2,25	0,35
Custos dos recursos	69	1	10	5	2,72	0,52
Adaptação cultural	69	1	10	5	2,37	0,46
Qualidade da informação	69	1	10	7	2,37	0,34
Informações para usuários internos	69	1	10	6	2,15	0,34
Informações usuários externos	69	1	9	5	2,09	0,44
Informações na tomada decisão	69	1	10	5	2,73	0,54

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Na análise, percebe-se que as médias mais elevadas foram para o prazo estabelecido, a relação entre o tempo de implantação e adaptação, a qualidade da informação e informações compreensíveis para usuários internos.

É importante ressaltar que as variáveis com menores médias foram custos dos recursos, adaptação cultural e do ambiente de trabalho, informações compreensivas para usuários externos e uso das informações na tomada de decisão.

A análise das comunalidades entre as variáveis é quando se verifica a proporção da variância comum presente em cada uma delas e que é explicada pelos fatores extraídos (DANCEY; REIDY, 2006).

Segundo Hair et al. (2009) as análises de fatores comuns chegam a resultados essencialmente idênticos se as comunalidades excederem 0,60 para a maioria das variáveis. Como se observou na Tabela 12, a maioria das variáveis apresentaram valores superiores a 0,60:

TABELA 12 – COMUNALIDADES

	Inicial	Extração
Prazo estabelecido	1,000	,822
Relação tempo e adaptação	1,000	,866
Custos dos recursos	1,000	,577
Adaptação cultural	1,000	,674
Qualidade da informação	1,000	,689
Informações para usuários internos	1,000	,789
Informações usuários externos	1,000	,773
Informações na tomada decisão	1,000	,848

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

A Tabela 13 apresenta os autovalores associados a cada fator antes da extração (valores próprios iniciais):

TABELA 13 - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA

Componentes	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% Cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	4,875	60,933	60,933	4,875	60,933	60,933	3,156	39,444	39,444
2	1,163	14,532	75,465	1,163	14,532	75,465	2,882	36,020	75,465
3	,539	6,732	82,197						
4	,425	5,312	87,509						
5	,379	4,734	92,242						
6	,316	3,951	96,194						
7	,189	2,357	98,551						
8	,116	1,449	100,000						

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Utilizando como critério para extração a existência de autovalores superiores a 1 (um), obteve-se a extração de dois fatores com um poder explicativo total de 75,465% da variância total dos 8 fatores possíveis. Nesse caso, o objetivo é maximizar a associação de cada variável com um único fator, primeiramente examinando a solução sem rotação e determinando a necessidade do uso da solução com rotação (HAIR et al., 2009).

Após a extração dos dois fatores, aplicou-se o teste estatístico Alpha de Cronbach, que segundo Hair et al. (2005) serve para examinar a consistência das correlações internas das escalas, e quanto mais próximo de 1 (um) for o valor do *Alpha*, maior será a confiabilidade das escalas, aceitando-se geralmente um limite inferior de 0,70. Nesse critério, o valor reportado de 0,905 para o *Alpha* permite concluir pela existência de excelente nível de consistência interna das escalas.

No intuito de simplificar as colunas da matriz fatorial, elevando-se ao máximo a soma das variâncias dos fatores e fornecer uma divisão evidente dos fatores, utilizou-se o Método de Rotação Varimax (HAIR et al., 2005).

Na Tabela 14, o resumo geral da análise fatorial exploratória:

TABELA 14 - ANÁLISE FATORIAL (ROTAÇÃO VARIMAX)

	Componente	
	1	2
Prazo estabelecido		,893
Relação tempo e adaptação		,902
Custos dos recursos		,682
Adaptação cultural		,590
Qualidade da informação	,708	
Informações compreensíveis para usuários internos	,755	
Informações compreensíveis para usuários externos	,866	
Informações na tomada decisão	,906	

Método de extração: Análise do Componente principal.

Método de rotação: Varimax com normalização de Kaiser.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Na análise das 8 variáveis individualmente e que após a análise fatorial foram agrupadas em duas dimensões ou fatores, optou-se por nomeá-los como:

- ✓ Componente 1 = **Relevância das informações das DCASP;**
- ✓ Componente 2 = **Relação prazo/custos/adaptação à implementação das DCASP.**

O fator 1 explicou 39,44% e agrupou as variáveis relacionadas à informação: qualidade, compreensibilidade pelos usuários internos e externos, e sua utilidade na tomada de decisão.

O fator 2 explicou 36,02% e agrupou as variáveis da relação prazo/custos/adaptação: prazo estabelecido, relação tempo estabelecido e a devida capacitação, custos e adaptação cultural.

Os itens com alto valor na dimensão “**Relevância das informações das DCASP**” têm como características comuns à qualidade da informação, sua compreensibilidade e uso, sendo o item de maior importância o uso da informação na tomada de decisão.

Com relação à dimensão “**Relação prazo/custos/adaptação à implementação das DCASP**”, observou-se que o item de maior carga foi Relação tempo e adaptação. Esta dimensão aborda as questões do prazo para implantação, a capacitação e adaptação do ambiente de trabalho pelos profissionais.

Em resumo, as questões relacionadas às informações geradas pelas DCASP obtiveram altas cargas fatoriais entre si e foram agrupadas como o componente 1 da análise fatorial. Já as questões que abordaram à adaptação dos profissionais foram agrupadas com altas cargas fatoriais como o componente 2 da AFE. Os resultados reportados demonstram a coerência das respostas atribuídas pelos profissionais aos questionamentos realizados.

Capítulo 5

5 CONCLUSÃO

A adoção às normas internacionais de contabilidade no setor público tem sido amplamente discutida em diversos países na década de 2000, e no Brasil, mais recentemente, a partir de sua convergência as IPSAS em 2008, e da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os estudos mais recentes acerca das mudanças na contabilidade pública têm destacado a aparente dificuldade das entidades do setor público em cumprir as exigências contidas nas normas de alta qualidade a serem utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis para fins gerais.

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a percepção dos profissionais que elaboram as demonstrações contábeis nos estados e capitais brasileiras a despeito de possíveis entraves nos relatórios com as diversas mudanças ocorridas na contabilidade das entidades do setor público.

Verificou-se inicialmente na análise descritiva do perfil dos respondentes que os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis nos estados e capitais têm formação em contabilidade, são vinculados aos órgãos em que atuam, possuem experiência no setor público e são especialistas na grande maioria.

A partir da análise fatorial dos dados coletados nos questionários foram identificados dois fatores agrupados de variáveis e que foram nomeados como relevância das informações nas DCASP e relação prazo/custos/adaptação às DCASP. O total da variância explicada pelos fatores corresponde a 75,46%. A dimensão relevância das informações explicou 39,44% e agrupou as variáveis “qualidade da informação”, “informações compreensíveis aos usuários internos”,

“informações compreensíveis aos usuários externos” e “uso das informações na tomada de decisão”. Já a Relação prazos/custos/adaptação explicou 36,02% e agrupou as variáveis “tempo estabelecido”, “relação entre o tempo e a capacitação”, “custos dos recursos humanos e tecnológicos” e “adaptação cultural e do ambiente do trabalho”.

Identificou-se, na análise descritiva da AFE, considerando os dois fatores, que as médias mais elevadas de cada variável estudada foram atribuídas a: prazo estabelecido, qualidade da informação gerada, relação tempo e adaptação e informações para usuários internos. Nessas variáveis, a demonstração Balanço Orçamentário foi a que obteve os maiores níveis de concordância e a Demonstração dos Fluxos de Caixas as mais baixas médias nos níveis de concordância. Esse resultado sugere que o enfoque orçamentário ainda é real no setor público, e que na DFC, por ser uma das novidades trazida pela NBCASP, os profissionais ainda estejam se adequando.

Percebeu-se ainda que as médias mais baixas foram para as variáveis: informações compreensíveis por usuários externos, uso das informações na tomada de decisão, adaptação cultural e do ambiente de trabalho, e custos dos recursos humanos e tecnológicos.

Os resultados do estudo contribuem com a evidenciação de que os prazos e o tempo para adaptação, a qualidade da informação e sua compreensibilidade para os usuários internos não sugerem entraves na adoção das normas. O resultado pode estar relacionado com as diversas prorrogações dos prazos promovidos pela STN através das Portarias 828/2011, 753/2012, 634/2013 e 548/2015, o que deve contribuir para uma maior adequação aos prazos e melhoria da qualidade das informações.

Adicionalmente, os resultados confirmam que o nível de concordância dos profissionais foi menor para a compreensibilidade das informações para os usuários externos, o uso da informação na tomada de decisão pelos gestores, a adaptação cultural e do ambiente do trabalho, e custos dos recursos tecnológicos e humanos. As médias atribuídas não permitem caracterizar como grandes dificuldades enfrentadas pelos profissionais. Mas alertam para as discussões de Feijó (2012) sobre os custos e adaptação cultural; e Melo, Prieto e Andrade (2014) sobre o não uso das informações na tomada de decisão pelos gestores.

O estudo apresentou limitações quanto ao número de respondentes elaboradores das demonstrações nas prefeituras das capitais, assim como, a maioria das unidades federativas e municípios das capitais estão representados por um único profissional, geralmente o chefe, supervisor ou diretor contábil.

Espera-se que os resultados possam contribuir para o debate e reflexão dos gestores públicos, dos profissionais e órgãos normativos, acerca do panorama perceptivo dos elaboradores dos relatórios contábeis sete anos após a convergência do Brasil às normas internacionais.

Como proposta para o desenvolvimento de pesquisas futuras, recomenda-se replicar a pesquisa aos elaboradores das demonstrações nos demais segmentos de entidades públicas, como exemplos, educação, saúde, segurança, proporcionando análises comparativas. Adicionalmente, estender a pesquisa aos tomadores de decisão e também aos usuários das informações das informações.

REFERÊNCIAS

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**. v.37, n. 3, p. 213-230, 2013.

ALMEIDA, G. J. **As representações sociais, o imaginário e a construção social da realidade**. In Diálogos com a Teoria da Representação social. Maceió: EDUFAL, 2005.

ANTONELLI, R. A.; ALMEIDA, L. B.; COLAUTO, R. D.; LONGHI, F. L. PERCEPÇÕES DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE SOBRE AS DIFICULDADES NO USO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. **CAP Accounting and Management**, v. 6, n. 6, p. 79-94, 2012.

ARSHAD, R.; OMAR, N.; AWANG, S. T. Moving from Rule-based to Principle-based in Public Sector: Preparers' Perspective. **International Journal of Social, Education, Economics and Management Engineering**. v7, n.2, p.447-451, 2013.

BALL, I.; DALE, T.; EGGERS, W. D.; SACCO, J. Reforming financial management in the public sector: lessons U.S. officials can learn from New Zealand. **Policy Study**, n. 258, May, 1999.

BEKER, Ron. e RENNEI, Morina D. Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective. **CAP**, v. 5, n. 1, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRAGA NETO, J. G.; VASCONCELOS, A. C.; MENDES DE LUCA, M. M. CONTROLE INTERNO NOS RELATÓRIOS ANUAIS DOS ESTADOS BRASILEIROS À LUZ DA NBC T 16.8. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 19, n. 62, Jan./Jun. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 828 de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 753 de 21 de dezembro de 2012**. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634 de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre as regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 510 de 28 de agosto de 2014**. Dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 700 de 10 de dezembro de 2014**. Aprova Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548 de 24 de setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.

CAROLINI, G. Y. The Tools of Whose Trade? How international accounting guidelines are failing governments in the global South. **Third World Quarterly**, v. 31, n. 3, p. 469-483, 2010.

CARVALHO, João B da C. et al. Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 24, n.1, p. 2-14, 2007.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.133/08, 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 19 mai. 2015.

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília-DF, Manual IFAC 2010.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11**/Conselho Federal de Contabilidade. – Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em:<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em 08 set. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.437/13, 22 de março de 2013**, altera a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 19 mai. 2015.

CHAN, J. L. Government accounting: assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, v.23, n.1, p. 13-20, 2003.

CHRISTIAENS, J. Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation. **Financial Accountability & Management**, V. 15, N. 1, p. 21–40. 1999.

CLASON, Dennis L. e DORMODY, Thomas J. Analyzing Data Measured by Individual Likert-Type Items. **Journal of Agricultural Education**. v. 35, n. 4, p. 54-71, 1994.

CRESWELL, John W. **Projetos de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CUMMINS, Robert A. e GULLONE, Eleonora. Why we should not use 5-point Likert scales: the case for subjective quality of life measurement. **In. Second International Conference on Quality of Life in Cities**, Singapore, 2000.

DANCEY, C. P.; REIDY, J.. **Estatística sem matemática para psicologia usando o SPSS para Windows**. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. ANÁLISE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP: MUDANÇAS E DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>> Acesso em: 08 set. 2015.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FEIJÓ, P. H. Entrevista. **Revista TCEMG**, v. 85, n.4, pp. 15-27, ano XXX. Belo Horizonte: Rona, outubro a dezembro de 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>>. Acesso em: 15 de jul. de 2015.

FERREIRA, Carla Maria Marques Pereira. **Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS**. Dissertação (mestrado) – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa. Lisboa, 2013.

FIELD, ANDY. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FLACH, Flávio (Coord.) **NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2 ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2014.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCT SP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.6, n.4, art. 6, pp. 434-447, Brasília, out./dez.2012.

GIROTTI, M. Brasil passa a ter representante em Board da Ifac. **Comunicação CFC**, 27 de fevereiro de 2014. Disponível em: <
<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=12810>> Acesso em 19 nov. de 2015.

GUTHRIE, J. A review of Australian Experiences of Output Based Budgeting: a critical perspective. **Critical Management Conference**. Manchester University, UK, p. 14-16, 1999.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR, J.F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6.ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HERBEST, Fabricio Gustavo. **Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação em diversos países**. Dissertação (mestrado) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. Vitória, 2010.

LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**. v. 22, n. 140, p. 44-53, 1932.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. In Encontro de Administração Pública e Governo- ENAPG, 2012, Salvador. **Anais...** Salvador, nov./ 2012.

MACEDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Lino Martins. et. al. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de tce's, contadores e gestores públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 4, n. 8, p. 69-91, jan-abr 2010.

MANDE, B. Perceptions on Government Financial Reporting in Nigeria. **Journal of Finance, Accounting and Management**, v. 6, n.1, p. 1-22, 2015.

MAUSS, César Volnei. **Análise das demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, L. F. S.; BUENOS AYRES, C. A. M. C. O processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: desafios e

perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. **Revista FSA**, v. 11, n.3, p.71-95, Teresina, 2014.

MELO, K. B.; PRIETO, M. F.; ANDRADE, M. E. M. C. Convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. **R. Cont. UFBA**, v. 8, n.2, p. 21-35, Salvador, 2014.

MERLEAU-PONTY, Maurice. **Fenomenologia da Percepção**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MULATINHO, C. E. S.; PEREIRA, D. M. V. G.; MONTEIRO, J. A. M.; AMARO, R. G.; LEAL, L. A. Adoção Inicial das Normas de Contabilidade Convergadas aos Padrões Internacionais: desafios das empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria, 14., 2014, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, julho de 2014.

NASCIMENTO, W. M.; SOUZA, M. A.; COSTA, H. R. Uma proposta de implantação do modelo NBCASP nas empresas públicas municipais como solução para transparência das contas públicas. **Revista Pensar**, v. 3, n.1, 2014.

NASI, G.; STECCOLINI, I. Implementation of accounting reforms An empirical investigation into Italian local governments. **Public Management Review**, v.10, n. 2, 2008.

OUDA, H. A. G. Accrual Accounting Principles And Postulations In The Public Sector: Rhetoric or Reality. **The International Consortium on Governmental Financial Management**. v. 06, n. 1, p. 39-52, 2007.

PADILHA, I. J.; LIMA, D. V. Processo de convergência aos padrões contábeis internacionais: análise da mensuração e da evidenciação das participações societárias da união. In: CONGRESSO ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. **Anais...** Curitiba, mai-jun/2015.

PEREIRA, T. R.; SILVA FILHO, G. M.; CALLADO, A. L. C. As funções da controladoria no setor público na perspectiva de quem faz as inspetorias de contabilidade do exército. **Revista Uniabeu**, v.8, n.18, Belford Roxo, 2015.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. The public accountants perception in the region that are associated to the town association from the midwest from the santa catarina state - ammoc in relation to the brazilian accounting standards applied to the public sector – NBCASP. In International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI, 11., 2014, São Paulo. **Anais...**, São Paulo, mai./2014.

PRIETO, M. F., MARTINS, V. F. Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no brasil: uma análise nos demonstrativos da união no triênio 2010 a 2012. **RAGC**, v.3, n.5, p.1-22, 2015.

REIS, L. G.; LAVARDA, C. E. F. Uma análise no processo de mudança na contabilidade em um governo local sob a ótica da teoria crítica. In: CONGRESSO ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. **Anais...** Curitiba, mai-jun/2015.

SALAROLI, A. R.; ALMEIDA, J. E. F. Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública. IN: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 14., 2014, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2014.

SCHIFFMAN, Harvey Richard. **Sensação e percepção**. Rio de Janeiro: LTC, 2005.

SUTCLIFFE, P. The Standards programme of IFAC's Public Sector Committee. **Public Money & Management**, v. 23, n.1, p. 29-36, 2003.

TAUK, Paulo Someson. **O que é isso companheiro?: um estudo sobre o gerenciamento da informação contábil nos municípios brasileiros**. Dissertação (mestrado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Rio de Janeiro, 2012.

TEDROS, L. S.; CAITANO, R. C.; GAMA, J. R.; CALIMAN, D. R. Depreciação no setor público: um UM ESTUDO EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE ENSINO SUPERIO. In: CONGRESSO ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. **Anais...** Curitiba, mai-jun/2015.

TORRES, Lourdes. **Accounting** and Accountability: recent developments in government financial information systems. **Public Administration & Development**, v. 24, n. 5, p.447-456, 2004.

TORRES, Lourdes; PINA, Vicente. An Empirical Study about the Degree of Coincidence of Local Government Financial Reporting in the USA and Spain with the IPSAS of the IFAC. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 5, n. 1, 2001.

VIEIRA, E. M. M.; SANTOS, A. A.; LAGIOIA, U. C. T.; VIEIRA, G. F.; SANTOS, J. F. Melhores Grupos de Índices e Demonstrações Contábeis para Análise da Situação Econômico-Financeira das Empresas na Percepção de Analistas do Mercado de Capitais. **Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília**, v. 17, n. 3, p.29 – 46, set./dez. 2014.

VIEIRA, K. M.; DALMORO, M. Dilemas na Construção de Escalas Tipo Likert: o Número de Itens e a Disposição Influenciam nos Resultados? In: ENCONTRO AMPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.

XAVIER, A. E. J.; SILVA, J. D. G. Percepções de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: Um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves, 12 a 14 de novembro de 2012.

WINNE, Andy. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? Fund Public Digest. **The International Consortium on Governmental Financial Management**. v. 6, n. 1, p. 25-38, 2007.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, n. 39, p. 290-302, 2007.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **R. Cont. Fin.** – USP, São Paulo, v. 25, n.66, p.242-254, set./out./nov./dez. 2014.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO

DCASP: A percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações nos Estados e Capitais brasileiras

Prezado (a),

Eu, João Eudes de Souza Calado, Mestrando em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School, estou em fase de desenvolvimento da minha Dissertação sob a orientação da Profa. Dra. Arilda Teixeira. O objetivo da pesquisa é identificar as percepções dos profissionais que elaboram e divulgam as informações contábeis nos Estados e nas Capitais brasileiras. Desse modo, venho solicitar a sua valiosa contribuição em responder a este questionário. Ressalto que o anonimato das respostas será preservado e que as informações obtidas nas respostas do questionário serão utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos.

Desde já agradecemos a sua compreensão e participação neste estudo.

***Obrigatório**

PARTE 1 - INFORMAÇÕES DESCRITIVAS DO RESPONDENTE

1 - Idade *

2 - Gênero *

3 - UF *

4 - Grau de instrução *

5 - Área de formação *

6 - Tempo de experiência na área *

7 - Vinculação *

8 - Sua atuação em relação as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público *
Caso se enquadre, poderá assinalar mais de uma opção.

- Elaboração
- Divulgação
- Gestão
- Outro:

9 - Quantas pessoas atuam no processo de elaboração das DCASP na sua unidade *

2.3 - Custos dos recursos tecnológicos e humanos necessários *

Na sua opinião os custos para adquirir os recursos necessários para a mudança imposta pela nova regra são compatíveis com os recursos disponíveis no orçamento?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
3-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
3-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
3-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
3-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.4 - Adaptação cultural e do ambiente de trabalho às IPSAS *

Na sua opinião a adaptação cultural e do ambiente de trabalho às IPSAS será rápida?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
4-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
4-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
4-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
4-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.5 – Tomada de decisão e interferência política - Questão anulada

Não obrigatória

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
5-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
5-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
5-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
5-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.6 - Qualidade da informação *

Na sua opinião a qualidade das informações contidas nas Demonstrações serão adequadas para o seu papel?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
6-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
6-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
6-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
6-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.7 - Informações compreensivas para os usuários internos *

Na sua opinião, as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário interno?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
7-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
7-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
7-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
7-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.8 - Informações compreensíveis para os usuários externos *

Na sua opinião as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário externo.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
8-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
8-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
8-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	☐									
8-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

2.9 - Uso das informações no processo de tomada de decisão pelos gestores *

Na sua opinião as informações das Demonstrações são utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
9-BALANÇO PATRIMONIAL	☐									
9-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	☐									
9-BALANÇO FINANCEIRO	☐									
9-DVP - DEM. DAS VARIações PATRIMONIAIS	☐									
9-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	☐									

Enviar