

**FUCAPE PESQUISA E ENSINO LIMITADA – FUCAPE MA**

**WELLINGTON MONTE DE PAULA**

**DIFICULDADES NA PROFISSÃO DO CONTADOR PÚBLICO:  
UM MAPEAMENTO SISTEMÁTICO NO AMBIENTE BRASILEIRO**

**SÃO LUÍS-MA  
2021**

**WELLINGTON MONTE DE PAULA**

**DIFICULDADES NA PROFISSÃO DO CONTADOR PÚBLICO:  
UM MAPEAMENTO SISTEMÁTICO NO AMBIENTE BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. João Eudes Bezerra Filho.

**SÃO LUÍS-MA  
2021**

**WELLINGTON MONTE DE PAULA**

**DIFICULDADES NA PROFISSÃO DO CONTADOR PÚBLICO:  
UM MAPEAMENTO SISTEMÁTICO NO AMBIENTE BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada - MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração, nível acadêmico, na área de concentração Estratégia e Governança Pública e Privada.

Aprovada em 16 de março de 2021.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

**Prof° Me. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO**  
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

---

**Prof° Dr. NELSON STEFANELLI**  
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

---

**Prof° Dr. OLAVO VENTURIM CALDAS**  
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, sempre! O responsável maior por cada uma das minhas conquistas.

À minha querida esposa, cuja presença sempre afetou positivamente a minha vida, em todos os aspectos, sendo esta uma das muitas conquistas ao seu lado.

Às minhas queridas filhas, pelo apoio e compreensão.

Ao meu querido pai (in memoriam) e à minha amada mãe, pelo carinho, afeto, dedicação e cuidado que me deram durante toda a minha existência. Sem eles, muitos dos meus sonhos não se realizariam. Agradeço eternamente.

Aos meus colegas de turma pelo convívio, aprendizado, amizade e momentos inesquecíveis.

Ao corpo docente da FUCAPE, agradeço pelos valiosos conhecimentos compartilhados.

A todos que participaram respondendo a pesquisa e divulgando o questionário em suas redes de contatos. Minha sincera gratidão.

E finalmente, em especial, aos meus orientadores, professores João Eudes Bezerra Filho e Emerson Wagner Mainardes pelas contribuições e paciência que me conduziram a maiores reflexões, proporcionando uma visão diferente da vida acadêmica. Minha sincera gratidão.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Marthin Luther King)

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores públicos brasileiros. A Teoria da Institucional foi utilizada como suporte. Foram identificadas vinte e quatro possíveis situações de dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos em sua atividade de rotina. Metodologicamente, utilizou-se a abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e aplicação de questionário. A coleta de dados, sobre a percepção desses profissionais, foi realizada por meio de questionário eletrônico, no período 01/03/2020 a 30/06/2020. A amostra foi representada por 169 respondentes do poder executivo federal em todos os estados do Brasil. Os resultados indicam que a formação profissional e Liderança e Desempenho Profissional foram os grupos de dificuldades que mais se destacaram na percepção dos contadores públicos. O estudo contribui para o debate acadêmico no processo de formação profissional da administração pública, bem como na formulação e implementação de políticas públicas, possibilitando lastro informacional para institucionalização e operacionalização da contabilidade pública brasileira no cenário da convergência com as normas internacionais (IPSAS).

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

## **ABSTRACT**

The objective of this research was to identify, group and analyze the main factors associated with the difficulties faced in the profession of Brazilian public accountants. The Institutional Theory was used as a support. Twenty-four possible situations of difficulties faced by public accountants in their routine activity were identified. Methodologically, a quantitative, exploratory approach was used, with a cross-section and a questionnaire. Data collection on the perception of these professionals was carried out through an electronic questionnaire, from 03/01/2020 to 06/30/2020. The sample was represented by 169 respondents from the federal executive branch in all states of Brazil. The results indicate that professional training and Leadership and Professional Performance were the groups of difficulties that stood out the most in the perception of public accountants. The study contributes to the academic debate in the process of professional training in public administration, as well as in the formulation and implementation of public policies, enabling informational support for the institutionalization and operationalization of Brazilian public accounting in the context of convergence with international standards (IPSAS).

**Keywords:** public accountants; accountant difficulties; public accounting; accounting professionals; convergence with IPSAS.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	13
2.1. PERFIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL: HABILIDADES E COMPETÊNCIAS .....	13
2.2. ADOÇÃO DAS IPSAS .....	16
2.3. TEORIA INSTITUCIONAL .....	18
2.4. DIFICULDADES ENFRENTADAS PELOS CONTADORES PÚBLICOS NO EXERCÍCIO DA PROFISSÃO .....	20
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	27
<b>4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	30
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA .....	31
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS INDICADORES .....	33
4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA.....	37
4.3.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS FATORES .....	38
4.3.2 RESULTADO DO MODELO FATORIAL.....	39
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	47
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	50
<b>APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA</b> .....	58

## Capítulo 1

### 1. INTRODUÇÃO

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

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

Nesse contexto, cabe afirmar que as transformações na sociedade e as mudanças organizacionais vêm desafiando, cada vez mais, o profissional contábil, ao

exigir dele conhecimentos que vão além do técnico e científico, por exemplo, desenvolvimento de novas competências, habilidades de pensamento crítico-reflexivo, trabalho em equipe e solução de problemas (Silva, Azevedo, & Araújo, 2018). Esse novo perfil profissional é alcançado por meio da educação formal e da experiência prática na área contábil, agindo em conformidade com o código de ética (Paisey & Paisey, 2018), evitando um viés para as ideologias e interesses (Hopper et al., 2017).

Por isso, compreender as dificuldades enfrentadas pelo contador público tornou-se um tema relevante para pesquisadores e profissionais da área. Dentre essas dificuldades, Alleyne, Hudaib e Haniffa (2018) pesquisaram a intenção dos contadores públicos em relatar o comportamento antiético de um superior, cujos resultados indicaram que denúncia internas são significativamente influenciadas pelos cinco antecedentes individuais (atitudes, controle comportamental percebido, comprometimento da independência, responsabilidade pessoal pelo relato e custo pessoal do relato). Para Aliberch e Blandón (2012), que pesquisaram sobre as dificuldades dos contadores em comparar o uso de dois métodos de avaliação de ativos, o valor justo e custo histórico, chegaram à conclusão de que os contadores têm mais dificuldades e cometem mais erros de cálculo no uso do custo histórico do que com o uso do valor justo, pois revelou-se práticas contábeis defeituosas, a fim de atender aos requisitos contábeis do custo histórico.

Segundo Aslan e Hatunoglu (2012), quando pesquisaram as dificuldades das mulheres que trabalham como contadoras na Turquia, comprovaram que as mulheres contabilistas que exercem a profissão nas regiões turcas do norte, sul, leste e oeste, no total de 21 cidades, têm alguns obstáculos profissionais por serem mulheres. Por

fim, e ainda na Turquia, uma outra pesquisa mostrou as dificuldades que têm os contadores públicos independentes em conviver com o estresse, cujos resultados mostraram que o tipo de personalidade extrovertida e introvertida tem uma diferença significativa no nível de estresse, ou seja, os contadores mais extrovertidos são mais bem-sucedidos no gerenciamento do estresse do que os introvertidos (Akgun & Ture, 2019).

Percebe-se que, pelas pesquisas já realizadas, existem diversas variáveis relativas às dificuldades dos contadores públicos no exercício da profissão. Porém, estão dispersas na literatura, e não foram encontrados estudos que procurassem sistematizar e agrupar estas variáveis em fatores. Então, como forma de suprir a lacuna verificada, especialmente sobre a carência de estudos empíricos e com relação ao agrupamento das dificuldades encontradas pelos contadores públicos, este trabalho pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **Quais são os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores do setor público brasileiro?**

Para responder esta questão, o objetivo geral deste estudo foi identificar, agrupar e analisar, através dos achados encontrados na pesquisa, os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores do setor público brasileiro.

Em termos de justificativa teórica, considerando a limitada pesquisa sobre o tema, este estudo pretendeu verificar e agrupar as principais dificuldades pelas quais passam os contadores públicos brasileiros no exercício da profissão, ampliando as pesquisas de: Alleyne et al. (2018), que verificaram o comportamento antiético de um superior hierárquico com o contador público; Eulerich, Theis, Velte e Stiglbauer

(2013), que discutiram a melhoria da divulgação das informações contábeis a partir da estrutura funcional do sistema de controle interno em entes governamentais; Méndez e Sepúlveda (2016), que fizeram uma análise sobre os efeitos positivos que a capacitação agrega à organização; Aslan e Hatunoglu (2012), que pesquisaram os obstáculos pelos quais passam as profissionais contábeis, pelo fato de serem mulheres; Liguori (2012), que trataram sobre as mudanças das normas contábeis e seus impactos em nível organizacional e, finalmente, (Lima e Lima 2019; Melo, Pietro, & Andrade, 2014) que constataram a falta de conhecimento e o apoio institucional como as principais dificuldades dos contadores públicos no processo de convergência da contabilidade pública brasileira às IPSAS/IFAC.

Observa-se, portanto, que Alleyne et al. (2018), Aliberch e Blandón (2012), Aslan e Hatunoglu (2012), Akgun e Ture (2019), Eulerich et al. (2013), Méndez e Sepúlveda (2016), Liguori (2012), Lima e Lima (2019) e Melo, Pietro, & Andrade, (2014) investigaram o tema de forma isolada, carecendo de pesquisas que verificassem e agrupassem, de forma sistemática, essas variáveis.

Assim, esse estudo traz como novidade, em relação aos anteriormente realizados, a verificação e o agrupamento das mais variadas dificuldades, tais como: procedimentos contábeis e éticos; sistema de controle interno; ingerência de superior hierárquico; programa de treinamento para os integrantes da setorial contábil para adaptação às normas internacionais de convergência da contabilidade aplicada ao setor público; adaptação às mudanças tecnológicas que impactam diretamente na contabilidade, entre outros.

Além disso, na prática, esse estudo pretende contribuir no sentido de incentivar o debate sobre a temática no meio acadêmico, bem como subsidiar a gestão da

informação contábil no setor público. Isso para contribuir com a formulação e implementação de políticas públicas, fomentando programas de treinamento e capacitação dos diversos grupos de usuários e profissionais, sobretudo, para aqueles que lidam com matéria relacionada à contabilidade pública. De igual modo, pode contribuir com os órgãos reguladores da profissão contábil e com os órgãos de controle. Com os resultados aqui obtidos, os Tribunais de Contas podem inserir, na sua matriz de planejamento, a disseminação de boas práticas que possam mitigar as dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos, o que pode resultar na prestação de serviços públicos de qualidade para a sociedade.

## Capítulo 2

### 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A fundamentação teórica estrutura o tema pesquisado com base em estudos anteriores, publicados em revistas nacionais e internacionais.

Este referencial foi dividido em quatro partes: a primeira apresenta o perfil do profissional contábil e suas habilidades e competências; a segunda trata sobre a adoção das IPSAS, como o estado da arte da contabilidade pública brasileira, diante da convergência com as IPSAS/IFAC; a terceira abordou a teoria institucional e a quarta apresentou as dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos no exercício da profissão.

#### 2.1 PERFIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL: HABILIDADES E COMPETÊNCIAS

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

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e Instituto de Contadores Gerenciais (IMA), ao investigarem sobre o perfil do profissional contábil, acrescentaram que, após o processo de convergência contábil, as organizações têm exigido deles um conjunto diversificado de habilidades e atributos pessoais, como: confiabilidade; habilidades de comunicação; transparência; pontualidade; capacidade de conviver com outras pessoas; e a capacidade de

trabalhar sob pressão, concluindo que atitudes positivas, muitas vezes, são mais importantes do que habilidades contábeis teóricas e técnicas (Ahadiat & Martin, 2015).

A discussão acerca das competências e habilidades do profissional da contabilidade tem estado presente na literatura mundial, como é possível observar em Hassall, Joyce, Montaña e González (2010), Lin (2008), Oro, Beuren e Carpes (2014), Sithole (2015), Siriwardane, Low e Blietz (2015).

As mudanças que vêm ocorrendo no ambiente contábil requerem uma reflexão com abordagem global (Abbasi, 2013), levando à necessidade de rever algumas práticas contábeis adotadas (Morás & Klann, 2018). Por isso, é preciso formar profissionais contadores com capacidade de liderança e qualificados a interpretar e colocar em prática as normas internacionais de contabilidade (Costa, Souza, Baihe, & Filho, 2018; Crawford, Helliard, Monk, & Veneziani, 2014). Com isso, assegurar que os tomadores de decisões confiem nas informações fornecidas, independente do país de formação do contador (Aleqab, Nurunnabi, & Adel, 2015).

Há competências que podem ser adquiridas junto a Instituições de Ensino Superior (IES), capazes de preparar futuros contadores com uma percepção multidisciplinar que possam ir além do conhecimento científico (Howieson et al., 2014). Outras, poderão ser conquistadas no exercício da profissão (D'abate, Youndt, & Wenzel, 2009; Yuan, 2013), por exemplo, a experiência que exige um julgamento profissional dos contadores e não apenas em habilidades técnicas (Rasouli, Banimahd, & Royaei, 2015).

Nesse contexto, a *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), visando orientar as instituições de ensino superior na formação dos contadores, contribuiu com a valorização do profissional contábil ao divulgar oito

iniciativas: IES 1 a IES 8, sendo a primeira sobre programas de educação profissional em contabilidade; a segunda sobre competências técnicas; a terceira abordou habilidades profissionais; a quarta versou sobre os valores; a quinta na experiência prática; a sexta trouxe critérios sobre a avaliação da competência profissional; a sétima discutiu o desenvolvimento profissional contínuo e a oitava tratou sobre competência para profissionais de auditoria (International Federation of Accountants [IFAC], 2017; Pratama, 2015).

Desta forma, percebe-se que essas iniciativas visam estimular os profissionais contábeis a adotar uma nova postura, expandindo competências, mantendo-se atualizados sobre tecnologias da informação no contexto em que a organização esteja inserida, além da obediência às normas e aos padrões éticos e de integridade. (Bloomfield et al., 2017; Voss, 2017; Tan & Laswad, 2018).

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

## 2.2 ADOÇÃO DAS IPSAS

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), divulgadas pelo IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), órgão independente da IFAC (International Federation of Accountants) (Olusegun,

2019), são um conjunto de normas contábeis para serem utilizadas por entidades governamentais de todos os países na elaboração das demonstrações financeiras (Erin, Okoye, Modebe, & Ogundele, 2016). Organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, têm recomendado a sua implementação (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016), por serem referências de padrões de alta qualidade e possuírem aceitação internacional (Benito, Brusca, & Montesinos, 2007), capaz de produzir informações financeiras relevantes, usadas para fins de transparência e prestação de contas (Lapsley, Mussari, & Paulsson, 2009).

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

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

Contudo, Ouda (2008) afirma que as dificuldades devem ser identificadas e tratadas antes de qualquer tentativa de implementação, a fim de reduzir riscos durante o processo.

(Lima & Lima, 2019), que ao analisar a experiência do Brasil na implementação das IPSAS, verificaram que os contadores públicos têm a percepção da necessidade de mudança na contabilidade pública para os padrões internacionais, ainda que, trate-se de um entendimento isolado, não compartilhado pelos gestores.

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

## 2.3 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional tem sido utilizada, nos últimos 40 anos, como uma das principais ideologias gerenciais que têm colaborado na compreensão das mudanças na contabilidade (Zimmerman, Fogarty, & Jonas, 2017), surgindo a partir das críticas dos estudiosos a teoria econômica neoclássica que tinha como característica o comportamento racional e maximizador dos tomadores de decisão (Guerreiro, Frezatti, & Casado, 2006).

Para (Tina Dacin, Goodstein, & Richard Scott, 2002), a teoria institucional é a mais democrática para ação organizacional. A sua popularidade faz com que seja uma das mais utilizadas (Wanderley, Miranda, Meira, & Cullen, 2011), pela capacidade de esclarecer os processos estruturais, incluindo regras, normas e rotinas, estabelecendo como critério o comportamento social (Scapens, 2006).

A teoria institucional vem sendo abordada em três vertentes: Old Institutional Economics - OIE (a velha economia institucional); New Institutional Economics - NIE (a nova economia institucional) e New Institutional Sociology - NIS (como a nova sociologia institucional (Scapens, 2006).

Para (Scapens, 2006), a velha economia institucional (OIE) questiona a teoria econômica neoclássica e considera a racionalidade limitada e o oportunismo das pessoas como determinante do comportamento econômico, tendo como característica, uma visão do ambiente interno da organização, sendo as demais abordagens teóricas da NIE e NIS com enfoque no ambiente externo da organização, respectivamente econômico e institucional.

A nova economia institucional (NIE) torna o modelo neoclássico mais restrito. (Williamson, 2000), essencialmente, tratando das relações econômicas da organização, procurando solucionar possíveis falhas no equilíbrio de mercado por meio de instrumentos que as protejam de incertezas (Liszbinski, Kronbauer, Macagnan, & Zardin Patias, 2014).

Já a nova sociologia institucional (NIS) tem como enfoque a sistematização das redes de relacionamento das organizações, sendo um ambiente que influencia a relação das organizações com o mercado, além de suas crenças, normas e tradições (Dimaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Um dos princípios básicos da NIS é associar o resultado da estrutura organizacional com as pressões exercidas pelos stakeholders envolvidos com as instituições (Soeiro & wanderley, 2019).

Nesse sentido, (Johansson & Siverbo, 2009) concluem que essas teorias têm, em comum, o pressuposto do comportamento econômico ser formado por instituições,

sendo contrário aos fundamentos da economia neoclássica, caracterizada por maximizar o lucro e pelo equilíbrio econômico.

A Teoria Institucional tem modelos teóricos desenvolvidos para explicar os sistemas de contabilidade, principalmente, a contabilidade gerencial (Soeiro & Wanderley, 2019). No entanto, sua abordagem pode ser utilizada em outras áreas, por exemplo, na contabilidade pública. Isso, pode ser observado nas pesquisas de: Antipova e Bourmistrov (2013), que tratou sobre a reforma e modernização da contabilidade do setor público; (Oulasvirta, 2014; Hyndman et al., 2014; Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2016), que tratou sobre o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sob a ótica da teoria institucional e, por fim, (Mnif Sellami & Gafsi, 2019), que, utilizando a teoria institucional, investigou a influência dos fatores ambientais na decisão em adotar as IPSAS, revelando que o financiamento público externo (isomorfismo coercitivo) e nível de abertura externa (isomorfismo mimético) influenciam positivamente.

A contabilidade pública se utiliza da teoria institucional para explicar ameaças organizacionais, abordando o isomorfismo normativo, coercitivo e mimético (Oulasvirta, 2014). Para atender a esse processo dinâmico de mudança contábil (Alsharari, 2019), é necessário mobilizar organizações para implementar novos mecanismos de gestão (Marques et al., 2020), como os sistemas de contabilidade que sejam capazes de fornecer informações consistentes aos tomadores de decisão (Alsharari, 2019). Isso tem permitido alterar padrões e práticas contábeis, assegurando conformidades e redução de riscos (Carvalho, Andrade, & Mariz, 2005).

O processo de institucionalização de normas, valores, hábitos e rotinas no ambiente interno da organização tem sido explicado pela teoria institucional, numa

dimensão da psicologia humana (Guerreiro et al., 2006; Katsikas, Rossi, & Orelli, 2016), o que tem influenciado o comportamento dos profissionais, seja no momento da preparação e produção de informações ou na tomada de decisão (Borges, Mario, & Carneiro, 2013).

## 2.4 DIFICULDADES ENFRENTADAS PELOS CONTADORES PÚBLICOS NO EXERCÍCIO DA PROFISSÃO

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

Na atual conjuntura, a crescente demanda por prestação de contas, o combate a fraudes e erros, a análise e o gerenciamento de riscos, bem como o aprimoramento da conformidade contábil são desafios a serem enfrentados pelos profissionais contábeis, demonstrando a necessidade urgente de se desenvolver novos instrumentos de controle preventivo (Frecka, Griffin, & Stevens, 2018; Heinz, Alves, Roratto, & Dias, 2019).

A contabilidade, enquanto ciência social, busca afirmar a transparência e fidedignidade das informações, utilizando técnicas e tecnologias para identificar e corrigir possíveis falhas (Wuerges & Borba, 2014). Para isso, as atividades e operações contábeis devem estar orientadas pela tecnologia (Lartey, Kong, Bah, Santosh, & Gumah, 2019). O interesse e satisfação dos contadores públicos influenciarão, positivamente, para que o resultado aconteça (Liguori, 2012).

No que se refere à relação entre os contadores e seus subordinados, a liderança autêntica vem reduzindo as dificuldades, fortalecendo o comprometimento

e, ao mesmo tempo, reduzindo o estresse, pois é um estilo de liderança que promove capacidades psicológicas e um clima ético positivos, sendo conhecida pelos contadores do setor público como uma ocupação orientada para os detalhes (Kalay, Brender, & Kantor, 2018).

A governança moderna tem exigido dos contadores públicos, cada vez mais, melhorias na qualidade das informações contábeis. Para que isso aconteça, um sistema de controle interno eficaz é considerado um elemento-chave no gerenciamento de riscos e um componente prático de conformidade (Eulerich, Theis, Velte & Stiglbauer, 2013). Isso não significa que a eficácia possa se prolongar em anos subsequentes, pois novos riscos vêm emergindo junto a um escopo crescente de responsabilidades das organizações (Farrar, Hausserman, & Rennie, 2018). É preciso que a administração pública faça uso de ferramentas capazes de oferecer uma avaliação periódica desses riscos (Lokanan, 2015).

Os baixos níveis gerais de conformidade no setor público, quando comparado a outros indicadores de desempenho, desafiam a rotina de trabalho do contador público (Lartey et al., 2019), sendo necessário um mecanismo de acompanhamento e verificação da precisão dos dados contábeis (Everett, Neu, & Rahaman, 2007).

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

Mello, & Resende, 2013), o que contribui para consolidação de uma política contábil mais conservadora e com melhores níveis de controles (Adedeji & Olubodun, 2018).

A segregação de funções é essencial para administração pública (Matei & Drumas, 2015), pois se trata de um relevante princípio do controle preventivo, atuando antes da ocorrência de erros e irregularidades (Ter Bogt & Tillema, 2016). A ineficiência na prevenção é uma indicação de fraqueza em todo o sistema de controle, tornando a organização vulnerável a todos os tipos de riscos (Armstrong, Blouin, Jagolinzer, & Larcker, 2015).

Segundo Williams e Calabrese (2016), os orçamentos públicos são planos que revelam objetivos estabelecidos pelos tomadores de decisão, seja na obtenção ou utilização de recursos públicos, sendo possível, durante o exercício financeiro, por meio de créditos adicionais, alterá-lo ou aumentá-lo. Trata-se de um mecanismo potencialmente valioso para os políticos dentro de diferentes sistemas governamentais.

O contador público, como responsável pelo acompanhamento da execução orçamentária e financeira (Marcelino e Gonçalves, 2021), precisa trabalhar estrategicamente e de forma organizada cada uma de suas fases, por exemplo, o registro contábil do empenho da despesa pública deve-se seguir, além dos aspectos legais, o fluxo operacional e as reservas orçamentárias disponíveis para que possa ser executado previamente (Araújo, 2018). A fase da execução orçamentária desafia o contador público que precisa estar amparado por um moderno padrão de gestão, guiado por normas que visem reduzir custos, resolver problemas de gastos irracionais e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos administrativos (Chengyin, 2019).

Ademais, a contabilização da execução orçamentária e financeira deve evidenciar nas demonstrações contábeis resultados que retrate a realidade, apesar de todas as dificuldades existentes, como plataforma de segurança de todos os envolvidos (Szüster, Szüster, & Szüster, 2005). Por exemplo, o processo obrigatório de depreciação contábil adotado conforme a legislação, a melhoria das informações contábeis e o correto tratamento para a reavaliação de bens (Szüster et al., 2005)

Diante de tantas dificuldades no exercício da profissão contábil, Adali e Kizil (2017) ressaltam que, independentemente de qualquer situação, o contador deve ser honesto, confiável e imparcial. Nesse contexto, Alleyne et al. (2018), ao pesquisar sobre o comportamento antiético de um superior hierárquico diante do contador público, concluiu que os contadores tendem a se envolver em transgressões internas quando acreditam que o seu comportamento tem o total apoio da organização. Ainda segundo Alleyne et al. (2018), a implementação de uma cultura ética na organização contribui para encorajar os contadores a relatarem atos questionáveis.

A falta de capacitação é uma outra dificuldade enfrentada pelos contadores, tornando-os improdutivos, incapazes de crescer profissionalmente e de atender a um complexo conjunto de legislações (Méndez & Sepúlveda, 2016). Além disso, a capacitação pode reduzir os efeitos negativos da rotatividade do cargo (Azevedo, Lino & Diniz, 2019).

Em resumo, os estudos citados (Ahadiat & Martin, 2015; Araújo, 2018; Azevedo, Lino & Diniz, 2019; Ter Bogt & Tillema, 2016; Boscov & Carvalho, 2017; Chengyin, 2019; Crawford, Frecka et al., 2018; Fu, 2019; Helliard, Monk & Veneziani, 2014; Eulerich et al., 2013; Kalay, Brender & Kantor, 2018; Lokanan, 2015; Méndez & Sepúlveda, 2016; Rasouli, Banimahd, & Royae, 2015; Szüster et al., 2005; Williams

& Calabrese, 2016; Wuerges & Borba, 2014) apresentam as dificuldades para os contadores públicos no exercício da profissão. Como se pode perceber, as dificuldades estão dispersas pela literatura. Portanto, mostra-se relevante agrupar e sistematizar tais dificuldades. A lista de dificuldades encontradas é resumida na Figura 1.

<b>N</b>	<b>Dificuldades</b>	<b>Definição das variáveis</b>
1	Necessidade de capacitação	O processo de convergência contábil tem alterado o perfil dos contadores e exigiu uma maior capacitação dos contadores (Boscov & Carvalho, 2017).
2	Não participação em reuniões estratégicas	Se o contador não for chamado em reuniões para fornecer informações estratégicas, seu desempenho diminui (Boscov & Carvalho, 2017).
3	Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	Habilidades e atributos pessoais do contador, muitas vezes, são mais importantes do que teorias e técnicas contábeis (Ahadiat & Martin, 2015).
4	Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	A capacidade do contador de trabalhar sob pressão, muitas vezes, é mais importante do que teorias e técnicas contábeis (Ahadiat & Martin, 2015)
5	Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	É preciso formar profissionais contadores que sejam efetivamente capazes de interpretar e implementar as normas internacionais de contabilidade (Crawford, Helliard, Monk, & Veneziani, 2014).
6	Falta de experiência profissional	A experiência favorece um julgamento profissional dos contadores e não apenas suas habilidades técnicas (Rasouli, Banimahd, & Royaei, 2015).
7	Falta de adaptação às normas contábeis	O contador público tem sido cobrado a se adaptar a um novo conjunto de técnicas que possam ser capazes de gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle (Fu, 2019).
8	Falta de implementação de controles preventivos	Novos instrumentos de controle preventivo com a finalidade de melhorar a conformidade e atender à crescente demanda por prestação de contas (Frecka et al., 2018).
9	O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	A transparência e fidedignidade das informações contábeis ocorrem com a utilização de técnicas e tecnologias que possam identificar e corrigir possíveis falhas (Wuerges & Borba, 2014).
10	A contabilidade não orientada pela tecnologia	As atividades e operações contábeis devem estar orientadas pela tecnologia (Wuerges & Borba, 2014).
11	A falta de um sistema de controle	Um sistema de controle interno eficaz é considerado um elemento-chave no gerenciamento de riscos e um componente prático de

	interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	conformidade (Eulerich et al., 2013).
12	Falta periódica de avaliação de riscos	Torna-se necessário que a administração pública faça uso de ferramentas que ofereçam uma avaliação periódica de riscos (Lokanan, 2015).
13	Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	Os níveis gerais de conformidade no setor público são baixos, em comparação com outros indicadores de desempenho, como gerenciamento de riscos (Lartey et al., 2019).
14	Falta de segregação de funções nos setores	A segregação de funções é essencial para administração pública (Matei & Drumasu, 2015), pois trata-se de um procedimento de controle preventivo, empregado antes da ocorrência de erros e irregularidades (Ter Bogt & Tillema, 2016).
15	Ineficiência nos processos administrativos	Exige-se um moderno padrão de gestão, guiado por normas e visando a redução custos, a fim de resolver problemas de gastos irracionais e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos administrativos (Chengyin, 2019).
16	Realização de despesas sem o empenho prévio	Quando da execução orçamentária da despesa, verifica-se que um dos erros mais comuns cometidos pela contabilidade trata-se da realização da despesa sem o prévio empenho (Araújo, 2018)
17	Ordem ilegal de superior hierárquico	O comportamento antiético de um superior hierárquico com o contador público (Alleyne et al., 2018)
18	Falta de implementação de um Código de Ética	A implementação de uma cultura ética de suporte dentro da organização ajuda a melhorar as atitudes e encorajar os contadores públicos a relatar atos questionáveis (Alleyne et al., 2018).
19	Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	Entende-se que a capacitação é um dos principais caminhos para tornar os servidores mais produtivos e fazê-los crescer profissionalmente (Méndez & Sepúlveda, 2016)
20	Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores	Capacitação é uma das medidas que pode reduzir os efeitos negativos causados pela rotatividade do cargo de contador (Azevedo, Lino & Diniz, 2019).
21	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	É fundamental que os contadores sejam proativos, com alternativas para o aperfeiçoamento da capacidade informacional, evidenciando uma demonstração contábil que retrate a realidade, apesar de todas as dificuldades existentes, por exemplo, o processo obrigatório de depreciação contábil (Szüster et al., 2005)
22	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre	É importante que os contadores procurem alternativas visando à melhoria e aperfeiçoamento da reavaliação de bens que será evidenciada nas demonstrações contábeis. (Szüster et al., 2005)

	o tratamento contábil na reavaliação de bens	
23	Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que dêem suporte à execução orçamentária e financeira	Em todas as organizações, orçamentos são planos que revelam objetivos estabelecidos pelos tomadores de decisão, como a organização obterá recursos e como usará esses recursos para atingir metas. Para isso, faz-se necessário um planejamento orçamentário e financeiro próximo da realidade (Williams & Calabrese, 2016).
24	Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe	Um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas positivas e um clima ético positivo vêm reduzindo as dificuldades enfrentadas pelos contadores junto a sua equipe, sendo capazes de fortalecer o comprometimento de seus subordinados e, ao mesmo tempo, reduzir o estresse e as intenções de não fazerem parte da equipe (Kalay, Brender, & Kantor, 2018).

Figura 1: Lista de dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos

Fonte: Elaboração própria

As 24 dificuldades, apresentadas na figura 1, foram consideradas variáveis da pesquisa que serão analisadas nos próximos capítulos.

## Capítulo 3

### 3 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo desta pesquisa, adotou-se uma abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e dados primários (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009).

Segundo Knechtel (2014), a pesquisa quantitativa é uma modalidade baseada no teste de uma teoria e composta por variáveis quantificadas em números, as quais são analisadas, buscando medir opiniões e informações, através de recursos da estatística – medidas de tendência, dispersão e ordem -, sendo obtidos através de dados primários, diretamente com as fontes originais da informação (sujeito respondentes do questionário).

Para Gil (2018), a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando mais explícito um assunto pouco conhecido ou explorado. A utilização de corte transversal foi utilizada em um grupo de pessoas com alguma característica comum, constituindo uma amostra que foi acompanhada por um certo período (Gil, 2018).

O estudo foi desenvolvido com base na literatura científica, o que resultou na construção do referencial teórico, mapeando 24 dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos no exercício da profissão. Para isso, realizou-se pesquisas em diferentes bases de dados, como: SJR: Scimago Journal & Country Rank; SPELL: Scientific Periodicals Electronic Library; EBSCO; SCOPUS; CAPES e Google Acadêmico, utilizando as seguintes palavras-chave: difficulties in the profession of public accountants; public accounting; public accountant; barriers faced public

accountants; difficulties faced public accountants; public sector accountants; conformity; accounting compliance; public expenditure; budgetary execution of public expenditure; contabilidade pública; dificuldades e barreira no exercício da profissão contábil; barreira e dificuldades do contador público; conformidade contábil e execução orçamentária da despesa pública.

Além disso, para avaliar, comparar e selecionar as revistas internacionais, utilizou-se o recurso do Scimago Journal & Country Rank (SJR). Com isso, cerca de 80% das revistas selecionadas para esta pesquisa têm quartil 1 (Q1) e índice H acima de 24. Quanto às nacionais, preferencialmente, utilizou-se as revistas com estrato qualis A2 que é a maior classificação dada as revistas brasileiras publicadas na área contábil.

O campo de estudo foi a gestão pública brasileira, responsável pela elaboração, implementação, acompanhamento e avaliação das políticas públicas, cuja população-alvo foi composta pelos contadores públicos do poder executivo federal de todos os estados brasileiros e do Distrito Federal.

Considerando o objetivo do estudo, optou-se por utilizar amostragem não probabilística por acessibilidade, visto que a população-alvo escolhida era desconhecida e de difícil estimativa. Por isso, utilizou-se amostras de conveniência para se obter um grande número de questionários preenchidos de forma rápida e econômica (Zikmund, 2012).

Para a realização da coleta de dados, após um texto inicial explicativo, foi criado um questionário com 33 questões, divididas em três partes (Apêndice A), sendo a primeira parte do questionário uma questão de controle (“Você exerce um cargo de contador na administração pública?”) para identificar se o respondente pertence à

população-alvo e atende aos requisitos para compor a amostra da pesquisa. Portanto, os respondentes que afirmaram “não”, foram excluídos da amostra final.

Na segunda parte do questionário, foram utilizadas 24 questões, baseadas nas dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos, identificadas na revisão da literatura (Figura 1). Essas dificuldades foram transformadas em afirmações de direcionamento positivo e acompanhadas por uma Escala de Likert, que variou de discordo totalmente (1) a concordo totalmente (5), sendo que, para cada afirmação, o respondente declarava seu grau de concordância.

Na terceira parte do questionário, foram inseridas 8 questões de caracterização do respondente, ou seja, pessoais (relativas a sexo, idade, escolaridade e renda) e profissionais (relativas a vínculo com a administração pública, função exercida, tempo de serviço no setor público e unidade da federação que desenvolve suas atividades profissionais).

Os dados foram coletados no período entre os meses de março a junho de 2020, por intermédio da plataforma Google Forms, cujo link para acesso online ao questionário foi encaminhado por e-mails aos contadores pertencentes ao quadro da administração pública.

Antes da aplicação, foi realizado um pré-teste em março de 2020, numa amostra controlada com 21 contadores públicos integrantes de 15 estados brasileiros. Os participantes afirmaram não ter dúvidas quanto às afirmações constantes no questionário. Portanto, após esse procedimento de validação, o questionário foi aplicado junto à população-alvo da pesquisa.

A análise de dados foi realizada utilizando os seguintes métodos estatísticos: caracterização da amostra, estatística descritiva e análise fatorial exploratória. A

caracterização da amostra possibilitou conhecer o perfil geral dos respondentes e verificar se todos pertencem à população-alvo pretendida. A estatística descritiva permite verificar a percepção média e a variação das percepções dos respondentes para cada variável investigada (dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos no exercício da profissão). A análise fatorial exploratória (AFE), como técnica de interdependência, permite identificar e agrupar em fatores as variáveis relacionadas em uma matriz de correlações (Hair et al., 2009). Uma das principais vantagens na aplicação desse método fatorial é permitir a análise de um conjunto menor de fatores, formados a partir das diversas dificuldades dos contadores públicos que estejam altamente correlacionadas.

## Capítulo 4

### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, serão apresentados:

- a) os resultados da caracterização da amostra e o exame de sua adequação à população pesquisada;
- b) os resultados e as análises da estatística descritiva dos indicadores;
- c) os testes esfericidade de Bartlett's e Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) para validar a amostra e a análise fatorial;
- d) a estatística descritiva dos fatores formados, e por fim
- e) a análise fatorial exploratória, apresentando o agrupamento das variáveis testadas através da formação dos fatores.

Os resultados da pesquisa foram processados, estatisticamente, na ferramenta *software* Stata 15.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

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

**TABELA 1 – CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA**

Variável	Descrição	n	% n
Sexo	Feminino	77	46%
	Masculino	92	54%
Faixa de Idade	21 a 30 anos	19	11%
	31 a 40 anos	84	50%
	41 a 50 anos	37	22%
	51 a 60 anos	22	13%
	Acima de 60 anos	7	4%

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

**Fonte:** Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 1, verifica-se que a maioria dos respondentes, ou seja, 54% são do sexo masculino. Araújo (2018), em pesquisa anterior, com contadores públicos, afirma que 55% dos respondentes foram homens. Costa et al. (2018) corroboram com esses resultados, ao encontrarem um percentual ainda maior, ou seja, 63% foram respondentes do sexo masculino. Apesar da participação feminina ser menor, há uma perspectiva de redução dessa diferença, pois cerca de 69% das mulheres ocupam as vagas do curso de graduação em ciências contábeis no Brasil (Costa et al., 2018).

No que se refere à faixa de idade, verificou-se, na amostra pesquisada, 50% dos contadores, ou seja, a maioria possuía idade entre 31 a 41 anos, resultado

compatível com a pesquisa anterior de Araújo (2018), que apresentou a idade média dos contadores públicos em 27 anos. Portanto, relativamente jovem.

Quanto ao nível de escolaridade, 93% responderam que têm curso de pós-graduação. Já na pesquisa de Costa et al. (2018), os contadores públicos que possuem especialização ou mestrado, ficou em 60%. De forma geral, o perfil dos respondentes é constituído de pessoas qualificadas (Araújo, 2018).

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

Também é possível verificar, na Tabela 1, que 74% dos respondentes têm renda mensal entre R\$ 5.501,00 a R\$ 11.500,00; 14% ganham acima de 11.500,00 e apenas 2% têm renda entre 1 a 3 salários mínimos. Em pesquisa anterior, Costa et al. (2008), evidenciou que, aproximadamente, a média salarial bruta na região nordeste foi de R\$ 19.000,00, seguida pela região Sudeste com R\$ 18.500,00; região Sul com R\$ 17.000,00; região Norte com R\$ 13.000,00 e Centro-Oeste com R\$ 10.000,00.

Por fim, 55% dos respondentes têm mais de 10 anos de tempo de serviço. Esse resultado reflete as pesquisas anteriores de Marques et al. (2020) e (Morás & Klann, 2018) que constataram, respectivamente, 50% e 47,9% de contadores públicos com mais de 10 anos de tempo de serviço.

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

## 4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS INDICADORES

Nesta segunda análise, os resultados da estatística descritiva dos indicadores são apresentados na Tabela 2, cujo objetivo é verificar o comportamento da média, do desvio-padrão e da mediana das 24 variáveis relativas às dificuldades na profissão do contador público. O instrumento de pesquisa foi composto em escala Likert de cinco pontos, nos quais o respondente classifica em níveis de “Discordo Totalmente” (1) a “Concordo Totalmente” (5), considerando a percepção quanto às dificuldades enfrentadas.

**TABELA 2 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS INDICADORES**

<b>Indicador (Proxies)</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Percentil 25</b>	<b>Mediana</b>	<b>Percentil 75</b>
Q2 - Necessidade de capacitação	4,44	0,93	4,00	5,00	5,00
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	4,14	1,07	4,00	4,00	5,00
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	3,67	1,27	3,00	4,00	5,00
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	2,96	1,35	2,00	3,00	4,00
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	4,31	1,05	4,00	5,00	5,00
Q7 - Falta de experiência profissional	3,79	1,21	3,00	4,00	5,00
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	4,04	1,13	4,00	4,00	5,00
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	4,21	1,04	4,00	5,00	5,00
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	4,12	1,05	4,00	4,00	5,00
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia	4,19	0,99	4,00	4,00	5,00
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	4,21	1,08	4,00	5,00	5,00
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos	4,00	1,13	4,00	4,00	5,00
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	3,47	1,14	3,00	4,00	4,00
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores	4,37	1,08	4,00	5,00	5,00
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos	3,93	1,05	4,00	4,00	5,00
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio	3,30	1,52	2,00	4,00	5,00
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico	3,62	1,39	2,00	4,00	5,00
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética	4,05	1,02	4,00	4,00	5,00

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

**Fonte:** Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 2, os indicadores com as maiores médias (Entre “Mais concordo do que discordo” e “Concordo totalmente”) foram os seguintes: Q2 - Necessidade de capacitação com média de 4,44; Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão que apresentou média de 4,38 e Q15 - Falta de segregação de funções nos setores com 4,37 de média.

Os indicadores Q2 - Necessidade de capacitação com 4,44 e Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão que obtiveram as duas maiores médias entre os indicadores, demonstrando um alto nível de convergência entre os respondentes. Esse fato é possível explicar na pesquisa anterior de (Bosco & Carvalho, 2017), quando concluíram que implementação do processo de convergência contábil alterou o perfil profissional do contador, aumentando a necessidade de capacitação dos contadores públicos. No mesmo sentido, Marcelino e Gonçalves (2021), em estudo anterior, corroboraram com esses resultados, evidenciando que 100% dos contadores públicos ressaltaram a importância dos treinamentos e cursos.

Já Q15 - Falta de segregação de funções nos setores - apresentou a terceira maior média com 4,37, demonstrando a percepção da maioria dos contadores

públicos em relação ao cumprimento do princípio da segregação de função. Esse entendimento é apoiado pela pesquisa anterior de (Ter Bogt & Tillema, 2016) que constataram a relevância que tem a implementação da segregação de funções entre os indivíduos, como forma de controle preventivo. Apesar disso, (Adedeji & Olubodun, 2018) revelaram, também em pesquisa anterior, que a segregação de funções, em razão do número insuficiente de profissionais, ainda é praticada no nível muito baixo.

Na outra extremidade, os indicadores com as menores médias – entre 2 e 3,5 (Entre “Mais discordo que concordo” e “Indiferente”) foram Q5 e Q17.

Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão obteve 2,96 de média, sendo uma das variáveis das quais os respondentes mais discordaram, ou seja, entenderam estar aptos a trabalhar sob pressão. Nesse sentido, em estudo anterior, (Ahadiat & Martin, 2015) constataram que a capacidade de trabalhar em situações de pressão é a segunda principal habilidade dos contadores públicos, entre as trinta perguntas proposta em questionário.

Já Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio que também apresentou uma média baixa de 3,30, quando comparada as outras variáveis. Essa baixa média significa que, quando os contadores públicos foram perguntados se a realização de despesa sem o prévio empenho é um dos erros mais comuns ocorridos durante a execução orçamentária da despesa - os contadores mais discordaram que concordaram com essa questão.

De modo geral, das 24 afirmativas, 15 apresentaram valores médios superiores a 4 (“Mais concordo que discordo”).

Os resultados apresentados podem ser explicados com base nos estudos da teoria institucional, cujo processo de institucionalização de normas, valores, hábitos e

rotinas no ambiente interno da organização tem influência na psicologia humana (Guerreiro et al., 2006; Katsikas, Rossi, & Orelli, 2016).

Além disso, ao avaliar a mediana, nota-se que sete indicadores resultaram com valor mediando igual a 5, ou seja, “Concordo Totalmente”, quais sejam: Q2 - Necessidade de capacitação; Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais; Q9 - Falta de implementação de controles preventivos; Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis; Q15 - Falta de segregação de funções nos setores; Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão e Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados.

Percebe-se que, conforme a amostra coletada, 50% dos respondentes concordaram totalmente com afirmativas.

Em resumo, das 24 variáveis pesquisadas, 21 apresentaram desvios padrão acima de 1, apresentando uma heterogeneidade de opiniões. Percebe-se, assim, a existência de grupos entre os pesquisados.

Portanto, a análise sobre cada variável, isoladamente, tem um alto grau de complexidade, em razão do grande número de variáveis. Isso justifica a formação de fatores, agrupando as variáveis. Por isso, realizou-se a análise fatorial exploratória.

### 4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

Nesta etapa, aplicou-se a análise fatorial exploratória que é utilizada para analisar a estrutura das correlações entre grande número de variáveis, definindo um conjunto de dimensões latentes comuns, chamadas de fatores (Hair et al., 2009).

Entre as condições necessárias para se aplicar a análise fatorial exploratória, encontram-se a necessidade do tamanho da amostra ser maior que cem observações e, no mínimo, cinco vezes maior que o número das variáveis analisadas (Hair et al., 2009). Para isso, a presente pesquisa atendeu aos requisitos, uma vez que obteve 169 respostas válidas dos contadores públicos, para 24 variáveis analisadas.

Nesse sentido, foram explorados os conjuntos de indicadores da Tabela 2, cujo foco foi elaborar uma estrutura latente que explique os perfis dos servidores quanto às dificuldades elencadas e, conseqüentemente, agrupá-las.

Desta forma, com o propósito de validar a amostra e a análise fatorial exploratória, utilizou-se o teste de Bartlett's que examina a presença de correlações entre os indicadores (afirmativa) e o teste "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)" que fornece uma medida para quantificar o grau de intercorrelações entre os indicadores. O índice varia de 0 a 1, sendo que o valor 1 significa que cada indicador é perfeitamente previsto sem erro (Hair et al., 2009).

**TABELA 3 - RESULTADO DO TESTE DE KMO E ESFERICIDADE DE BARTLETT'S.**

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

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

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

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

### 4.3.1. Estatística descritiva dos fatores

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

**TABELA 4 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS FATORES**

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

**Fonte:** Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Pode-se constatar, na Tabela 4, que 3 dos 5 fatores apresentaram média acima de 4,00, com desvio padrão pequeno, ou seja, abaixo de 1, portanto, próximo da média, caracterizando uma amostra homogênea. É possível verificar na Tabela 5 que 2 fatores apresentaram médias maior que 3 e menor que 4, com desvio padrão abaixo de 1, também, resultando numa amostra homogênea.

No que se refere aos fatores “Formação Profissional”, em torno de 50% dos respondentes, esses mais concordaram que discordaram ou concordaram totalmente, apresentando uma Mediana de 4,43. Isso sugere, na percepção deles, a importância de atualização e capacitação profissional.

Ao avaliar os fatores “Liderança e Desempenho” e “Gestão Contábil e Tecnológica” a média incidiu em 4,12 e 4,18, respectivamente, sendo que 50% responderam que mais concordam que discordam ou concordam totalmente, indicando o mesmo valor para mediana, ou seja, 4,75.

Nota-se, também, por meio da Tabela 4, os fatores com menores médias foram “Riscos e erro comuns” e “Conformidade”, ou seja, na opinião dos respondentes a percepção ficou entre “Indiferente” e “Mais concordo que discordo”. Destaca-se

também, para estes dois fatores, a partir do Percentil 25, que 42 dos 169 respondentes discordaram totalmente.

#### 4.3.2. Resultado do modelo fatorial

Como pode-se observar-se na Tabela 5, a análise fatorial foi realizada, simultaneamente, através de uma combinação racional das variáveis, extraindo cinco fatores que explicaram 47% da variância total.

Os fatores 1 e 2, com 12% cada um deles, foram individualmente os mais significativos, explicando a maior parte da variância total, sendo seguido, por ordem de grandeza (variância explicada), pelos fatores 3 (9%), 4 (8%) e 5 (6%).

**TABELA 5 - AGRUPAMENTO DOS INDICADORES EM FATORES**

Indicador	Fator				
	1	2	3	4	5
Q2 - Necessidade de capacitação	0,74				
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	0,68				
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	0,63				
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	0,60				
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	0,49				
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	0,46				
Q7 - Falta de experiência profissional	0,44				
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens		0,73			
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados		0,67			
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que deem suporte à execução orçamentária e financeira		0,53			
Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe		0,52			
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio			0,79		
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico			0,59		
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos			0,43		
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos			0,37		
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores			0,34		
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia				0,61	
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética				0,50	

Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas					0,50
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores					0,46
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores					0,51
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis					0,47
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão					0,42
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador					0,35
% Variância Explicada	12%	12%	9%	8%	6%
% Variância Acumulada	12%	24%	34%	41%	47%

**Fonte:** Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

O Quadro 1 apresenta a denominação dos fatores com as seguintes descrições: **Fator 1** – Formação Profissional; **Fator 2** – Liderança e Desempenho Profissional; **Fator 3** – Riscos e erros comuns; **Fator 4** – Gestão Contábil e Tecnológica; e por fim, **Fator 5** – Conformidade.

Analisando individualmente cada fator, percebe-se que o primeiro fator (F1) “Formação Profissional” foi composto por 7 variáveis, ou seja, 29% das variáveis. Pode-se concluir que este fator, com 12% da variância explicada, foi considerado um dos mais importantes para esclarecer as dificuldades que os contadores públicos têm no exercício da profissão. Os resultados apresentados sugerem que a necessidade de qualificação manifestada por esses profissionais tem relação direta com a processo de convergência das normas aos padrões internacionais de contabilidade. Esse fato vem exigido dos contadores a melhor interpretação para cada um dos fenômenos contábeis, além da capacidade de produzir respostas úteis, tempestivas e confiáveis para os usuários da contabilidade. Em pesquisa anterior, (Bosco & Carvalho, 2017) reforçam esse entendimento, ao constatarem que o nível de formação do profissional contábil não acompanhou a complexidade do processo das mudanças da contabilidade.

O segundo fator (F2) “Liderança e Desempenho Profissional” foi formado por 4 variáveis que representam 17% do total das variáveis que, junto com o Fator 1, obteve 12% da variância explicada. Portanto, na percepção dos contadores, trata-se de mais um importante fator capaz de explicar as dificuldades na profissão. Os resultados sugerem que o desempenho profissional está diretamente relacionado ao estilo de liderança. Além disso, os resultados indicam que a falta de melhorias nos procedimentos contábeis aplicados à depreciação e à reavaliação de bens tem impacto negativo na qualidade das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, no desempenho dos contadores.

Em pesquisa anterior, Kalay et al. (2018) constataram que um ambiente de diálogo, transparência e confiança, ajuda ao profissional contábil a lidar melhor com situações desafiadoras, com menos incertezas e conflitos. Além disso, cria-se um vínculo psicológico entre os funcionários e a organização, dando-lhes uma sensação de estabilidade e segurança, tornando-os mais resistentes às pressões no ambiente de trabalho. Em sentido contrário, a pesquisa de Szuster (2015) demonstrou que o desempenho profissional está diretamente relacionado com a capacidade que tem o contador de atuar de forma ampla, como grande administrador, seja na área financeira e de recursos humanos, além da facilidade de se relacionar com a área da tecnologia da informação.

Já o terceiro fator (F3), denominado “Riscos e erros comuns”, teve na sua composição 5 variáveis que representam 21% do total de variáveis, obtendo 9% da variável explicada. Apesar de menor percentual, quando comparado aos 1 e 2, as variáveis apresentadas no Fator 3 implicam no alto grau de responsabilidades do contador público. Percebe-se, a partir dos resultados apresentados, que os riscos e

erros mais frequentes estão associados aos procedimentos contábeis. Portanto, com suporte nos resultados demonstrados, é possível inferir que o enfrentamento de tais dificuldades depende, cada vez mais, de sua capacidade de analisar e gerenciar riscos, além da implementação de eficientes mecanismos de controles internos preventivos.

Em pesquisa anterior, Araújo (2018) concluiu que os riscos, pelos quais estão suscetíveis a maioria dos profissionais da contabilidade, têm relação direta com a falta de capacitação. Heinz et al. (2019) corroboram, apontando na sua pesquisa, que os principais riscos e erros inerentes ao desempenho da profissão do contador público decorrem da falta de capacitação, inobservância da legislação referente a licitações e contratos, ausência ou ineficiência de controles internos e a ausência de padronização de atividades, rotinas, manuais específicos e segregação de funções.

Os resultados apresentados no fator riscos e erros comuns vão ao encontro dos estudos da teoria institucional que entende ser possível alterar padrões e práticas contábeis com objetivo de garantir conformidades e redução de riscos (Carvalho, Andrade, & Mariz, 2005).

A “Gestão Contábil e Tecnológica” foi o quarto fator (F4), sendo composto por 4 variáveis, ou seja, 17% do total de variáveis, obtendo um poder explicativo de 8%. Na percepção dos contadores, os resultados apresentados pelo Fator 4 sugerem que grande parte das dificuldades estão relacionadas a questões de cultura organizacional, o que acarreta numa uma gestão contábil ineficiente, tanto pela ausência da segregação de funções no ambiente contábil, como pela falta de um código de ética na instituição. Percebe-se, a partir dos resultados, que a implementação desses procedimentos pode trazer segurança no exercício da

profissão.

Além disso, os resultados também indicam que os contadores compreendem o quanto é importante uma gestão contábil orientada pela tecnologia. Isso pode estar relacionado ao fenômeno da globalização, seja no avanço tecnológico, seja na premente necessidade de adoção aos padrões internacionais de contabilidade. (Chengyin, 2019; Eulerich et al., 2013; Wuerges & Borba, 2014), em pesquisas anteriores, corroboram com esses resultados ao afirmarem que os contadores públicos devem desempenhar suas atividades orientadas pela tecnologia com o objetivo de gerenciar riscos, reduzir custos e melhorar a qualidade e eficiência dos processos administrativos. Outra pesquisa, nesse mesmo sentido, reforça que a capacitação é o principal caminho para acompanhar os avanços da tecnologia (Méndez & Sepúlveda, 2016).

Por fim, o quinto fator (F5), relativo à “Conformidade”, agrupou 4 variáveis que representam 17% das variáveis totais. O Fator 5 apresentou 6%, ou seja, a menor variável explicativa. Esse resultado demonstra que a conformidade teve o menor impacto entre as dificuldades na profissão do contador.

É possível inferir, a partir dos resultados encontrados, que a menor variável para o fator conformidade pode ser explicada pelo fato do poder executivo federal realizar a execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI que inclui uma importante ferramenta de controle interno - a Conformidade de Registro de Gestão, tendo a capacidade de segregar funções e reduzir riscos de erros e fraudes. Além disso, sua utilização ocorre de forma preventiva e concomitante aos atos e fatos contábeis. Essa particularidade torna, de certa forma, os procedimentos

administrativos e contábeis controláveis. Possivelmente os contadores públicos, ao responderem essa pesquisa, consideraram esse fato. Provavelmente, o resultado poderia ser diferente, caso a pesquisa fosse aplicada em estados e municípios brasileiros que não adotam essa ferramenta em seus sistemas de contabilidade. Pode-se inferir que os resultados apresentados vão ao encontro da teoria institucional que desenvolveu modelos teóricos, capazes de explicar a importância dos sistemas de contabilidade (Soeiro & Wanderley, 2019).

Em pesquisa anterior, Lartey et al. (2019) concluíram que os resultados dos níveis gerais de conformidade, verificados no setor público, ainda são baixos. Corroboram com esse entendimento Garcia et al. (2013), ao afirmarem que há um risco potencial causado pela ineficiência do processo de conformidade no setor público, decorrente da baixa frequência de irregularidades apontadas pelos profissionais da área, o que compromete o controle preventivo. Ainda, Garcia et al. (2013) afirmaram que a administração pública necessita criar mecanismos de conscientização dos servidores comprometidos no processo de conformidade.

Constatou-se que as contribuições das variâncias não apresentaram valores significativos entre os fatores, uma vez que o principal fator explicou 12% da variância total. A estrutura fatorial desenvolvida mostrou que não há um fator preponderante que seja capaz de explicar todas as dificuldades da profissão do contador público. No entanto, a análise fatorial exploratória foi resumida em 5 fatores, identificados por níveis de relevância, facilitando sua compreensão e contribuindo com os gestores e órgãos competentes no enfrentamento dos problemas.

Observa-se, ainda, no Quadro 1, que a confiabilidade interna dos fatores foi verificada por meio alpha de Cronbach, cujos valores variaram de 0,68 a 0,88, sendo

que, apenas no fator “Conformidade” o valor estimado ficou abaixo de 0,70. Em pesquisa exploratória, o limite inferior de alpha de Cronbach aceitável é de 0,60 (Hair et al., 2009). Já a confiabilidade, cujos valores estejam entre 0,60 e 0,70 é considerada moderada, entre 0,70 e 0,80 é boa, de 0,80 e 0,90 classifica-se como muito boa e, por fim, acima de 0,90 é excelente.

Verificou-se que o fator 4 – Gestão Contábil e Tecnológica, o fator 2 – Liderança e Desempenho Profissional e o fator 1 – Formação Profissional, obtiveram um valor alfa de 0,84, 0,85 e 0,88 respectivamente, considerada uma confiabilidade “muito boa”. Isso revela que a combinação das variáveis, que compõem os fatores 1 a 3, pode ser mensurada de forma coesa.

Os fatores 3 e 5 obtiveram, respectivamente, alfas considerados “bons” e “moderados”, mostrando uma combinação de fatores também considerada válida.

Conforme os dados apresentados, as variáveis de todos os fatores foram agrupadas harmonicamente, sendo capaz de explicar quais as dificuldades da profissão do contador público.

<b>Indicador</b>	<b>Fator</b>	<b>Alpha de Cronbach</b>
Q2 - Necessidade de capacitação	Formação Profissional	0,88
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais		
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis		
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos		
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão		
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas		
Q7 - Falta de experiência profissional	Liderança e Desempenho Profissional	0,85
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens		
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados		
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que dê suporte à execução orçamentária e financeira		

Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adequa à sua equipe		
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio	Riscos e erros comuns	0,78
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico		
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos		
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos		
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores		
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia	Gestão Contábil e Tecnológica	0,84
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética		
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas		
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores		
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	Conformidade	0,68
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis		
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão		
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador		

**Quadro 1 – Denominação e confiabilidade dos fatores formados**

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Os resultados do método da análise fatorial exploratória, interpretados através da Tabela 4 e do Quadro 1, demonstraram níveis de qualidades adequados, contribuindo como instrumento para avaliar a percepção dos contadores públicos quanto às dificuldades na profissão, tornando-se possível a formação de 5 fatores que representam os 24 indicadores com poder explicativo de 47% da variância total. Em pesquisa similar, Pringolato e Leal (2019) utilizaram a análise fatorial exploratória para investigar 18 indicadores sobre competências, habilidades e atitudes dos contadores que foram representados pelo agrupamento de 4 fatores com poder explicativo de 55,15% da variância total. Também, em pesquisa anterior, Marques et al. (2020), utilizando a análise fatorial exploratória, investigaram 12 indicadores sobre a percepção dos contadores em relação ao processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) convergidas com

as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), agrupando em 4 fatores que resultaram no poder explicativo de 60,5% da variância total.

## Capítulo 5

### 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Quanto aos resultados do agrupamento, a estrutura fatorial desenvolvida mostrou que não há um fator preponderante que seja capaz de explicar todas as dificuldades, ou seja, todos os 5 fatores formados contribuíram de forma equivalente. Nessa estrutura, os resultados demonstraram que o fator “Formação Profissional” composto pelas variáveis - necessidade de capacitação, capacidade de interpretar as normas internacionais, adaptação às normas contábeis, capacidade de implementar controles preventivos, plano de capacitação, participação em reuniões estratégicas e

experiência profissional -, representou 29% do total das variáveis, tornando-se o mais importante na percepção dos contadores para esclarecer suas dificuldades.

Em termos de contribuição teórica, o presente estudo traz como novidade o agrupamento das mais variadas dificuldades pelas quais passam os contadores públicos brasileiros, uma vez que pesquisas anteriores investigaram o tema de forma isolada, carecendo de pesquisas que verificassem e agrupassem essas variáveis, sob o ponto de vista sistemático e com a realização de pesquisas empíricas. Esse agrupamento pode ser considerado inédito na literatura mundial.

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

Como limitação, a pesquisa utilizou o método de coleta de dados primários, por meio de questionário eletrônico, sujeitando à parcialidade do respondente e à experiência pesquisador, podendo resultar em interpretações e compreensões equivocadas. Outra limitação refere-se à população-alvo da pesquisa que ficou restrita aos contadores do poder executivo federal de todos os estados do Brasil. Entretanto, essas limitações não desqualificam os resultados apresentados, pelo contrário, possibilita que futuras pesquisas incluam ou excluam novas variáveis, identificando novos fatores. Sugere-se, ainda, que estudos futuros possam identificar, sistematizar e agrupar as dificuldades na profissão dos contadores públicos do poder executivo

estadual, em todo território brasileiro. Outra sugestão de pesquisa é um mapeamento sistemático que possa identificar e agrupar em fatores as principais dificuldades na profissão dos contadores do setor privado. Ainda como sugestão, é possível investigar e identificar e agrupar os principais achados, quando da fiscalização do controle interno, seja no nível federal, estadual ou municipal. Mais uma sugestão de pesquisa, seria identificada, sistematizar e agrupar os principais achados quando da fiscalização dos tribunais de contas, seja no nível federal, estadual ou municipal. Por fim, e não menos relevante, é possível realizar uma pesquisa identificando, sistematizando e agrupando as principais dificuldades dos profissionais de saúde na assistência aos pacientes da pandemia de Covid-19.

## REFERÊNCIAS

- Abbasi, N. (2013). Competency approach to accounting education: a global view. *Journal of Finance and Accountancy*, 13(1), 1–19.
- Adali, S., & Kizil, C. (2017). A research on the responsibility of accounting professionals to determine and prevent accounting errors and frauds: Edirne Sample. *Emerging Markets Journal*, 7(1), 53-64.
- Adedeji, AO, & Olubodun, OH (2018). Sistema de controle interno em pequenas empresas de manufatura no estado de Ondo, Nigéria. *IOSR Journal of Business and Management*, 20 (1), 34-39.
- Adhikari, Pawan., & Gårseth-Nesbakk, Levi. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142.
- Ahadiat, N., & Martin, R. M. (2015). Attributes, preparations, and skills accounting professionals seek in college graduates for entry-level positions vs. promotion. *Journal of Business and Accounting*, 8(1), 179-189.
- Akgun, A. I, & Ture, N. (2019). The relationship between personality type and perceived stress level: evidence from independent public accountants. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 903-913.
- Aleqab, M.M.A., & Nurunnabi, M, & Adel, D. (2015) Mind the gap: accounting information systems curricula development in compliance with International Federation of Accountants Standards in a developing country. *Journal of Education for Business*. 90(7), 349–358.
- Aliberch, A. S., & Blandón, J. G (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Accounting Journal*, 15(1), 109-142.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.
- Alsharari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(4), 1124-1147.
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.

- Araújo, A. K. (2018). A importância estratégica do empenho, liquidação e pagamento para a organização do setor público. *Empíricabr-Revista Brasileira de Gestão, Negócio e Tecnologia da Informação*, 1(1), 148-166.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1–17.
- Aslan, U., & Hatunoglu, Z (2012). A survey of accountants in Turkey. *International Journal of Economics and Accounting*, 3(1), 32-50.
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explicar a função do auditor de sistemas de informação na auditoria financeira do setor público. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31.
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144691-e144691. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). A harmonização dos sistemas de informação financeira do governo: o papel das IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73 (2), 293-317.
- Bloomfield, M. J., Brüggemann, U., Christensen, H. B., & Leuz, C. (2017). The effect of regulatory harmonization on cross-border labor migration: evidence from the accounting profession. *Journal of Accounting Research*, 55(1), 35-78.
- Borges, T. B., Mario, P. D. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-491.
- Boscov, C. P., & Carvalho, L. N. G. de (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 03-32.
- Carvalho, C. A., Andrade, J., & Mariz, L. A (2005). Mudança na Teoria Institucional. XXIX Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Brasília, DF, 2005, 29.,
- Chengyin, M. (2019). Research on existing problems and countermeasures of budget performance evaluation of public institutions in China from the perspective of the new budget law. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1-8.
- Costa, F. B., de Souza, F. G., Baihe, M. J. A., & de Albuquerque Santos Filho, S. (2018). Perfil do Profissional Contábil do Setor Público: Uma Análise das Capitais Brasileiras e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 74-92.

- Crawford, L., Helliard, C., Monk, E., & Veneziani, M. (2014). International accounting education standards board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education. *Accounting Forum*, 38(1), 67–89.
- D'abate, C.; Youndt, M. A.; Wenzel, K. E (2009). Making the most of an internship: an empirical study of internship satisfaction. *Academy of Management Learning and Education*, 8(4), 527-539.
- Dillard, J., & Vinnari, E (2019). Critical dialogical accountability: from accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.
- Erin, O., Okoye, L. U., Modebe, N. J., & Ogundele, O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. *ESUT Journal of Accountancy*, 7(2), 22-30.
- Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M (2013). Self-perception of the internal audit function within the corporate governance system--empirical evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management*, 11(2), 57-72.
- Everett, J., Neu, D, & Rahamn, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513–542.
- Farrar, J., Hausserman, C., & Rennie, M. (2018). The influence of revenge and financial rewards on tax fraud reporting intentions. *Journal of Economic Psychology*, 71, 102– 116.
- Frecka, T. J., Griffin, J. B., & Stevens, J. S. (2018). Transparency and the audit industry? Not in the US Evidence on audit production costs, profitability and partner compensation from the UK. *Research in Accounting Regulation*, 30(2), 73-81.
- Fu, Y. (2019). The value of corporate governance: evidence from the Chinese anti-corruption campaign. *The North American Journal of Economics and Finance*, 47(C), 461-476.
- Garcia Filho, R. C., Mello, E. J. C., & Resende, A. L. (2013). O Papel da Conformidade de Registro de Gestão no Controle Preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. *XXXVII Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 7.,
- Gil, A. C. (2018). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.

- Gomes, PS, Fernandes, MJ, & Carvalho, JBDC (2015). O processo de harmonização internacional da contabilidade do sector público em Portugal: a perspectiva dos diferentes stakeholders. *International Journal of Public Administration*. 38 (4), 268-281.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(SPE), 7-21.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hassall, T., Joyce, J., Montañó, J. L. A., & González, J. M. G. (2010). The vocational skill priorities of Malaysian and UK students. *Asian Review of Accounting*, 18(1), 20–29.
- Heinz, G., Alves, E. B., Roratto, R., & Dias, E. D. (2019). Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*, 24(3), 699-721.
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I., & Kent, J. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 259-275.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 388-408.
- International Federation of Accountants. (2017). *Handbook of international education pronouncements*. Retrieved: April 1th, 2020, from <https://www.iaesb.org/publications/2017-handbook-international-education-pronouncements>.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. *Management accounting research*, 20(2), 146-162.
- Kalay, E., Brender-Ilan, Y., & Kantor, J. (2018). Authentic leadership results in detail-oriented occupations: commitment, emphasis on role and intentions to leave. *Journal of Management & Organization*, 63(1), 1-18.

- Katsikas, E., Rossi, F.M., & Orelli, R.L. (2016). Towards integrated reporting: accounting changes in the public sector. Cham, Switzerland: Springer.
- Knechtel, M. D. R. (2014). *Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada*. Curitiba: Intersaberes.
- Lartey, P. Y., Kong, Y., Bah, F. B. M., Santosh, R. J., & Gumah, I. A. (2019). Determinants of internal control compliance in public organizations; using preventive, detective, corrective and directive controls. *International Journal of Public Administration*, 1-13. DOI: 10.1080/01900692.2019.1645689
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
- Liguori, M (2012). Radical change, accounting and public sector reforms: a comparison of Italian and Canadian municipalities. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 437-463.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista de Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Lin, Z. J. (2008). A factor analysis on knowledge and skill components of accounting education: Chinese case. *Advances in Accounting*, 24(1), 110–118.
- Liszbinski, B. B., Kronbauer, C. A., Macagnan, C. B., & Patias, T. Z. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(24), 85-105.
- Lokanan, M. E. (2015). Challenges to the fraud triangle: questions on its usefulness. *Accounting Forum*, 39(3), 201–224.
- Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4) 718–723.
- Marcelino, J. A., & Gonçalves, B. D. L. (2021). Responsabilidade do Contador Público: um estudo sobre o conhecimento dos Contadores Públicos da microrregião de Cornélio Procópio sobre as suas responsabilidades durante a liquidação da despesa. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 277-292.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973, 1-12. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marin, T. I. S., de Lima, S. J., & Nova, S. P. D. C. C. (2014). Formação do contador – o que o mercado quer, é o que ele tem? Um estudo sobre o perfil profissional dos

- alunos de ciências contábeis da FEA-USP. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 59-83.
- Matei, A., & Drumas, C. (2015). Corporate governance and public sector entities. *Procedia Economics and Finance*, 26, 495–504.
- Melo, K. B., Prieto, M. F., & Andrade, M. E. M. C. (2014). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: um estudo exploratório no município de Uberlândia-MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(2), 21-35.
- Méndez, F., & Sepúlveda, F. (2016). A comparative study of training in the private and public sectors: evidence from the United Kingdom and the United States. *Contemporary Economic Policy*, 34(1), 107-118.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Fatores institucionais e econômicos que afetam a adoção das normas internacionais de contabilidade do setor público. *International Journal of Public Administration*, 42 (2), 119-131.
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49-76.
- Nzewi, U. C., & Enuenwemba, F. (2020). Effect of adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) in the public sector of delta state. *Journal*, 6(10), 132-153.
- Olusegun, E. A. (2019). The Effect of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) Implementation and Public Financial Management. *International Journal of Economics & Business*, 6(2), 140-151.
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Carpes, A. M. D. S. (2014). Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(47), 15–36.
- Ouda, H. A. G. (2008). Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on the Netherlands and Egypt. In S. Jorge (Ed.), *Implementing reforms in public sector accounting*, 111-137. DOI: [http://dx.doi.org/10.14195/978-989-26-0422-0\\_5](http://dx.doi.org/10.14195/978-989-26-0422-0_5)
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Paisey, C., & Paisey, N. J (2018). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*. 67-68(48), 1-22.

- Pratama, A. (2015). Bridging the gap between academicians and practitioners on accountant competencies: an analysis of International Education Standards (IES) implementation on Indonesia's accounting education. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211(2), 19-26.
- Pringolato, F. P., & Leal, E. A. (2019). Um estudo sobre as competências requeridas e priorizadas para a atuação do contador gerencial na percepção dos pós-graduandos na área gerencial. *Revista Razão Contábil & Finanças*, 7(1). DOI: <http://institutoateneu.com.br/ojs/index.php/RRCF/issue/view/23>
- Rasouli, M. S., Banimahd, B., & Royaei, R. A. (2015). The effect of motivational values on professionalism in accounting. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 19-26.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30
- Silva, F. F., Azevedo, Y. G. P., & Araújo, A. O (2018). O ensino contábil na perspectiva da aprendizagem baseada em problemas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 188-210.
- Siriwardane, H. P., Low, K. Y., & Blietz, D. (2015). Making entry-level accountants better communicators: a Singapore-based study of communication tasks, skills, and attributes. *Journal of Accounting Education*, 33(4), 332–347.
- Sithole, S.T.M. (2015). Quality in accounting graduates: employer expectations of the graduate skills in the bachelor of accounting degree. *European Scientific Journal*, 11(22), 165-180.
- Soeiro, T. D. M., & Wanderley, C. D. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- Szuster, N (2015). Temos do que nos orgulhar na contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121-125.
- Szüster, N., Szüster, F. R., & Szüster, F. R. (2005). Contabilidade: atuais desafios e alternativa para seu melhor desempenho. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 20-30.
- Tan, L. M. & Laswad, F (2018). Professional skills required of accountants: what do job advertisements tell us? *Accounting Education*, 27(4), 403-432.
- Ter Bogt, H., & Tillema, S. (2016). Accounting for trust and control: public sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, 5-23.
- Tina Dacin, M., Goodstein, J., & Richard Scott, W. (2002). Teoria institucional e mudança institucional: Introdução ao fórum especial de pesquisa. *Academy of management journal*, 45 (1), 45-56.

- Voss, G (2017). Certificate of ethics in accounting and professional independence of accountants. *European Journal of Economics and Business Studies*, 9(1), 212-220.
- Wanderley, C. D. A., Miranda, L. C., de Meira, J. M., & Cullen, J. (2011). Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 8(2), 111-121.
- Williams, D. W., & Calabrese, T. D. (2016). The status of budget forecasting. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 2(2), 127-160.
- Williamson, O. E. (2000). The new institutional economics: taking stock, looking ahead. *Journal of economic literature*, 38(3), 595-613.
- Wuerges, A. F. E. & Borba, J. A. (2014). Fraudes contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(52), 466-483.
- Yosra Mnif Sellami & Yosra Gafsi (2019). Fatores Institucionais e Econômicos que Afetam a Adoção de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.
- Yusof, R. N., & Noh, M. M. (2016). Compliance level of international education standards (ies) e between professional accounting bodies. *International Journal of Accounting*, 1(2), 58-64.
- Zikmund, W. G. (2012). *Princípios da pesquisa de marketing*. São Paulo: Cengage Learning
- Zimmerman, A. B., Fogarty, T. J., & Jonas, G. A. (2017). Is accounting an applied discipline? An institutional theory assessment of the value of faculty accounting-related work experience in the academic labor market. *Journal of Accounting Education*, 41(C), 33-47.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

### Pesquisa de opinião de contadores públicos

Estou fazendo uma pesquisa científica com os contadores públicos. Sua participação é muito importante para o desenvolvimento da minha dissertação de Mestrado em Administração da FUCAPE Business School. O questionário é muito simples de responder. Não existe resposta certa ou errada, é necessário apenas saber sua opinião sobre as afirmações presentes no questionário. Não precisa se identificar e as respostas são absolutamente confidenciais.

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração!

Mestrando Wellington Monte de Paula.

Professor orientador Dr. Emerson Wagner Mainardes

Você exerce um cargo de contador na administração pública?					
( ) Sim    ( ) Não					
<b>Pense no trabalho do contador no setor público de uma forma geral e indique o seu grau de concordância relativa às seguintes afirmações, assinalando a opção escolhida:</b>					
1 - Discordo Totalmente					
2 - Mais discordo do que concordo					
3 – Indiferente					
4 - Mais concordo do que discordo					
5 - Concordo Totalmente					
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
2. O processo de convergência contábil alterou o perfil profissional do contador público, ocasionando uma maior necessidade de capacitação					
3. A não participação do contador público em reuniões estratégicas implica na redução do seu desempenho					
4. A falta de habilidades e atributos pessoais do contador público pode criar dificuldades no seu desempenho profissional por serem, muitas vezes, mais importantes do que teorias e técnicas contábeis					
5. A capacidade do contador público de trabalhar sob pressão, muitas vezes, é mais importante do que teorias e técnicas contábeis					

6. É preciso formar profissionais contadores que sejam efetivamente capazes de interpretar e implementar as normas internacionais de contabilidade				
7. A falta de experiência interfere no julgamento profissional dos contadores públicos, mesmo que tenham habilidades técnicas				
8. O contador público que não se adaptar a um novo conjunto de normas contábeis não será capaz de gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle				
9. A falta de instrumentos de controle preventivo interferem negativamente na eficiência da conformidade contábil no setor público				
10. O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas nos procedimentos de registro dos atos e fatos contábeis				
11. A contabilidade não orientada pela tecnologia implica negativamente na eficiência da contabilidade aplicada ao setor público				
12. A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis no setor público				
13. O fato da administração pública não utilizar ferramentas que ofereçam uma avaliação periódica de riscos dificulta o desempenho do contador público				
14. Os níveis gerais de conformidade contábil, no setor público, são baixos em comparação com outros indicadores de desempenho, como gerenciamento de riscos				
15. A segregação de funções, como medida de controle preventivo, é essencial para evitar a ocorrência de erros e irregularidades na contabilidade do setor público				
16. Um modelo de gestão pública, guiado por normas, é capaz de resolver problemas e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos contábeis na execução das despesas públicas.				
17. Um dos erros mais comuns ocorridos no setor contábil, responsável pela execução da despesa pública, e que deve ser observado e combatido pelo contador público, trata-se da realização de despesa pública sem empenho prévio				
18. O comportamento antiético do superior hierárquico, exigindo que os contadores públicos cumpram ordens ilegais, é uma das maiores dificuldades enfrentadas por esses profissionais				
19. A implementação de um código de ética na organização ajuda a melhorar as atitudes e encorajar os contadores públicos a relatar atos questionáveis				
20. Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão, implica, negativamente, na produtividade e no crescimento do contador público.				
21. Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores públicos é um dos principais motivos da rotatividade no cargo				

22. Evidenciar, nas demonstrações contábeis, informações consistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados é uma dificuldade enfrentada pelo contador público					
23. Uma das dificuldades enfrentadas pelos contadores no setor público é encontrar alternativas para melhoria e aperfeiçoamento das informações sobre a reavaliação de bens que serão evidenciadas nas demonstrações contábeis					
24. A falta de um planejamento orçamentário e financeiro que seja capaz de dar suporte à execução da despesa pública é uma dificuldade pelas quais passam os contadores públicos					
25. Um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas positivas e um clima ético positivo é capaz de reduzir as dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos em relação aos seus subordinados					

**26. Qual seu sexo?**

Masculino     Feminino

**27. Qual a sua idade?**

até 20 anos

de 21 a 30 anos

de 31 a 40 anos

de 41 a 50 anos

de 51 a 60 anos

acima de 61 anos

**28. Qual o seu nível de escolaridade?**

Ensino Fundamental

Ensino Médio/Técnico

Ensino Superior

Pós-graduação/Especialização

Mestrado

Doutorado

Outro

**29. Qual sua renda?**

até R\$ 1.500,00

de R\$ 1.500,00 a R\$ 3.000,00

de R\$ 3.001,00 a R\$ 5.500,00

- de R\$ 5.501,00 a R\$ 8.500,00
- de R\$ 8.501,00 a R\$ 11.500,00
- de R\$ 11.501,00 a R\$ 15.000,00
- acima de R\$ 15.001,00

**30. Qual seu vínculo com a administração pública?**

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

**31. Exerce cargo de chefia?**

- Sim
- Não

**32. Quanto tempo de serviço você tem no setor público?**

- até 5 anos
- de 5 anos e 1 dia até 10 anos
- de 10 anos e 1 dia até 15 anos
- de 15 anos e 1 dia até 20 anos
- de 20 anos e 1 dia até 25 anos
- de 25 anos e 1 dia até 30 anos
- acima de 30 anos

**33. Em qual unidade da federação você desenvolve suas atividades profissionais?**

- Acre (AC)
- Alagoas (AL)
- Amapá (AP)
- Amazonas (AM)
- Bahia (BA)
- Ceará (CE)
- Distrito Federal (DF)
- Espírito Santo (ES)
- Goiás (GO)

- ( ) Maranhã (MA)
- ( ) Mato Grosso (MT)
- ( ) Mato Grosso do Sul (MS)
- ( ) Minas Gerais (MG)
- ( ) Pará (PA)
- ( ) Paraíba (PB)
- ( ) Paraná (PR)
- ( ) Pernambuco (PE)
- ( ) Piauí (PI)
- ( ) Rio de Janeiro (RJ)
- ( ) Rio Grande do Norte (RN)
- ( ) Rio Grande do Sul (RS)
- ( ) Rondônia (RO)
- ( ) Roraima (RR)
- ( ) Santa Catarina (SC)
- ( ) São Paulo (SP)
- ( ) Sergipe (SE)
- ( ) Tocantins (TO)
- ( ) Exterior