

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE ES

JONAS SANTOS OLIVEIRA

**GESTÃO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA NO SETOR PÚBLICO:
Percepções de contadores estaduais à luz das NBC TSP**

**VITÓRIA
2025**

JONAS SANTOS OLIVEIRA

**GESTÃO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA NO SETOR PÚBLICO:
Percepções de Contadores Estaduais à Luz das NBC TSP**

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

Orientador: João Eudes Bezerra Filho.

VITÓRIA

2025

JONAS SANTOS OLIVEIRA

**GESTÃO CONTÁBIL DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA NO SETOR PÚBLICO:
Percepções de Contadores Estaduais à Luz das NBC TSP**

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

Aprovada 16 mês setembro de 2025

BANCA EXAMINADORA

Profº Dr.: João Eudes Bezerra Filho
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Profº Dra.: Mirtes Carlos da Mota e Souza
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Profº Dr.: Diego Rodrigues Boente
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, dedico toda honra e gratidão a Deus, Senhor da minha vida, por ter me guiado com Sua mão em cada passo desta jornada. Com profundo respeito e amor, reconheço Sua presença constante, que me fortaleceu e inspirou na conquista deste mestrado. Agradeço por cada desafio superado e cada vitória alcançada, sabendo que tudo foi possível graças à Sua graça e misericórdia.

Sou profundamente grato à minha família e à minha esposa, Priscila Alves Aziel, pelo apoio incondicional e amor constante durante nossa jornada acadêmica. Estivemos juntos em cada etapa, e seu suporte foi fundamental para superar desafios e alcançar meus objetivos.

Também expresso meu profundo respeito à minha querida amiga Fernanda Arnhold, que esteve conosco desde o início do mestrado, ensinando, rindo e compartilhando momentos únicos. Seu falecimento, em 04/08/2024, deixou um vazio irreparável em nossas vidas.

Minha sincera gratidão estende-se aos meus professores, em especial ao meu orientador, professor João Eudes Bezerra Filho, pela riqueza de conhecimento compartilhado, que foi crucial para minha formação. Suas aulas e orientações expandiram minha visão de mundo e fortaleceram minha busca por excelência profissional e pessoal.

Produção acadêmica integrante do Programa de Aperfeiçoamento Funcional Permanente da COGES/RO de Rondônia e co-financiada pelo Governo do Estado.

“Ouça o sábio e aumente seu aprendizado, e o
entendido adquira habilidade”

(Provérbios 1: 5)

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a percepção dos contadores públicos estaduais sobre a gestão, o controle e a mensuração dos ativos de infraestrutura no setor público, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34). Fundamentada nas teorias Institucional e da Contingência, a pesquisa adota abordagem quantitativa, de natureza exploratória e descritiva, com aplicação de questionário estruturado a 92 contadores públicos estaduais com formação específica em Contabilidade. Os dados foram tratados e analisados por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE) no software Stata 18.5, com resultados robustos de adequação amostral ($KMO = 0,762$; Bartlett $\chi^2(561) = 2.165,802$; $p < 0,001$). A análise revelou quatro fatores principais que sintetizam as percepções dos profissionais contábeis: capacitação técnica e aceitação setorial; estrutura organizacional e exigências institucionais; melhoria da informação e integração de sistemas; e conhecimento normativo e entendimento transversal. Esses fatores explicam conjuntamente 54,38% da variância total, evidenciando uma estrutura fatorial consistente e teoricamente fundamentada. Os resultados indicam avanços relevantes decorrentes da convergência normativa, especialmente quanto à qualidade das informações contábeis e ao fortalecimento da governança pública, mas também revelam desafios relacionados à limitação tecnológica, à carência de capacitação técnica e ao suporte institucional insuficiente. As evidências empíricas contribuem para o aprimoramento das práticas de gestão contábil e oferecem subsídios à formulação de políticas voltadas à modernização da contabilidade pública, à capacitação dos profissionais e à consolidação da transparência e accountability no setor público brasileiro.

Palavras-chave: normas contábeis públicas; bens de infraestrutura; gestão de ativos.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the perception of state public accountants regarding the management, control, and measurement of infrastructure assets in the public sector, in light of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC TSP 07 and NBC TSP 34). Grounded in Institutional and Contingency Theories, the research adopts a quantitative approach of an exploratory and descriptive nature, applying a structured questionnaire to 92 state public accountants with a specific background in Accounting. Data were processed and analyzed through Exploratory Factor Analysis (EFA) using Stata 18.5 software, yielding robust sample adequacy results (KMO = 0.762; Bartlett $\chi^2(561) = 2,165.802$; $p < 0.001$). The analysis revealed four main factors summarizing the perceptions of accounting professionals: technical training and sectoral acceptance; organizational structure and institutional requirements; information improvement and systems integration; and regulatory knowledge and cross-cutting understanding. Together, these factors explain 54.38% of the total variance, demonstrating a consistent and theoretically grounded factorial structure. The results indicate significant progress resulting from regulatory convergence, particularly regarding the quality of accounting information and the strengthening of public governance, while also revealing challenges related to technological limitations, insufficient technical training, and inadequate institutional support. The empirical evidence contributes to the improvement of accounting management practices and provides input for the formulation of policies aimed at modernizing public accounting, enhancing professional training, and consolidating transparency and accountability in the Brazilian public sector.

Keywords: public accounting standards; infrastructure assets; *asset management*.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	13
2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	15
2.3 ATIVOS DE INFRAESTRUTURA DO SETOR PÚBLICO	17
2.3.1 Governança dos Bens Públicos	20
2.4 EVIDENCIAÇÃO DOS CUSTOS DE INFRAESTRUTURA	21
2.5 GOVERNANÇA E DESEMPENHO ORGANIZACIONAL NA GESTÃO DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA	23
2.6 DESAFIOS NA GESTÃO CONTÁBIL	25
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	29
3.1 COLETA DE DADOS, AMOSTRA E POPULAÇÃO	29
3.2 VARIÁVEIS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA	32
3.2.1 Análise Fatorial Exploratória (AFE).....	33
4 ANÁLISE DOS DADOS	36
4.1 Caracterização dos Respondentes	36
4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES	38
4.2.1 Estatística descritiva	38
4.2.2 Percepção do conhecimento dos contadores estaduais sobre a padronização das normas internacionais	39
4.2.3 Percepção sobre atribuições, treinamento e competência.....	41
4.2.4 Percepção sobre Aceitação e estrutura do setor de contabilidade ..	43
4.2.5 Percepção sobre Estrutura organizacional	45
4.2.6 Percepção sobre Melhoria da informação contábil	47
4.2.7 Percepção sobre Desafios e ameaças na implementação das normas NBC TSP 07 e 34	49
4.3 Análise Fatorial Exploratória (AFE)	51
4.3.1 Conhecimento e padronização das normas internacionais (q1–q4).53	53
4.3.2 Atribuições, treinamento e competência (q5–q10)	55
4.3.3 Aceitação e estrutura do setor de contabilidade (q11–q17)	57

4.3.4 Estrutura organizacional (q18–q25)	59
4.3.5 Melhoria da informação contábil (q26–q30)	61
4.3.6 Desafios e ameaças (q31–q34)	63
4.3.7 Estrutura fatorial consolidada	65
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
REFERÊNCIAS.....	73
APÊNDICE A – TABELA DE QUESTÕES	81

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública constitui um instrumento essencial para a gestão responsável e transparente dos recursos governamentais, desempenhando papel estratégico no reconhecimento, controle e mensuração dos ativos de infraestrutura, cuja adequada contabilização impacta diretamente a eficiência dos serviços prestados à sociedade (Anessi-Pessina et al., 2022). As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) têm como propósito promover a padronização, a comparabilidade e a accountability nas demonstrações financeiras das entidades públicas (Sanches & Santos, 2020). No entanto, sua adoção exige mais do que adequações técnicas e financeiras, demandando profissionais qualificados, sistemas de informação integrados e o comprometimento da alta gestão (Bilhim et al., 2022).

No Brasil, o processo de convergência às IPSAS vem sendo conduzido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desde 2008, resultando na criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Entre elas, destacam-se a NBC TSP 07, que regulamenta o reconhecimento e a mensuração dos ativos imobilizados (em consonância com a IPSAS 17), e a NBC TSP 34, que trata da mensuração e evidenciação dos custos no setor público (correspondente à IPSAS 24) (Mendes & Costa, 2022a). Essas normas representam um avanço significativo rumo à harmonização contábil, reforçando a governança e a transparência no setor público brasileiro.

A implementação efetiva dessas normas depende de um conjunto de fatores técnicos, humanos e institucionais. Embora investimentos em tecnologia e

infraestrutura sejam relevantes, eles não são suficientes sem a capacitação das equipes e o engajamento das lideranças públicas. Persistem desafios relacionados à mensuração e ao controle dos ativos de infraestrutura, especialmente diante da dificuldade de atribuir valores de mercado e de integrar informações entre os diferentes setores da administração pública. A obrigatoriedade de registro e reavaliação dos bens públicos, prevista na Lei nº 4.320/1964 e reforçada pela Portaria STN nº 548/2015, impulsionou a necessidade de aprimoramento dos sistemas contábeis e das práticas de mensuração patrimonial (Sanches & Santos, 2020; Carvalho et al., 2012).

O sucesso desse processo depende também do suporte institucional à atividade contábil, uma vez que o contador público interage com múltiplos setores técnicos e administrativos. A literatura recente aponta que a gestão de ativos de infraestrutura deve ser compreendida como um elo entre a contabilidade, o planejamento e a execução orçamentária, promovendo integração entre as esferas técnica e gerencial (Almeida, 2023b). Nesse sentido, a contabilidade pública assume papel central na consolidação da governança financeira e na prestação de contas à sociedade.

Embora a literatura tenha avançado na discussão sobre transparência e fidedignidade da informação contábil (Wolf et al., 2021; Silva & Silva, 2023), ainda são escassos os estudos que analisam a percepção dos contadores públicos estaduais sobre a adoção das NBC TSP, especialmente quanto ao controle, registro e mensuração dos ativos de infraestrutura. Este estudo busca preencher essa lacuna, ao investigar como esses profissionais percebem o processo de convergência e os fatores que facilitam ou dificultam a sua implementação (Martins & Peixe, 2021).

O objetivo geral da pesquisa é analisar a percepção dos contadores públicos estaduais quanto ao controle, mensuração, registro e custos dos ativos de infraestrutura, à luz das NBC TSP 07 e 34. A justificativa do estudo apoia-se na importância de aprimorar a qualidade das informações contábeis e de fortalecer a transparência e a accountability na gestão pública. Os resultados indicam que, apesar dos avanços obtidos com a convergência normativa, ainda persistem desafios relevantes, como carência de capacitação técnica, limitações de sistemas informatizados e resistência cultural à mudança. Tais evidências reforçam a necessidade de políticas públicas voltadas à formação profissional contínua, à modernização tecnológica e ao fortalecimento institucional.

O referencial teórico baseia-se na Teoria Institucional e na Teoria da Contingência. A Teoria Institucional contribui para compreender as pressões normativas, coercitivas e miméticas que influenciam a adoção das práticas contábeis no setor público, enquanto a Teoria da Contingência destaca a importância de alinhar as práticas contábeis às condições e contextos específicos das organizações (Mnif & Gafsi, 2020; Piccini et al., 2022). A pesquisa adota abordagem quantitativa, de natureza exploratória e descritiva, com aplicação de questionário estruturado junto a contadores estaduais. A análise dos dados foi realizada por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE), que apresentou adequação satisfatória ($KMO = 0,762$; Bartlett $\chi^2(561) = 2.165,802$; $p < 0,001$) e identificou quatro fatores principais, com autovalores de 10,28, 3,40, 2,61 e 2,18, que explicam conjuntamente 54,38% da variância total. Os fatores correspondem às dimensões: capacitação técnica e aceitação setorial, estrutura organizacional e exigências institucionais, melhoria da informação e integração de sistemas e conhecimento normativo e entendimento transversal.

Os resultados, detalhados no Capítulo 4, permitem compreender de forma abrangente os fatores que influenciam a adoção das NBC TSP pelos contadores estaduais. O estudo contribui teoricamente ao fortalecer a compreensão sobre os determinantes institucionais e contingenciais da convergência contábil e, na prática, ao oferecer subsídios para o aperfeiçoamento das políticas de capacitação, integração tecnológica e fortalecimento institucional. Dessa forma, a pesquisa propõe um modelo analítico aplicável à realidade dos entes públicos brasileiros, capaz de orientar ações voltadas à transparência, à comparabilidade e à confiabilidade das informações financeiras do setor público.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional analisa como organizações e países respondem às pressões institucionais para a adoção de novas normativas, como as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), com o objetivo de ampliar a legitimidade e a aceitação no contexto internacional. Essa teoria evidencia a necessidade de constante adequação das práticas contábeis e da qualificação dos profissionais para atender às exigências do ambiente global (Haija et al., 2021).

No centro da Teoria Institucional estão as instituições, compreendidas como elementos cognitivos, normativos e regulatórios que conferem estabilidade e significado às interações sociais. Esquemas interpretativos, regras formais, normas e rotinas definem princípios que orientam o comportamento organizacional e promovem a uniformização das práticas institucionais (Struckell et al., 2022).

Conforme Neves e Gómez-Villegas (2020), organizações inseridas em um mesmo ambiente institucional tendem a adotar práticas semelhantes, resultando em processos de isomorfismo organizacional, classificados como coercitivo, normativo ou mimético.

A aplicação da Teoria Institucional no campo contábil tem sido empregada para compreender os mecanismos pelos quais as organizações buscam legitimidade e conformidade com normativas internacionais, bem como para analisar a influência de fatores externos na transformação das estruturas institucionais e nas práticas contábeis (Soeiro & Wanderley, 2019).

A análise institucional permite compreender os desafios relacionados à implementação de sistemas de contabilidade gerencial, contemplando não apenas aspectos técnicos, mas também fatores culturais, políticos e sociais. Nesse sentido, a efetividade da aplicação contábil requer o engajamento dos indivíduos e sua adaptação ao novo contexto organizacional (Monteiro & Pinho, 2017).

A amplitude da Teoria Institucional viabiliza sua utilização em distintos ramos da Contabilidade, como a Contabilidade Societária, Pública, Ambiental e Social. Essa abordagem tem sido adotada para investigar a regulação contábil, a adoção de padrões internacionais e os processos de divulgação, mensuração e evidenciação das informações financeiras (Soeiro & Wanderley, 2019).

O aumento das pesquisas fundamentadas na Teoria Institucional indica sua utilidade para analisar como normas, regras e rotinas influenciam o comportamento das organizações, contribuindo para a compreensão das mudanças institucionais e das pressões externas que moldam as práticas contábeis (Matias, 2021).

De acordo com Niyama e Silva (2013), a convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais representa não apenas um movimento técnico, mas também institucional, buscando maior transparência, comparabilidade e *accountability*. Essa perspectiva complementa a análise institucional ao reforçar que a adoção das IPSAS e das NBC TSP deve ser entendida como resposta às pressões regulatórias e à busca por legitimidade no contexto internacional.

Nesse sentido, a Teoria Institucional oferece suporte conceitual para esta pesquisa, ao possibilitar a análise de como a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e 34) é condicionada por fatores institucionais e regulatórios. Ao investigar a percepção dos contadores

públicos estaduais quanto ao controle, mensuração e registro dos ativos de infraestrutura, pretende-se identificar de que maneira as pressões institucionais influenciam suas práticas e em que medida a conformidade com as normas contábeis pode ser consolidada. A teoria, portanto, estabelece uma base analítica para examinar os fatores que influenciam a padronização contábil no setor público.

2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A Teoria da Contingência aplicada à contabilidade gerencial surgiu na década de 1970, com o objetivo de analisar os fatores que influenciam a prática contábil. Inicialmente, as investigações concentraram-se na estrutura organizacional, com a finalidade de identificar métodos adequados a diferentes contextos operacionais (Otley, 2016).

Essa teoria sustenta que a eficácia organizacional resulta do alinhamento entre as características internas da organização e as variáveis contingenciais do ambiente externo. As contingências são compreendidas como fatores que afetam a relação entre uma característica organizacional e o desempenho da entidade (Channa et al., 2022).

A aplicação da Teoria da Contingência constitui um princípio relevante para estabelecer a conexão entre o ambiente externo e as estratégias organizacionais adotadas para garantir a continuidade das operações e a resiliência da cadeia de suprimentos. Dado que não existe uma abordagem única aplicável a todas as organizações, torna-se necessário que as entidades formulem planos de contingência com múltiplas alternativas, capazes de responder a diferentes cenários (Chatterjee & Chaudhuri, 2022).

Nesse contexto, a teoria ressalta a importância do alinhamento entre o ambiente externo, as tecnologias utilizadas, o suporte institucional e o envolvimento da alta gestão com as práticas contábeis gerenciais. A eficácia de novos modelos depende da coerência entre esses elementos, contribuindo para a eficiência operacional (Carvalho et al., 2012).

No campo das ciências organizacionais, a Teoria da Contingência tem sido utilizada para analisar estruturas organizacionais, destacando que não há uma única forma eficaz de organização. O desenvolvimento de estruturas deve considerar fatores oriundos do ambiente externo, como regulamentações, inovações tecnológicas e exigências do mercado (Marques et al., 2020).

Para a adoção de tecnologias, é necessário que os sistemas sejam alimentados por dados consistentes, estruturados e compatíveis com os objetivos da organização. Os responsáveis por esses sistemas devem adotar uma metodologia adequada, com capacitação dos colaboradores e definição de um plano de contingência que permita lidar com dificuldades operacionais de forma estruturada (Rana et al., 2022).

A base conceitual da Teoria da Contingência parte da premissa de que mudanças nos sistemas contábeis decorrem de exigências técnicas e ambientais, exigindo adaptação contínua da organização a pressões externas e internas (Carvalho et al., 2012).

Estudos empíricos fundamentados na teoria demonstram sua aplicabilidade na análise do desempenho organizacional, com destaque para avaliações internas que envolvem o retorno dos colaboradores sobre processos de gestão, contribuindo para a identificação de oportunidades de melhoria e fortalecimento institucional (Chenhall, 2003).

Carvalho et al. (2015) destacam que a capacidade institucional e a infraestrutura organizacional exercem papel determinante no sucesso das mudanças contábeis no setor público, evidenciando a importância de alinhar recursos, sistemas e processos internos às demandas externas de padronização e convergência normativa.

Nesse sentido, a Teoria da Contingência oferece suporte para esta pesquisa ao possibilitar a análise de como os contadores públicos estaduais ajustam suas práticas contábeis às exigências normativas e às condições operacionais da administração pública. O estudo examina a percepção desses profissionais sobre o controle e o registro dos custos e bens de infraestrutura à luz das normas NBC TSP 07 e 34, considerando a influência de fatores organizacionais e ambientais na implementação dessas normas. A teoria, assim, fornece um arcabouço para a compreensão dos desafios enfrentados e das estratégias adotadas para assegurar conformidade e adequação na gestão contábil do setor público.

2.3 ATIVOS DE INFRAESTRUTURA DO SETOR PÚBLICO

Historicamente, a contabilidade pública brasileira não incorporava de forma sistemática o controle e a contabilização dos ativos de infraestrutura nos demonstrativos financeiros, o que comprometia a fidedignidade das informações patrimoniais e dificultava a gestão desses bens. Até a edição das NBC TSP e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a prática contábil era predominantemente voltada à execução orçamentária, sem diretrizes padronizadas para a mensuração e o registro desses ativos nos balanços patrimoniais (Pimentel et al., 2018). A ausência de controle restringia a avaliação do patrimônio público e limitava o processo decisório baseado em dados estruturados.

Com o intuito de enfrentar essa lacuna, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) instituiu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), regulamentado pela Portaria STN nº 548/2015, que definiu orientações metodológicas para o reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura. Esse instrumento normativo contribuiu para a uniformização dos registros patrimoniais e para o aprimoramento da divulgação das informações (Piccini et al., 2022).

A NBC TSP classifica os ativos de infraestrutura como bens operacionais de natureza específica, com características particulares associadas aos serviços públicos que viabilizam. Ao contrário de outros ativos, esses bens não operam plenamente em mercados abertos e, quando alienados, podem demandar adaptações para sua reutilização (Sanches & Santos, 2020). Nesse contexto, a NBC TSP 07 estabelece critérios para o reconhecimento, mensuração e depreciação dos ativos imobilizados, incluindo a regulamentação das perdas por *impairment*, o que contribui para uma avaliação patrimonial técnica e consistente (Marques et al., 2020).

Contudo, um dos principais entraves à contabilização dos ativos de infraestrutura reside na definição dos métodos de avaliação. Segundo estudo de Campos e Lima (2016), A ausência de normas específicas para o gerenciamento do patrimônio público impactou significativamente a forma como o ativo imobilizado é reconhecido, mensurado e evidenciado (Carvalho et al., 2012). Essa lacuna normativa resultou na defasagem dos valores desses bens, que agora precisam ser ajustados para que a contabilidade pública se alinhe aos padrões internacionais.

Além da mensuração patrimonial, a incorporação dos ativos de infraestrutura nos demonstrativos contábeis requer a realização de inventário pelas entidades públicas, em conformidade com os princípios contábeis aplicáveis ao setor. Esse

procedimento contribui para o controle patrimonial e permite maior transparência nos registros financeiros (Lima & Nascimento, 2010). A divulgação sistemática das práticas adotadas pelas diferentes esferas governamentais (federal, estadual e municipal) amplia a rastreabilidade das ações administrativas, fortalece os mecanismos de controle social e estimula o envolvimento da população na gestão pública (Freitas & Dacorso, 2014).

Adicionalmente, para evitar inconsistências nos registros contábeis, as normativas internacionais e nacionais determinam que a reavaliação dos ativos pertencentes à mesma categoria ocorra de forma simultânea. Esse alinhamento metodológico é relevante para assegurar a precisão das demonstrações contábeis e reforçar a confiança dos agentes interessados nas informações divulgadas (Carvalho et al., 2012). A transparência na evidenciação dos ativos de infraestrutura depende da existência de sistemas integrados, diretrizes normativas claras e profissionais com formação técnica adequada, variáveis que se ajustam conforme o contexto organizacional de cada ente federativo.

A transparência na gestão dos ativos de infraestrutura no setor público configura-se não apenas como um princípio técnico, mas também como um mecanismo de legitimação institucional perante a sociedade e os órgãos de controle. A adoção das IPSAS tem promovido avanços na qualidade e na confiabilidade dos registros contábeis, favorecendo a comparabilidade e a credibilidade das demonstrações financeiras (Haija et al., 2021). No contexto da administração pública, a transparência pode ser compreendida como a capacidade de disponibilizar informações acessíveis, tempestivas e consistentes à sociedade, possibilitando o monitoramento das ações governamentais e incentivando a participação social (Macadar et al., 2015).

2.3.1 Governança dos Bens Públicos

A governança dos bens públicos no setor público exerce função relevante na promoção da transparência, da eficiência e da *accountability*, ao possibilitar que as entidades governamentais aprimorem a gestão e assegurem a continuidade dos serviços à sociedade (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). A administração adequada desses ativos contribui para a mitigação de riscos operacionais e para o fortalecimento da legitimidade institucional.

A presença de edifícios públicos, parques urbanos e demais infraestruturas de utilidade pública constitui elemento estruturante para a prestação de serviços coletivos. Esses ativos, ainda que não mensurados com facilidade em termos monetários, representam valores patrimoniais de relevância para o setor público, o que justifica a necessidade de controle e de práticas uniformizadas de gestão (Anessi-Pessina et al., 2022).

Os ativos fixos abrangem os bens tangíveis com vida útil prolongada, essenciais às operações das entidades públicas. Incluem tanto a posse física quanto os direitos associados, que asseguram benefícios sociais contínuos (Sanchez & Santos, 2020). A governança desses recursos demanda abordagem estratégica que garanta sua conservação, funcionalidade e utilização conforme os objetivos institucionais.

A incorporação de princípios de governança corporativa nas entidades públicas deve priorizar a alocação de recursos compatível com as necessidades operacionais. A aplicação dessas práticas permite aprimorar os processos institucionais e pode contribuir para a sustentabilidade das finanças públicas e o desenvolvimento econômico (Charão et al., 2022). A padronização dos procedimentos de gestão

patrimonial possibilita maior controle dos ativos e proporciona uma visão integrada do patrimônio, facilitando seu uso em conformidade com a função pública (Brandão et al., 2023).

De acordo com Charão et al. (2022), a gestão no setor público envolve processos interdependentes de liderança, planejamento e monitoramento, que orientam e acompanham as ações administrativas. Esses processos visam garantir a execução das políticas públicas e a prestação de serviços com valor social.

No tocante à mensuração patrimonial, as normas contábeis definem critérios para o reconhecimento e a apresentação dos ativos nos demonstrativos financeiros. Tais diretrizes são necessárias para a produção de informações que expressem o custo dos serviços, o desempenho das operações e a situação financeira da entidade, assegurando que os relatórios contábeis reflitam a condição econômica com fidedignidade (Marques et al., 2020).

Os profissionais da área contábil nas entidades públicas devem ampliar sua atuação para além do cumprimento de normas e rotinas operacionais, integrando uma perspectiva orientada à gestão estratégica. As demandas atuais do setor público requerem profissionais preparados para identificar possibilidades de melhoria e inovação, possibilitando que os órgãos públicos entreguem valor de forma estruturada aos diferentes públicos interessados (Schiavi et al., 2024).

2.4 EVIDENCIAÇÃO DOS CUSTOS DE INFRAESTRUTURA

Conforme Morás e Klann (2018), a contabilidade no setor público é influenciada pelas práticas de avaliação patrimonial e desvalorização dos ativos, o que demanda políticas contábeis que expressem a realidade econômica e reforcem a transparência

e a *accountability* na administração pública. A adoção de diretrizes contábeis compatíveis com esse propósito apoia a tomada de decisões e a utilização racional dos recursos públicos.

Afirmar Tomasetto et al. (2021) que para amenizar as dificuldades de operacionalização e interpretação da perda por *impairment*, seria necessário adotar uma política contábil robusta, essa política deveria englobar diretrizes claras para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens, permitindo que os usuários das demonstrações financeiras avaliem se as práticas contábeis estão sendo aplicadas de forma adequada, isso garantiria que a perda por *impairment* não fosse utilizada indevidamente para manipular resultados, preservando a transparência e a responsabilidade social.

No setor público, o reconhecimento dos custos dos ativos imobilizados ocorre durante sua utilização, sendo a depreciação um mecanismo que converte o valor do ativo em despesa ao longo do tempo. Esse procedimento oferece uma representação mais precisa da situação patrimonial da entidade e favorece a alocação adequada dos recursos (Sanches & Santos, 2020).

A utilização do regime de competência na contabilidade patrimonial permite analisar as transações econômicas considerando tanto os eventos passados quanto os efeitos futuros, promovendo informações financeiras mais consistentes e acessíveis. Isso fortalece o controle e favorece uma gestão pública alinhada aos princípios da administração pública. (Delamora et al., 2021).

A implementação de um sistema de custos permite analisar e categorizar os gastos públicos por área, fornecendo suporte à formulação de políticas públicas.

Relatórios periódicos de custos ajudam a identificar ajustes operacionais e melhorar os processos institucionais. (Liem, 2021).

Segundo Marcolin e Deus (2018), antes vista apenas como instrumento normativo, a contabilidade de custos no setor público evoluiu para uma ferramenta estratégica, apoiando decisões, promovendo a compreensão dos custos dos serviços públicos e contribuindo para a racionalização dos gastos e o equilíbrio fiscal.

A depreciação de ativos é compreendida como a redução sistemática do valor econômico de um bem ao longo de sua vida útil, em razão de desgaste físico, obsolescência tecnológica ou fatores externos. Esse processo impacta os resultados financeiros das entidades públicas, pois influencia a apuração do resultado patrimonial, sendo relevante para a mensuração dos custos. O objetivo da depreciação é alocar o custo do ativo ao longo de sua vida útil, de modo que o desgaste seja refletido nas demonstrações contábeis de forma padronizada (Lu & Zhao, 2021).

A desvalorização dos ativos refere-se ao reconhecimento contábil da redução do valor recuperável dos bens patrimoniais, seja em decorrência do uso contínuo, seja em função de obsolescência ou alterações no ambiente econômico. A contabilização adequada da depreciação e da desvalorização contribui para a gestão do patrimônio público e para o planejamento orçamentário alinhado com as necessidades institucionais (Silva et al., 2021).

2.5 GOVERNANÇA E DESEMPENHO ORGANIZACIONAL NA GESTÃO DE ATIVOS DE INFRAESTRUTURA

A complexidade das atividades desenvolvidas no setor público requer que as organizações contem com profissionais com formação técnica adequada, capazes de

responder às demandas e transformações do ambiente institucional. A busca por desempenho e o engajamento dos colaboradores são fatores que influenciam o alcance dos objetivos institucionais, especialmente em contextos marcados por disputas por profissionais com competências especializadas (Donkor, 2022).

Esta seção analisa os princípios da organização estrutural no setor público, com base na necessidade de adaptação a modelos organizacionais compatíveis com as exigências impostas pela implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e 34), alinhadas às *International Public Sector Accounting Standards*. A convergência contábil demanda reestruturações organizacionais que favoreçam a racionalização dos fluxos de trabalho e a compatibilização das práticas administrativas com os padrões internacionais de *accountability* e governança (Marques et al., 2020).

No ambiente organizacional, a gestão de dados, informações e conhecimento é fundamental para suprir as necessidades informacionais dos diferentes níveis hierárquicos das entidades públicas — estratégico, tático e operacional. A administração adequada das informações favorece o processo decisório, contribui para a execução das atividades institucionais e amplia a capacidade de resposta às demandas sociais (Sugahara, 2019).

O envolvimento regulatório, entendido como um dos componentes do comprometimento organizacional, refere-se à percepção de responsabilidade dos servidores em relação à entidade. Esse envolvimento é manifestado pela permanência no órgão e por um senso de dever vinculado à missão institucional (Donkor, 2022). Nesse contexto, a identidade organizacional constitui um elemento que influencia a formulação e a implementação das estratégias institucionais, com

repercussões sobre o desempenho organizacional e sobre a prestação de serviços públicos (Galpin, 2022).

Estudos recentes em gestão pública destacam a identidade organizacional como variável associada à motivação dos servidores, apontando a importância do equilíbrio psicológico no ambiente de trabalho para o atendimento simultâneo dos objetivos institucionais e do desenvolvimento dos profissionais (Hameed & Ijaz, 2021). A promoção de um ambiente organizacional que valorize a inclusão e o respeito contribui para a permanência dos profissionais e para a consolidação do vínculo com a organização.

O reconhecimento das ações de suporte organizacional por parte dos servidores exerce influência sobre a dinâmica institucional, favorecendo relações baseadas na reciprocidade. Quando os colaboradores percebem que suas contribuições são reconhecidas e que dispõem de condições para o desempenho de suas funções, tendem a demonstrar maior dedicação, com efeitos positivos sobre os resultados institucionais e a qualidade da gestão pública (Kim, 2017).

2.6 DESAFIOS NA GESTÃO CONTÁBIL

A falta de um setor específico na instituição e a carência de dados sobre os custos de aquisição anteriores são apenas dois aspectos que demonstram as dificuldades que as entidades públicas, especialmente as que possuem personalidade jurídica pública como autarquias, fundações e prefeituras, estão enfrentando na avaliação desses ativos (Silva & Oliveira, 2024).

A implementação de sistemas automatizados para o monitoramento das informações contábeis tem se consolidado como elemento que contribui para a

modernização da administração pública, favorecendo a transparência e a eficiência na gestão financeira (Bilhim et al., 2022). Tais sistemas permitem a obtenção de dados em tempo real, o que otimiza os processos decisórios e amplia a aderência aos marcos regulatórios vigentes.

A formulação de estratégias voltadas à gestão contábil possibilita a utilização dos ativos públicos de maneira compatível com os objetivos institucionais, contribuindo para a superação de obstáculos e para a aplicação dos recursos disponíveis. A definição de métodos que viabilizem a avaliação do desempenho sob diferentes perspectivas — internas e externas — exige uma abordagem estruturada, com integração entre tecnologia, processos e informações confiáveis (Nanang et al., 2022).

A adoção de métodos na gestão contábil pública envolve a seleção de estratégias capazes de reduzir incertezas ao longo do processo. O método bottom-up, por exemplo, fundamenta-se na construção de sistemas de informação a partir da análise dos instrumentos utilizados pelos usuários. Essa abordagem inclui investigações, mapeamento de processos e tratamento de dados, permitindo a adequação do conteúdo inserido nos sistemas às demandas institucionais (Gama et al., 2014).

A governança corporativa, no setor público, é considerada um fator que contribui para a responsabilização das entidades governamentais. A incorporação de práticas de governança possibilita avaliações sobre o desempenho institucional e promove a observância das normas, com redução dos riscos operacionais (Weber & Santos, 2020). Nesse cenário, busca-se equilibrar os interesses das partes envolvidas e assegurar a prestação de contas de forma estruturada.

Ao longo do tempo, instituições públicas foram objeto de críticas relacionadas à rigidez e à complexidade dos processos administrativos, sobretudo em comparação com estruturas do setor privado. Esse contexto motivou a adoção de práticas gerenciais voltadas à reorganização da administração, com o objetivo de ampliar sua capacidade de atendimento às demandas sociais (Charão et al., 2022). A incorporação de ferramentas de gestão contribui para a adaptação das instituições aos desafios impostos por esse novo cenário.

A regulação contábil passou a ter papel relevante na garantia da confiabilidade das informações disponibilizadas aos usuários, estabelecendo requisitos para a divulgação de dados em conformidade com os princípios da clareza e acessibilidade (Figueiredo, 2018). Essa normatização amplia as possibilidades de controle e acompanhamento pela sociedade, fortalecendo os mecanismos de fiscalização.

A atuação da gestão pública envolve a mediação entre gestores e executores, o que requer diretrizes voltadas à clareza na comunicação e na disseminação das informações contábeis. A existência de estruturas normativas que orientem a transparência e a governança contribui para a redução das assimetrias informacionais e para o alinhamento entre os diferentes níveis da administração (Celegatti et al., 2021).

A adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) constitui um marco no processo de modernização da contabilidade pública, promovendo maior visibilidade sobre os ativos e os custos dos serviços prestados. Contudo, sua aplicação envolve desafios relacionados à necessidade de articulação entre diferentes setores da administração e à produção de informações detalhadas que possibilitem o acompanhamento por parte da sociedade (Figueiredo, 2018).

De acordo com Mendes & Costa (2022b), os processos de modernização administrativa decorrem da necessidade de adaptação do setor público às exigências sociais por maior controle, visibilidade das ações governamentais e adequação na utilização dos recursos públicos. Nesse sentido, a evolução das práticas contábeis e dos mecanismos de controle interno é fundamental para que as entidades públicas desempenhem suas funções conforme os princípios estabelecidos pela administração pública.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos adotados na condução do estudo, cujo objetivo foi investigar a percepção dos contadores públicos estaduais acerca da gestão contábil de ativos de infraestrutura no setor público, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34).

Para atingir esse objetivo, a pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, com a utilização de questionários estruturados fundamentados na escala de Likert, e os dados foram analisados por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE), com a finalidade de identificar relações latentes entre as variáveis observadas.

Empregou-se ainda uma abordagem descritiva para relatar as percepções dos profissionais respondentes, permitindo a análise da aplicação das normas contábeis mencionadas. Essa estratégia metodológica está alinhada à orientação de Zamprogno e Bezerra (2020), os quais destacam que estudos descritivos são apropriados para a compreensão de práticas contábeis em contextos institucionais com múltiplas variáveis e exigências normativas.

3.1 COLETA DE DADOS, AMOSTRA E POPULAÇÃO

A coleta de dados foi conduzida por meio de questionários online, aplicados por intermédio da plataforma Google Forms, conforme a orientação metodológica apresentada por Couper (2000). A utilização desse instrumento justifica-se pela acessibilidade, pela possibilidade de alcançar respondentes distribuídos em diferentes

localidades e pela redução dos custos operacionais associados à aplicação presencial.

A população-alvo da pesquisa é composta por contadores públicos dos estados brasileiros que exercem atividades relacionadas à contabilidade orçamentária e patrimonial, incluindo o controle de ativos de infraestrutura e a elaboração das respectivas prestações de contas.

Foi adotada uma amostragem não probabilística por conveniência, conforme a proposição de Etikan (2016), o que possibilitou a obtenção de respostas de um grupo delimitado de profissionais com atuação direta na contabilidade pública estadual. Após o processo de filtragem, a amostra final foi composta por 92 contadores vinculados a entes estaduais e ao Distrito Federal, representando o conjunto de respondentes válidos considerados para as análises estatísticas.

Esse tipo de amostragem é pertinente em estudos exploratórios que têm por finalidade examinar percepções e identificar aspectos associados à aplicação das normas contábeis em contextos institucionais específicos. O questionário foi estruturado em sete partes, conforme detalhado na Tabela 1, apresentada a seguir.

Tabela 1 - Estrutura do questionário

Parte	Título	Descrição
Parte 1	Perfil do Respondente	Caracteriza os participantes da pesquisa, coletando informações sobre gênero, idade, formação acadêmica, tempo de experiência na área contábil pública, ente federativo e região de atuação. Esses dados permitirão verificar a relação entre o perfil profissional dos contadores e sua percepção sobre o controle e registro dos ativos de infraestrutura.
Parte 2	Percepção do Conhecimento dos Contadores Estaduais sobre a Padronização das Normas Internacionais	Avalia a familiaridade dos participantes com as normas NBC TSP 07 e 34, MCASP e IPSAS, explorando o conhecimento sobre reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos de infraestrutura. Essa seção se relaciona com a Teoria Institucional, ao investigar a influência das normativas na padronização das práticas contábeis do setor público.
Parte 3	Percepção sobre Atribuições, Treinamento e Competência	Examina a capacitação técnica dos contadores estaduais e a adequação do treinamento oferecido pelos órgãos públicos para aplicação das normas contábeis. Além disso, investiga o nível de competência exigido para atuar na área contábil pública, relacionando-se com a Teoria da Contingência, pois

		permite compreender como a qualificação profissional impacta a implementação das normas.
Parte 4	Aceitação e Estrutura do Setor de Contabilidade	Avalia a percepção dos contadores sobre a estrutura organizacional da contabilidade pública estadual e o suporte à adoção das normas NBC TSP e IPSAS. Também são analisados aspectos como autonomia profissional, infraestrutura tecnológica e disponibilidade de recursos para a implementação eficaz das normas contábeis.
Parte 5	Estrutura Organizacional	Investiga como a estrutura organizacional das secretarias de finanças e contabilidade influencia a aplicação das normas contábeis. Busca-se compreender se fatores organizacionais, como centralização da tomada de decisão e suporte hierárquico, impactam a transparência e a <i>accountability</i> na gestão dos ativos de infraestrutura.
Parte 6	Melhoria da Informação Contábil	Analisa se a adoção das normas NBC TSP 07 e 34 melhora a qualidade das informações contábeis no setor público, considerando comparabilidade, fidedignidade e tempestividade das demonstrações financeiras, além da adequação dos critérios de mensuração dos ativos de infraestrutura.
Parte 7	Desafios e Ameaças	Identifica barreiras enfrentadas na adoção das normas NBC TSP 07 e 34, incluindo dificuldades operacionais, resistência à mudança, limitações na capacitação técnica, desafios na mensuração dos ativos e obstáculos na implementação de novas práticas contábeis no setor público.

Fonte: Elaborado pelo autor.

As respostas foram mensuradas por meio de uma escala de Likert de 5 pontos, conforme proposta por Likert (1932), com as seguintes categorias: (1) Discordo totalmente, (2) Discordo parcialmente, (3) Nem concordo nem discordo, (4) Concordo parcialmente e (5) Concordo totalmente. Esse modelo de mensuração possibilita a quantificação das percepções dos participantes e viabiliza a realização de análises estatísticas sobre os fatores que influenciam a adoção das normas contábeis aplicadas ao setor público.

A estrutura do questionário que se encontram no apêndice A da pesquisa, foi delineada de modo a assegurar que as informações coletadas estejam alinhadas com os objetivos do estudo, conforme apresentado na Tabela 2. Esse delineamento visa possibilitar uma análise direcionada dos desafios e das possibilidades associadas à implementação dos procedimentos contábeis referentes aos ativos de infraestrutura no setor público.

Tabela 2 – Estrutura do Questionário (Apêndice A)

Opinião sobre?	Questões
Perfil do respondente	1 a 7
Percepção do conhecimento dos contadores estaduais sobre a padronização das normas internacionais	8 a 11
Percepção sobre atribuições, treinamento e competência	12 a 17
Aceitação e estrutura do setor de contabilidade	18 a 24
Estrutura organizacional	25 a 32
Melhoria da informação contábil	33 a 37
Desafios e ameaças na implementação das normas NBC TSP 07 e 34	38 a 41

Fonte: Elaborado pelo autor.

Adicionalmente, o instrumento de pesquisa permitirá examinar a influência das pressões institucionais (coercitivas, normativas e miméticas) conforme descrito pela Teoria Institucional, bem como os desafios ambientais e organizacionais, em consonância com a Teoria da Contingência. Dessa forma, o questionário fornecerá subsídios para a interpretação dos resultados à luz de referenciais teóricos que sustentam a análise proposta.

3.2 VARIÁVEIS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA

As variáveis da pesquisa referem-se à percepção dos contadores sobre o controle e o registro dos ativos de infraestrutura, bem como à compreensão das NBC TSP 07 e NBC TSP 34. As questões foram elaboradas com base em escala de Likert, permitindo mensurar o grau de concordância dos respondentes em relação às proposições apresentadas.

Adicionalmente, foram coletados dados sociodemográficos, como gênero, faixa etária, tempo de atuação na contabilidade pública e nível de instrução, com o intuito de identificar possíveis relações entre essas variáveis e as percepções sobre os temas investigados. O questionário foi adaptado da proposta metodológica apresentada por Marques et al. (2020).

O pré-teste do questionário foi fundamental para verificar a adequação do instrumento de pesquisa, permitindo avaliar se as perguntas eram claras, objetivas e compreensíveis para os respondentes. Essa etapa possibilitou identificar eventuais ambiguidades, redundâncias ou complexidade excessiva nos itens, bem como ajustar a extensão do questionário para evitar fadiga dos participantes. Com base nessas observações, foram realizados ajustes pontuais na redação de algumas perguntas, garantindo maior precisão na coleta dos dados.

Após o pré-teste, o instrumento foi aplicado de forma definitiva à amostra validada de 109 contadores públicos estaduais, cujas respostas serviram de base para as análises estatísticas descritas no Capítulo 4.

3.2.1 Análise Fatorial Exploratória (AFE)

A Análise Fatorial Exploratória (AFE) foi utilizada como técnica estatística multivariada, com o objetivo de identificar estruturas latentes que expliquem os padrões de inter-relação entre variáveis observadas. O propósito central da AFE é reduzir a complexidade dos dados por meio da extração de fatores comuns, os quais representam agrupamentos de variáveis correlacionadas e permitem interpretar as dimensões subjacentes aos dados coletados (Costello & Osborne, 2005).

Neste estudo, a AFE foi aplicada para identificar agrupamentos de variáveis que expressem as percepções dos contadores públicos estaduais sobre a gestão de ativos de infraestrutura e a aplicação das normas NBC TSP 07 e NBC TSP 34. A técnica é apropriada em contextos nos quais não há definição prévia quanto ao número de dimensões explicativas das relações entre as variáveis analisadas, o que reforça sua adequação para pesquisas com caráter exploratório.

A utilização da AFE é recomendada quando se pretende investigar padrões latentes. No presente estudo, essa abordagem será empregada para examinar a estrutura subjacente às percepções dos contadores públicos, considerando a inexistência de um modelo teórico consolidado que oriente a categorização dessas percepções.

O procedimento analítico referente à AFE foi conduzido conforme as etapas descritas na Figura 1.

Figura 1 - Etapas de aplicação do método AFE

Figura 1 – Etapas de aplicação do método Fatorial			
Etapa		Descrição	Referência
1	Verificação da Adequação da Amostra	Será aplicado o Teste de Esfericidade de Bartlett e o Índice KMO para verificar a adequação da amostra. O valor de KMO deve ser superior a 0,6.	Tabachnick e Fidell (2013)
2	Extração dos Fatores	Os fatores serão extraídos utilizando o método de análise dos componentes principais (PCA) ou de máxima verossimilhança (ML).	Creswell (2008); Costello e Osborne (2005)
3	Crítérios para Retenção de Fatores	Os fatores serão retidos com base nos autovalores e na análise do gráfico <i>Scree Plot</i> .	Creswell (2008); Costello e Osborne (2005)
4	Autovalores (Eigenvalues)	Somente fatores com autovalores superiores a 1 serão retidos, seguindo a regra de Kaiser.	Creswell (2008)
5	Gráfico Scree Plot	O gráfico <i>Scree Plot</i> será analisado para determinar o ponto de inflexão que indica o número ideal de fatores a serem retidos.	Costello e Osborne (2005)
6	Rotação Fatorial	Será aplicada a rotação varimax para maximizar a variância das cargas fatoriais. Se houver correlação, será utilizada a rotação oblíqua (promax).	Costello e Osborne (2005); Tabachnick e Fidell (2013)
7	Interpretação dos Fatores	Os fatores serão interpretados/denominados com base nas cargas fatoriais, sendo consideradas significativas as variáveis com carga superior a 0,30.	Tabachnick e Fidell (2013)

Fonte: Elaborada pelo autor.

A análise dos dados será realizada com o auxílio do software Stata (versão 19; StataCorp LLC), sendo utilizadas planilhas eletrônicas para a organização, o processamento e o refinamento das informações obtidas por meio dos questionários.

Os resultados oriundos da AFE forneceram uma base empírica para a compreensão das variáveis analisadas, que englobaram a percepção dos contadores sobre o conhecimento e a familiaridade com as NBC TSP 07 e 34, a capacitação técnica e os treinamentos recebidos, o apoio institucional e a infraestrutura organizacional disponível, bem como os desafios e obstáculos enfrentados na implementação dessas normas. A análise permitiu identificar as interdependências entre esses elementos, contribuindo para o desenvolvimento de práticas contábeis alinhadas às demandas do setor público. Adicionalmente, os achados poderão servir de subsídio para futuras pesquisas, ampliando o conhecimento sobre a gestão de ativos de infraestrutura sob a ótica das normas contábeis aplicáveis à administração pública.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados e discutidos os resultados obtidos com base na aplicação dos instrumentos de pesquisa junto aos contadores estaduais. As análises envolveram procedimentos de estatística descritiva e análise fatorial exploratória (AFE), realizadas no software Stata 18.5.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Após o refinamento da base de dados e a exclusão dos participantes que não possuíam formação em Contabilidade, a amostra final foi composta por 92 contadores públicos vinculados a entes estaduais e ao Distrito Federal, com experiência direta na contabilidade aplicada ao setor público. As variáveis sociodemográficas e profissionais analisadas contemplaram gênero, faixa etária, escolaridade, área de formação, tempo de experiência profissional, ente federativo e região de atuação. Essa caracterização permitiu observar a diversidade do grupo pesquisado e compreender melhor as percepções analisadas nas etapas seguintes da pesquisa.

Tabela 3 – Estatística descritiva do perfil da amostra (N=92)

Variável	Categoria	n (%)
Gênero	Masculino	50 (54,35%)
	Feminino	42 (45,65%)
Faixa etária	Até 30 anos	16 (17,39%)
	De 31 a 40 anos	39 (42,39%)
	De 41 a 50 anos	26 (28,26%)
	De 51 a 60 anos	8 (8,70%)
	De 61 a 70 anos	3 (3,26%)
Escolaridade	Especialização	60 (65,22%)
	Graduação	17 (18,48%)
	Mestrado	14 (15,22%)
	Doutorado	1 (1,09%)
Área de formação	Contabilidade	92 (100,00%)
Tempo de experiência	Até 5 anos	11 (11,96%)
	De 5 a 10 anos	32 (34,78%)
	De 10 a 15 anos	24 (26,09%)

	De 15 a 20 anos	17 (18,48%)
	Acima de 20 anos	8 (8,70%)
Ente federativo de atuação	Estado ou Distrito Federal	92 (100,00%)
Região de atuação	Norte	63 (68,48%)
	Nordeste	11 (11,96%)
	Centro-Oeste	9 (9,78%)
	Sudeste	4 (4,35%)
	Sul	5 (5,43%)

Fonte: Elaborada pelo autor.

A amostra apresenta leve predominância do gênero masculino (54,35%), enquanto as mulheres correspondem a 45,65% dos participantes. No que se refere à faixa etária, a maioria dos profissionais está entre 31 e 40 anos (42,39%), seguida daqueles entre 41 e 50 anos (28,26%), caracterizando um grupo majoritariamente em fase intermediária da carreira. Quanto à escolaridade, observa-se predominância de profissionais com pós-graduação lato sensu (65,22%), seguida por graduação (18,48%) e mestrado (15,22%), enquanto apenas 1,09% possuem doutorado.

Todos os respondentes possuem formação em Contabilidade, conforme o recorte metodológico estabelecido. O tempo de experiência profissional na área concentra-se entre 5 e 15 anos (60,87%), o que indica um grupo de profissionais experientes e familiarizados com a prática contábil pública. Em relação ao ente federativo, todos os participantes atuam em órgãos estaduais ou distritais, refletindo o foco da pesquisa. Quanto à distribuição regional, observa-se predominância de profissionais da Região Norte (68,48%), seguida pelas regiões Nordeste (11,96%) e Centro-Oeste (9,78%), enquanto Sudeste (4,35%) e Sul (5,43%) apresentam participação reduzida.

Antes da realização da análise fatorial, foram aplicados os testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e de esfericidade de Bartlett para verificar a adequação da matriz de correlações entre as variáveis. O resultado do KMO foi de 0,762, valor considerado satisfatório para a realização da AFE (Hair et al., 2019). Já o teste de Bartlett

apresentou qui-quadrado (χ^2) = 2.165,802, com 561 graus de liberdade e $p < 0,001$, indicando correlações significativas entre as variáveis e confirmando a adequação dos dados para a análise fatorial.

Esses resultados demonstram que a amostra possui consistência e estrutura fatorial adequada, possibilitando a identificação de dimensões latentes que explicam as percepções dos contadores públicos acerca da convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES

4.2.1 Estatística descritiva

A análise descritiva das 34 variáveis, todas medidas em escala Likert de 1 a 5, revelou um panorama amplo e heterogêneo das percepções dos contadores estaduais (N=92). Os resultados mostraram médias variando de 2,15 (q6) a 4,32 (q27), com destaque para q26 (4,25), evidenciando maior concordância entre os respondentes em relação aos itens que abordam qualidade e efetividade das capacitações oferecidas. Em contrapartida, observou-se maior dispersão nas respostas relativas a restrições e limitações institucionais, notadamente nos itens q24 e q31, cujos desvios-padrão figuraram entre os mais elevados.

Os desvios-padrão variaram entre 0,79 (q2) e 1,44 (q24), o que indica, de um lado, estabilidade de opinião sobre temas mais consensuais, como a aceitação e o reconhecimento da importância das normas, e, de outro, diversidade de percepções em tópicos que envolvem limitações de recursos e estrutura. Essa heterogeneidade reforça o caráter multifacetado da convergência contábil no setor público, onde aspectos técnicos, organizacionais e humanos coexistem em diferentes estágios de

desenvolvimento. As medidas de tendência central e dispersão também indicam que, embora haja convergência em torno de aspectos formativos e conceituais, as percepções se tornam mais fragmentadas quando os respondentes são instados a avaliar a infraestrutura disponível, o suporte institucional e as condições práticas de aplicação das normas.

Essa leitura estatística reforça o entendimento de que o processo de convergência contábil é percebido como uma realidade ainda em construção, dependente tanto da disponibilidade de recursos quanto do engajamento institucional. Assim, a análise descritiva constitui um primeiro indicativo da coexistência de um discurso de adesão normativa com um diagnóstico crítico acerca das dificuldades operacionais enfrentadas pelos órgãos públicos.

4.2.2 Percepção do conhecimento dos contadores estaduais sobre a padronização das normas internacionais

A Tabela 4 apresenta os resultados descritivos do primeiro bloco (q1 a q4), que buscou captar o nível de conhecimento dos contadores sobre as normas internacionais (IPSAS), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Esse bloco também investigou o grau de adesão e aceitação da convergência normativa, a competência técnica percebida nos setores e a adequação estrutural das unidades contábeis para atender às exigências legais.

Tabela 4 – Estatística descritiva do bloco q1 a q4 (N=92)

Variável	Enunciado (síntese)	Média	Desvio-padrão	Mín.	Máx.
q1	Conhecimento de IPSAS, MCASP e NBC TSP	3,86	0,94	1	5
q2	Concordância com a implantação das NBC TSP 07	4,24	0,79	2	5

q3	Competência técnica dos setores para aplicar as NBC TSP	2,78	1,15	1	5
q4	Estrutura contábil do órgão adequada às NBC TSP	2,99	1,10	1	5

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da base N=92.

A variável q2, com média 4,24 e desvio-padrão 0,79, evidencia forte concordância dos respondentes quanto à importância da implantação das normas. Esse resultado demonstra não apenas aceitação, mas também uma percepção de legitimidade da convergência normativa, aspecto amplamente discutido na literatura internacional sobre accountability e harmonização contábil (Brusca et al., 2015; Christiaens et al., 2015). Em contrapartida, a variável q3 obteve média 2,78 e desvio-padrão 1,15, o que reflete maior dispersão nas percepções e uma visão menos otimista sobre a capacidade técnica das unidades organizacionais para aplicar as NBC TSP. Essa diferença sugere que, embora os profissionais reconheçam a importância do processo de convergência, ainda percebem carências significativas em termos de recursos humanos e capacitação técnica.

A variável q1 apresentou média 3,86, indicando que os contadores têm nível razoável de conhecimento sobre o conjunto de normas aplicáveis, mas o desvio-padrão de 0,94 sinaliza que esse conhecimento não é homogêneo em toda a amostra. Já a variável q4, com média 2,99, posiciona-se próxima ao ponto neutro da escala, o que revela percepções divididas sobre a adequação estrutural das entidades públicas. Tal achado reforça o argumento de que a adoção formal das normas não garante, por si só, a sua efetividade prática, pois depende de infraestrutura, apoio da gestão e alinhamento institucional.

De modo geral, a análise desse bloco evidencia uma dualidade perceptiva. Por um lado, observa-se forte disposição e apoio à convergência internacional das

práticas contábeis. Por outro, persistem dificuldades concretas, sobretudo no que tange à formação técnica das equipes e às condições estruturais para implementação integral das NBC TSP. Essa combinação de entusiasmo normativo e fragilidade operacional é consistente com o que propõe a Teoria Institucional, segundo a qual as pressões coercitivas e normativas impulsionam a busca por legitimidade, mesmo quando a capacidade técnica ainda não está plenamente desenvolvida (Brusca et al., 2015; Neves e Gómez Villegas, 2020). Simultaneamente, sob a ótica da Teoria da Contingência, tais resultados reforçam que o sucesso da convergência depende do alinhamento entre a complexidade das normas e os recursos disponíveis, tanto em termos de pessoal quanto de estrutura e suporte tecnológico (Otley, 2016).

Portanto, a análise descritiva do bloco inicial fornece uma visão abrangente e contextualizada das percepções dos contadores estaduais, revelando que a convergência às normas internacionais é reconhecida como um objetivo desejável e necessário, embora ainda enfrentando barreiras práticas que limitam a plena consolidação desse processo no ambiente contábil público brasileiro.

4.2.3 Percepção sobre atribuições, treinamento e competência

A presente subseção examina o bloco que captura como os respondentes avaliam recursos, barreiras e capacidades institucionais voltadas à implantação das NBC TSP. Os resultados descritivos indicam heterogeneidade nas percepções. As médias variaram de 2,15 em q6, que aborda suficiência de recursos, a 3,54 em q10, que trata da capacidade de adaptação da organização, sempre em escala de 1 a 5. Os desvios-padrão, por sua vez, oscilaram entre 1,11 e 1,34 dentro deste bloco, o que sugere maior convergência relativa em alguns itens e maior dispersão em outros, especialmente onde se avaliam condições operacionais e disponibilidade de meios.

Tabela 5 – Estatística descritiva do bloco de atribuições, treinamento e competência (N = 92)

Variável	Enunciado síntese	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
q5	Existe sistema de controle patrimonial eficaz	2,87	1,34	1	5
q6	Recursos disponíveis são suficientes para implantar as NBC TSP	2,15	1,22	1	5
q7	Existem barreiras operacionais para a adoção das NBC TSP	2,43	1,17	1	5
q8	A equipe de contabilidade tem conhecimento suficiente para aplicar as NBC TSP	3,25	1,11	1	5
q9	A organização possui experiência prévia em convergência contábil	3,04	1,14	1	5
q10	A organização apresenta capacidade de adaptação às mudanças das NBC TSP	3,54	1,19	1	5

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da base N = 92.

A menor média do bloco foi observada em q6 (2,15, desvio-padrão 1,22), o que indica percepção crítica sobre a suficiência de recursos financeiros, humanos e tecnológicos para a implantação das NBC TSP. Tal resultado é coerente com a literatura que discute os limites orçamentários e as dificuldades de implementação de reformas contábeis no setor público, como salientado por Lapsley et al. (2009). Em q7 a média de 2,43 e a dispersão de 1,17 reforçam a leitura de que os respondentes identificam obstáculos operacionais relevantes, em linha com evidências sobre resistências organizacionais e lacunas de treinamento relatadas por Benito et al. (2007) e Brusca et al. (2015).

No polo mais favorável, destacam-se q10 com média 3,54 e q8 com média 3,25, que apontam para uma visão relativamente positiva a respeito da capacidade de adaptação e do conhecimento técnico da equipe. Esses resultados dialogam com Christiaens et al. (2015), que enfatizam a importância da capacitação contínua como condição para a efetiva adoção das normas internacionais. Observa-se, ainda, que q5 apresenta o maior desvio-padrão do bloco (1,34), indicando opiniões mais polarizadas sobre a eficácia do controle patrimonial, aspecto estrutural frequentemente sensível nos processos de convergência.

Em síntese, o conjunto revela tensão entre predisposição técnica e capacidade adaptativa, por um lado, e limitações de recursos e barreiras operacionais, por outro. Sob a ótica da Teoria Institucional, essa dualidade sugere que pressões coercitivas e normativas favorecem a legitimação da convergência, embora a consolidação dependa de condições internas mais robustas, como assinalam Brusca et al. (2015) e Neves e Gómez Villegas (2020). À luz da Teoria da Contingência, os achados reforçam que a eficácia da implantação das NBC TSP requer compatibilidade entre a complexidade das exigências, os recursos disponíveis, a capacitação da equipe e o suporte organizacional e tecnológico, conforme discutem Otley (2016).

4.2.4 Percepção sobre Aceitação e estrutura do setor de contabilidade

Esta subseção apresenta os resultados do bloco destinado a avaliar fatores institucionais e organizacionais que influenciam a adoção das NBC TSP. O objetivo é compreender como os respondentes percebem a aceitação interna das normas, a estrutura organizacional de suporte e mecanismos de coordenação. As estatísticas descritivas indicam médias entre 2,62 em q12, que aborda a promoção de formação profissional, e 3,57 em q17, que capta o comprometimento institucional, sugerindo percepções heterogêneas quanto às condições de apoio e aderência organizacional.

Tabela 6 – Estatística descritiva do bloco de aceitação e estrutura (N = 92)

Variável	Enunciado síntese	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
q11	Profissionais possuem domínio técnico sobre o tema	2,89	1,05	1	5
q12	O órgão promove formação profissional para aplicação das NBC TSP	2,62	1,07	1	5
q13	Há disponibilidade de tempo adequada para implementação das NBC TSP	3,42	1,12	1	5
q14	A estrutura organizacional facilita a adoção das NBC TSP	3,50	1,25	1	5
q15	Existe resistência interna à implementação das NBC TSP	2,64	1,38	1	5

q16	A comunicação interna favorece a implantação das NBC TSP	2,75	1,29	1	5
q17	O comprometimento institucional favorece a adoção das NBC TSP	3,57	1,14	1	5

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da base N = 92.

A maior média do bloco é observada em q17 (3,57, desvio-padrão 1,14), indicando percepção relativamente positiva quanto ao comprometimento institucional com a convergência. Em seguida aparece q14 (3,50, desvio-padrão 1,25), sugerindo que a estrutura organizacional é vista como moderadamente facilitadora do processo. Esses achados são compatíveis com a literatura que ressalta a importância de arranjos institucionais de suporte para harmonização das práticas contábeis no setor público.

Na direção oposta, as menores médias concentram-se em q12 (2,62, desvio-padrão 1,07) e q15 (2,64, desvio-padrão 1,38). O resultado de q12 indica avaliação crítica quanto à oferta de formação continuada, ao passo que q15 sinaliza a presença de resistência interna, com maior dispersão das respostas. Tais elementos apontam fragilidades em capacitação e cultura organizacional, dimensões frequentemente citadas como entraves à consolidação de reformas contábeis no setor público.

O item q16 apresenta média 2,75 e desvio-padrão 1,29, evidenciando que a comunicação interna é percebida como insuficiente para sustentar a implantação das normas. Esta leitura reforça a necessidade de estratégias de comunicação e alinhamento intersetorial, de modo a reduzir assimetrias de informação e promover coordenação entre as áreas envolvidas.

De forma geral, os resultados revelam um quadro de avanços em aspectos estruturais e de compromisso institucional, mas com lacunas persistentes em formação profissional, comunicação interna e resistência cultural. À luz da Teoria Institucional, observa-se que pressões coercitivas e normativas favorecem a

convergência, porém a efetiva implementação depende da superação de barreiras internas e da construção de um ambiente organizacional propício. Sob a perspectiva da Teoria da Contingência, a adoção das NBC TSP tende a ser mais eficaz quando há compatibilidade entre recursos, estrutura e mecanismos de comunicação, em alinhamento com a complexidade das exigências normativas.

4.2.5 Percepção sobre Estrutura organizacional

A presente seção sintetiza os resultados relativos à dimensão Estrutura organizacional, cujo foco é avaliar a adequação institucional e os mecanismos de suporte à adoção das NBC TSP no âmbito estadual e distrital. As estatísticas descritivas indicam médias situadas entre 2,63 para dificuldades administrativas associadas à implantação das normas (q24) e 3,60 para relacionamento com órgãos de controle (q23). Os desvios-padrão variaram aproximadamente de 1,18 a 1,44, evidenciando heterogeneidade nas respostas e sugerindo que a percepção dos respondentes sobre as condições estruturais não é uniforme em toda a amostra.

O indicador com maior média foi o relacionamento com órgãos de controle (q23, média 3,60; desvio-padrão 1,20), o que sinaliza que a interação com instâncias externas é vista como fator que favorece o processo de convergência normativa. Essa evidência é coerente com a Teoria Institucional, segundo a qual pressões coercitivas e normativas de entes reguladores e de fiscalização tendem a induzir conformidade e a busca por legitimidade organizacional.

No extremo oposto, a menor média observada para dificuldades administrativas (q24, média 2,63; desvio-padrão 1,44) revela gargalos internos que podem retardar ou onerar a implementação. Em linha semelhante, a integração entre setores para

aplicação das NBC TSP apresentou média baixa em termos relativos (q19, média 2,66; desvio-padrão 1,34), reforçando a leitura de que ainda há espaço para aprimorar coordenação, fluxos e governança do processo. A Teoria da Contingência ajuda a interpretar tais achados ao enfatizar que a eficácia da mudança depende do ajuste entre estrutura interna e exigências do ambiente.

Outros componentes da estrutura merecem destaque. O suporte tecnológico aparece próximo ao ponto médio da escala, mas ainda sem sinalizar conforto estrutural pleno (q20, média 2,99; desvio-padrão 1,35), enquanto o alinhamento estratégico figura ligeiramente acima do centro, embora com variação considerável entre os respondentes (q21, média 3,07; desvio-padrão 1,34). A avaliação de desempenho relacionada à implantação é percebida como pouco consolidada (q22, média 2,80; desvio-padrão 1,38), ao passo que o planejamento institucional voltado à convergência obtém média moderada (q25, média 3,23; desvio-padrão 1,31), sugerindo diretriz estratégica presente, porém insuficientemente disseminada ou operacionalizada.

Em conjunto, os resultados delineiam um quadro de avanços externos e fragilidades internas. A relação com órgãos de controle é vista como indutora de boas práticas e de aderência às NBC TSP, mas obstáculos administrativos, limitações de integração intersetorial e lacunas em avaliação e tecnologia permanecem como pontos de atenção. À luz da Teoria Institucional, as pressões externas contribuem para a conformidade e para a legitimação das mudanças. Sob a perspectiva da Teoria da Contingência, a adoção será mais efetiva quando houver compatibilidade entre recursos, tecnologia, processos e desenho organizacional. No contexto desta amostra de 92 respondentes, os achados sugerem que esforços adicionais de coordenação, investimento tecnológico e institucionalização de rotinas de acompanhamento podem

criar as condições necessárias para transformar a pressão externa em resultados sustentáveis de implantação.

Tabela 7 – Estatísticas descritivas da dimensão Estrutura organizacional (N = 92)

Variável	Enunciado original	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
q18	Existem normas complementares que auxiliam na implantação das NBC TSP.	2,84	1,35	1	5
q19	Há integração entre os setores da organização para aplicar as NBC TSP.	2,66	1,34	1	5
q20	Há suporte tecnológico adequado para a adoção das NBC TSP.	2,99	1,35	1	5
q21	Existe alinhamento estratégico da organização para a implantação das NBC TSP.	3,07	1,34	1	5
q22	A organização avalia o desempenho relacionado à implantação das NBC TSP.	2,80	1,38	1	5
q23	O relacionamento com órgãos de controle favorece a implementação das NBC TSP.	3,60	1,20	1	5
q24	Existem dificuldades administrativas para implantar as NBC TSP.	2,63	1,44	1	5
q25	A organização realiza planejamento institucional voltado à convergência contábil.	3,23	1,31	1	5

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

4.2.6 Percepção sobre Melhoria da informação contábil

A presente dimensão examina em que medida a capacitação, a padronização de processos e o reconhecimento de custos contribuem para o aperfeiçoamento da informação contábil diante das exigências das NBC TSP. Os resultados indicam avaliações predominantemente favoráveis no que se refere à oferta e à qualidade dos treinamentos, ao passo que aspectos operacionais, como rotatividade de pessoal e mensuração de custos de ativos de infraestrutura, permanecem como pontos de atenção.

Tabela 8. Estatísticas descritivas das variáveis da pesquisa
N = 92

Variável	Enunciado original	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
q26	São ofertados treinamentos voltados à aplicação das NBC TSP.	4,25	0,94	1	5
q27	A qualidade da capacitação recebida é suficiente para atender às NBC TSP.	4,32	0,92	1	5
q28	Existe rotatividade de pessoal que impacta a implementação das NBC TSP.	2,73	1,29	1	5

q29	A organização possui processos padronizados para aplicar as NBC TSP.	3,17	1,13	1	5
q30	Os custos dos ativos de infraestrutura no meu órgão são reconhecidos conforme as NBC TSP.	2,88	1,24	1	5

Fonte: elaboração própria a partir dos resultados amostrais.

As variáveis q26 e q27 apresentam as maiores médias do bloco, 4,25 e 4,32, acompanhadas de desvios-padrão inferiores a 1. Esses valores sugerem percepção positiva e relativamente homogênea sobre a disponibilidade e a qualidade dos treinamentos, o que sinaliza investimentos consistentes em formação continuada. Esse padrão é coerente com a literatura que associa iniciativas de capacitação ao sucesso de programas de convergência contábil no setor público, pois a atualização técnica amplia a aderência procedimental e reduz a incerteza interpretativa.

Em sentido oposto, os resultados para q28 e q30 revelam fragilidades operacionais. A média de 2,73 para a rotatividade de pessoal indica que a continuidade do processo de implantação pode ser afetada por perdas de memória organizacional e por esforços repetidos de integração de novos profissionais. Já a média de 2,88 para o reconhecimento dos custos de ativos de infraestrutura evidencia que a mensuração e o registro permanecem desafiadores, especialmente quando exigem bases cadastrais robustas, critérios uniformes e integração entre áreas técnicas.

A variável q29, com média de 3,17, ocupa uma posição intermediária e aponta que a padronização de processos está em andamento, embora ainda não consolidada de forma ampla. Em termos práticos, a ausência de procedimentos uniformes tende a produzir resultados assimétricos, dificultando a comparabilidade e a confiabilidade das demonstrações, além de aumentar o custo de supervisão e de auditoria.

Em conjunto, os achados sugerem um quadro de avanços e desafios. Os investimentos em capacitação são percebidos como satisfatórios e constituem um

ativo institucional relevante, porém a melhoria sustentável da informação contábil depende de condições complementares. Entre essas condições destacam-se a estabilidade das equipes, a consolidação de rotinas padronizadas e a evolução da infraestrutura informacional, com integração de sistemas e bases de dados. Sob a perspectiva institucional, pressões normativas e coercitivas favorecem a convergência e estimulam a busca por legitimidade. Pela ótica contingencial, a eficácia da implementação requer alinhamento entre recursos humanos, processos de trabalho e exigências ambientais. A harmonização desses elementos tende a reduzir variabilidade, elevar a qualidade das mensurações e ampliar a utilidade da informação contábil para a tomada de decisão e para o controle social.

4.2.7 Percepção sobre Desafios e ameaças na implementação das normas NBC TSP 07 e 34

Esta subseção reúne evidências sobre os principais entraves percebidos pelos contadores estaduais na adoção das NBC TSP 07 e 34. Os resultados apontam fragilidades tanto na infraestrutura tecnológica quanto na execução rotineira dos procedimentos contábeis, o que repercute na qualidade e na tempestividade dos registros patrimoniais.

Tabela 9. Estatísticas descritivas das variáveis da pesquisa

Variável	Enunciado original	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
q31	No seu órgão, existe um sistema de informação que apoia a contabilidade patrimonial.	2,61	1,48	1	5
q32	Enfrento desafios para registrar e manter atualizados os bens patrimoniais.	3,57	1,24	1	5
q33	Enfrento desafios para evidenciar os custos relacionados às NBC TSP.	3,74	1,13	1	5
q34	No seu órgão, existe um sistema de informação integrado que contribui para a convergência contábil.	2,46	1,37	1	5

Fonte: elaborada pelo autor.

As menores médias foram observadas em q31 e q34, o que indica insuficiência de soluções informatizadas para apoiar a contabilidade patrimonial e para integrar dados relevantes ao processo de convergência. A magnitude dos desvios-padrão reforça a heterogeneidade de contextos entre os órgãos, sugerindo que parte das unidades dispõe de sistemas mínimos, enquanto outra parte opera com lacunas tecnológicas relevantes. Esses achados são consistentes com evidências que apontam carências de infraestrutura e integração de dados como obstáculos frequentes no setor público.

No polo oposto, q32 e q33 apresentaram médias mais elevadas, sinalizando que os profissionais reconhecem dificuldades operacionais para manter inventários atualizados e para mensurar e evidenciar custos de acordo com as exigências das NBC TSP. Tais desafios comprometem a confiabilidade e a comparabilidade das informações, sobretudo quando envolvem ativos de infraestrutura e rotinas de controle patrimonial.

Sob a lente da Teoria Institucional, os resultados sugerem que as pressões normativas e coercitivas favorecem a intenção de convergência, porém a ausência de sistemas integrados e de rotinas consolidadas limita a difusão e a legitimação das práticas. Pela Teoria da Contingência, observa-se desalinhamento entre as exigências externas e as capacidades internas, especialmente no que diz respeito à tecnologia da informação e à padronização de processos, o que reduz a eficiência e a sustentabilidade da implementação.

Em síntese, a adoção das NBC TSP 07 e 34 enfrenta dois eixos centrais de ameaça: carência de infraestrutura tecnológica e dificuldades operacionais na gestão e na evidenciação dos ativos. O enfrentamento desses pontos requer investimento em

sistemas integrados, formação continuada e metodologias de gestão patrimonial que favoreçam a estabilidade dos processos e a melhoria contínua da informação contábil.

4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA (AFE)

A Análise Fatorial Exploratória (AFE) foi conduzida de acordo com a estrutura do questionário aplicado, o que permitiu examinar de forma sistemática os diferentes construtos que compõem a percepção dos contadores estaduais quanto à convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34). Esses construtos foram analisados à luz das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), fortalecendo a consistência teórica e a validade empírica do modelo proposto.

A escolha metodológica está em conformidade com as recomendações de Hair et al. (2019), que defendem a análise por blocos conceituais como forma de assegurar que a variabilidade explicada represente adequadamente as dimensões latentes do fenômeno estudado. Além disso, a abordagem dialoga com a Teoria Institucional, que enfatiza as pressões normativas e coercitivas no processo de padronização contábil, e com a Teoria da Contingência, que destaca a necessidade de adaptação das práticas organizacionais aos contextos específicos de gestão pública.

A análise fatorial exploratória (AFE) realizada no Stata 18.5 revelou resultados robustos quanto à adequação dos dados e à consistência interna das variáveis que compõem os construtos investigados. O teste de esfericidade de Bartlett apresentou valor de qui-quadrado igual a 2.165,80 ($p < 0,001$), indicando correlações significativas entre as variáveis e justificando o uso da AFE. O índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO =

0,762) confirmou a adequação da amostra, situando-se acima do limite mínimo recomendado (0,60), o que reforça a presença de padrões de correlação consistentes entre os itens analisados.

Na extração inicial pelo método dos componentes principais, nove fatores apresentaram autovalores superiores a 1, explicando conjuntamente 74,49% da variância total. No entanto, com base no gráfico de sedimentação (scree plot) e na coerência teórica dos construtos, optou-se pela retenção de quatro fatores principais, que juntos explicam 54,38% da variância acumulada — valor considerado satisfatório em pesquisas de natureza exploratória nas ciências sociais aplicadas.

Após a rotação Varimax, observou-se uma estrutura fatorial estável e interpretável, com cargas fatoriais acima de 0,40 predominando em seus respectivos agrupamentos. O Fator 1 abrangeu 15 variáveis (q3, q4, q5, q13, q15, q18, q19, q20, q21, q22, q23, q24, q25, q31, q34), representando o construto denominado *Conhecimento e Padronização Normativa*, que expressa a compreensão técnica e a aderência dos profissionais às normas internacionais. O Fator 2 reuniu 10 variáveis (q6, q7, q8, q9, q10, q11, q12, q28, q29, q30), interpretado como *Capacitação, Competência e Estrutura Técnica*, ligado ao preparo profissional e à infraestrutura institucional. O Fator 3, composto por quatro variáveis (q26, q27, q32, q33), reflete a dimensão *Estrutura Organizacional e Integração Setorial*, associada à articulação entre áreas e à coordenação dos processos. Já o Fator 4, com cinco variáveis (q1, q2, q14, q16, q17), foi denominado *Desafios e Limitações Institucionais*, englobando aspectos relacionados às restrições de recursos, resistência à mudança e desafios de implementação.

Os coeficientes de confiabilidade (Alfa de Cronbach) confirmaram a consistência interna dos fatores: Fator 1 = 0,9036; Fator 2 = 0,8751; Fator 3 = 0,8036; e Fator 4 = 0,7587. O alfa global, calculado para as 34 variáveis do instrumento, foi de 0,9235, indicando excelente confiabilidade geral. Esses resultados sugerem que o instrumento apresenta estrutura dimensional coerente e elevada precisão, refletindo adequadamente as percepções dos contadores estaduais sobre o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS/NBC TSP).

4.3.1 Conhecimento e padronização das normas internacionais (q1–q4)

O bloco inicial da análise fatorial exploratória corresponde às questões q1 a q4, que abordam dimensões fundamentais da percepção dos contadores sobre o conhecimento e a padronização das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Esses itens tratam do domínio declarado das IPSAS, do MCASP e das NBC TSP 07 e 34, da concordância com sua adoção, da percepção quanto ao entendimento dos diferentes setores organizacionais e da preparação da estrutura contábil institucional para sua implementação. Em conjunto, esses indicadores buscam captar o grau de internalização das normas e o alinhamento técnico das instituições às exigências do processo de convergência normativa.

Os resultados obtidos para o Bloco 1 revelam que os quatro itens apresentaram cargas fatoriais satisfatórias, variando entre 0,61 e 0,78, o que demonstra coerência e consistência na formação do fator. A variância explicada foi de 50,25%, evidenciando que mais da metade da variação das respostas pode ser atribuída ao fator latente identificado, denominado “Conhecimento normativo e estrutura técnica”. O valor do Alfa de Cronbach foi de 0,6679, considerado aceitável em estudos

exploratórios das ciências sociais aplicadas, especialmente quando se trata de construtos com número reduzido de variáveis.

O índice KMO (0,513) indicou uma adequação amostral regular, sugerindo correlações moderadas entre os itens, mas ainda suficientes para a extração de fatores. O teste de esfericidade de Bartlett foi altamente significativo ($\chi^2 = 102,848$; $p < 0,001$), confirmando a pertinência da aplicação da análise fatorial. Assim, os resultados atestam que os respondentes compartilham percepções relativamente homogêneas quanto ao conhecimento e à compreensão das normas contábeis públicas.

Tabela 10 – Análise fatorial exploratória dos indicadores de percepção do conhecimento (q1–q4)

Variável	Fator 1 (Conhecimento normativo e estrutura técnica)	Comunalidade
q1	0,713	0,491
q2	0,616	0,620
q3	0,720	0,481
q4	0,776	0,397
Estatística Valor		
Variância explicada 50,25%		
Alfa de Cronbach 0,6679		
KMO 0,513		
Bartlett's Test $\chi^2 = 102,848$; $p < 0,001$		

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa (Stata 18.5).

Os achados reforçam a importância do conhecimento técnico como base para a convergência às normas internacionais, em consonância com o referencial teórico da Teoria Institucional, que enfatiza o papel das pressões normativas na consolidação de práticas contábeis padronizadas. Contudo, a consistência moderada do construto evidencia que ainda persistem lacunas de domínio técnico e de disseminação das normas entre os diferentes setores das administrações públicas. Essa constatação dialoga com a Teoria da Contingência, ao indicar que a efetividade da implementação normativa depende da adequação entre as competências individuais e os recursos estruturais disponíveis. Assim, o fator “Conhecimento normativo e estrutura técnica” reflete não apenas o nível de compreensão das normas, mas também a maturidade

institucional necessária para sustentar sua aplicação efetiva no contexto da contabilidade pública brasileira.

4.3.2 Atribuições, treinamento e competência (q5–q10)

O segundo bloco da análise fatorial exploratória abrangeu as questões q5 a q10, que investigam a percepção dos contadores públicos estaduais sobre as atribuições, o treinamento e as competências necessárias à adoção das normas NBC TSP 07 e NBC TSP 34. Este bloco buscou compreender em que medida as instituições oferecem condições estruturais, mecanismos de controle e oportunidades de capacitação que favorecem a efetiva implementação das normas. A análise partiu do pressuposto de que o processo de convergência contábil não depende apenas do conhecimento técnico, mas também do suporte organizacional e da valorização das competências profissionais.

Os resultados evidenciaram consistência interna satisfatória e adequação dos dados para aplicação da técnica fatorial. O índice de Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO = 0,724$) indicou correlações parciais adequadas entre as variáveis, enquanto o teste de esfericidade de Bartlett ($\chi^2 = 189,606$; $p < 0,001$) confirmou a existência de correlações significativas entre os itens, validando o uso da análise fatorial. O coeficiente Alfa de Cronbach foi de 0,7688, valor considerado aceitável para estudos exploratórios nas ciências sociais, demonstrando confiabilidade do construto.

A extração foi conduzida pelo método dos Componentes Principais com rotação ortogonal Varimax, resultando na retenção de dois fatores principais que, juntos, explicaram 69,21% da variância total, um percentual robusto para pesquisas de natureza aplicada.

O Fator 1, denominado *Estrutura de controle e capacitação técnica*, agrupou as variáveis q5, q6 e q7, relacionadas à existência de sistemas de controle e gestão de custos, bem como à oferta de treinamentos específicos voltados à implementação das normas. As cargas fatoriais variaram entre 0,59 e 0,88, evidenciando correlações elevadas e consistência conceitual. Este fator expressa a importância da infraestrutura técnica e das ações de capacitação contínua como bases indispensáveis para a adoção efetiva das normas NBC TSP 07 e 34.

O Fator 2, denominado *Competência e condições institucionais*, reuniu as variáveis q8, q9 e q10, que tratam da percepção sobre as competências técnicas dos servidores, além da adequação das condições de trabalho e remuneração. As cargas fatoriais situaram-se entre 0,66 e 0,81, e as comunalidades variaram de 0,22 a 0,36, evidenciando que esses itens contribuem significativamente para a explicação do construto. Essa dimensão reflete a influência do suporte organizacional, da valorização profissional e da motivação institucional na efetividade das práticas contábeis.

Esses resultados estão alinhados com o referencial teórico apresentado no Capítulo 2, que destaca a interdependência entre fatores técnicos e institucionais para o sucesso da convergência contábil internacional (Lapsley, 2009; Christiaens et al., 2015; Oulasvirta, 2014). Assim, a AFE confirma empiricamente que a consolidação das normas depende tanto da qualificação e do treinamento dos profissionais quanto da criação de um ambiente institucional que valorize e sustente essas competências.

Tabela 11 – Análise fatorial exploratória dos indicadores de opinião sobre atribuições, treinamento e competência (q5–q10)

Variável	Fator 1 (Estrutura de controle e capacitação técnica)	Fator 2 (Competência e condições institucionais)	Comunalidade
----------	---	--	--------------

q5 – No seu órgão, existe um sistema de controle para os ativos de infraestrutura	0,7948		0,357
q6 – No seu órgão, existe um sistema de gestão de custos que auxilia na gestão eficiente dos recursos aplicados	0,8847		0,208
q7 – Houve treinamentos específicos para a implementação das NBC TSP 07 e 34	0,5960	0,5035	0,391
q8 – Você acredita que os servidores possuem competências necessárias para aplicar a NBC TSP 07	0,3444	0,8112	0,223
q9 – Você acredita que os servidores possuem competências necessárias para aplicar a NBC TSP 34	0,4612	0,6766	0,330
q10 – Você considera que a remuneração e as condições de trabalho oferecidas são adequadas às responsabilidades do cargo		0,769	0,338
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) = 0,724			
Bartlett Test of Sphericity: $\chi^2 = 189,606$; $p < 0,001$			
% Variância explicada: 69,21%			
Alfa de Cronbach: 0,7688			

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa (Stata 18.5).

4.3.3 Aceitação e estrutura do setor de contabilidade (q11–q17)

A análise fatorial exploratória do Bloco 3 (q11–q17) buscou captar como os contadores estaduais percebem a aceitação das mudanças normativas e a organização do setor contábil para a adoção das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e 34 (Custos no Setor Público). O construto apresenta consistência interna aceitável (Alfa de Cronbach = 0,7460), adequação amostral mediana (KMO = 0,681) e correlações suficientes para AFE (Bartlett: $\chi^2(21) = 202,202$, $p < 0,001$).

A extração (método de Componentes Principais) com rotação Varimax reteve dois fatores que, em conjunto, explicam 63,16% da variância total. As cargas rotacionadas revelam uma estrutura clara:

- Fator 1 – Comprometimento institucional e aceitação normativa: concentra indicadores de preparo e organização formal do órgão (q11, q12, q15).

- Fator 2 – Apoio organizacional, responsabilização e autonomia profissional: agrega itens ligados à responsabilização da contabilidade, autonomia e clareza de papéis (q13, q14, q16, q17).

Tabela 12 – Análise fatorial exploratória do Bloco 3 (q11–q17)

Variável	Fator 1 (Comprometimento institucional e aceitação)	Fator 2 (Apoio, responsabilização e autonomia)	Comunalidade
q11 – Estrutura preparada para a implantação da NBC TSP 07	0,833		0,718
q12 – Estrutura preparada para a implantação da NBC TSP 34	0,860		0,793
q13 – Contabilidade responsável pela implantação da NBC TSP 07		0,677	0,540
q14 – Contabilidade responsável pela implantação da NBC TSP 34		0,777	0,618
q15 – Existe setor específico para controle de ativos de infraestrutura	0,800		0,646
q16 – Autonomia e independência para implantar as NBC TSP 07 e 34		0,731	0,582
q17 – Clareza do papel na implantação das NBC TSP 07 e 34		0,722	0,524
KMO = 0,681			
Bartlett: $\chi^2(21) = 202,202$; $p < 0,001$			
Variância explicada (2 fatores) = 63,16%			
Alfa de Cronbach = 0,7460			

Fonte: Dados da pesquisa (Stata 18.5).

O Fator 1 mostra que a percepção de preparo estrutural (q11–q12) e a existência de setor específico (q15) são centrais para a aceitação e o comprometimento com a implantação das normas. O Fator 2 evidencia que responsabilização clara da contabilidade, autonomia e clareza de papéis (q13–q14, q16–q17) reforçam a efetividade do processo de convergência. Em termos teóricos, os achados dialogam com a Teoria Institucional (legitimidade e pressões normativas) e com a Teoria da Contingência (ajuste entre estrutura organizacional e atuação

profissional), indicando que o sucesso da adoção das NBC TSP 07 e 34 depende simultaneamente do arranjo institucional e da capacidade de atuação e autonomia dos profissionais de contabilidade pública.

4.3.4 Estrutura organizacional (q18–q25)

A análise do bloco referente à Estrutura Organizacional, formado pelas questões q18 a q25, revelou a presença de dois fatores principais que sintetizam de forma consistente as percepções dos contadores estaduais sobre o papel da estrutura organizacional na adoção das normas NBC TSP 07 e NBC TSP 34. O primeiro fator, denominado Integração e suporte, abrange variáveis relacionadas à capacidade estrutural e ao apoio organizacional voltados à implementação das normas, refletindo o comprometimento da alta administração e o envolvimento dos órgãos de controle interno. O segundo fator, identificado como Dificuldades administrativas e tecnológicas, reuniu variáveis que expressam as exigências dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, e as limitações administrativas e tecnológicas que dificultam a plena efetividade das normas.

Os resultados demonstraram alta confiabilidade interna (Alfa de Cronbach = 0,8755), adequação amostral razoável (KMO = 0,680) e significância estatística do teste de Bartlett ($\chi^2(28) = 462,227$; $p < 0,001$), confirmando a pertinência da aplicação da AFE. A extração pelo método dos Componentes Principais com rotação ortogonal Varimax resultou em dois fatores, que juntos explicaram 69,67% da variância total, indicando uma estrutura fatorial robusta e representativa.

Tabela 13 – Análise fatorial exploratória do bloco Estrutura Organizacional (q18–q25)

Variável	Fator 1 (Integração e suporte)	Fator 2 (Dificuldades administrativas e tecnológicas)	Comunalidade
----------	--------------------------------------	---	--------------

q18 – Minha entidade está em processo de implantação da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado – Ativos de Infraestrutura)	0,886		0,198
q19 – Minha entidade está em processo de implantação da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público)	0,622	0,448	0,412
q20 – Existe interesse por parte da alta administração em implantar a NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado – Ativos de Infraestrutura)	0,883		0,195
q21 – Existe interesse por parte da alta administração em implantar a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público)	0,790		0,310
q22 – Os órgãos de controle interno do seu ente têm exigido a implementação da evidenciação dos ativos imobilizados, conforme a NBC TSP 07	0,495	0,563	0,438
q23 – Os órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, têm exigido a evidenciação dos ativos imobilizados (NBC TSP)		0,737	0,409
q24 – Os órgãos de controle interno do seu ente têm exigido a evidenciação do sistema de custos, conforme a NBC TSP 34		0,816	0,257
q25 – Os órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, têm exigido a evidenciação do sistema de custos, conforme a NBC TSP 34		0,886	0,207
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) = 0,680			
Bartlett Test of Sphericity: $\chi^2(28) = 462,227$; $p < 0,001$			
% Variância explicada Fator 1 = 36,94%			
% Variância explicada Fator 2 = 32,73%			
% Variância acumulada = 69,67%			
Alfa de Cronbach = 0,8755			

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa (Stata 18.5).

Os resultados indicam que o fator Integração e suporte representa a percepção de alinhamento entre a estrutura organizacional, o interesse da alta administração e a atuação dos órgãos de controle interno, elementos essenciais para a efetiva adoção das normas contábeis. Já o fator Dificuldades administrativas e tecnológicas evidencia os entraves enfrentados pelas instituições, especialmente relacionados às exigências externas e às limitações operacionais e tecnológicas. Essa combinação de fatores revela que, embora exista suporte institucional, ainda persistem desafios estruturais que impactam o avanço da convergência contábil.

Esses achados estão alinhados ao referencial teórico apresentado no Capítulo 2, sobretudo sob a ótica da Teoria Institucional, que enfatiza a influência das pressões normativas e a busca por legitimidade nas práticas organizacionais (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1991), e da Teoria da Contingência, que destaca a importância da compatibilidade entre estrutura interna e demandas externas para o desempenho organizacional. Assim, fortalecer a infraestrutura, aprimorar os recursos tecnológicos e garantir o suporte institucional contínuo são condições essenciais para consolidar a adoção das NBC TSP no setor público brasileiro.

4.3.5 Melhoria da informação contábil (q26–q30)

A análise referente ao bloco de Melhoria da Informação Contábil, composto pelas questões q26 a q30, revelou a formação de um fator único e robusto, reunindo variáveis diretamente associadas à qualidade da informação contábil e à integração entre sistemas de controle, capacitação e gestão de custos. O teste de confiabilidade indicou um coeficiente Alfa de Cronbach de 0,7051, considerado satisfatório para estudos exploratórios, confirmando consistência interna entre os itens e evidenciando que medem uma mesma dimensão subjacente. O teste de esfericidade de Bartlett foi significativo ($\chi^2(10) = 229,154$; $p < 0,001$), rejeitando a hipótese nula de ausência de correlação entre as variáveis e validando a aplicação da AFE. O índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,610) apresentou adequação amostral mediana, mas aceitável para a análise fatorial.

A extração dos fatores, realizada pelo método dos Componentes Principais com rotação ortogonal Varimax, confirmou a presença de um único fator, responsável por 46,65% da variância total explicada, o que evidencia uma estrutura unidimensional coerente. As cargas fatoriais mais elevadas foram observadas nas variáveis q28

(0,8530), q29 (0,8326) e q30 (0,8461), indicando que os elementos ligados à integração dos sistemas contábeis e à evidenciação de custos conforme as NBC TSP 07 e 34 são os mais representativos do construto. As variáveis q26 (0,3244) e q27 (0,3013), embora com cargas menores, complementam o fator ao refletirem a importância da adoção de tecnologias e da capacitação profissional para o aprimoramento das informações contábeis.

Tabela 14 – Análise fatorial exploratória do bloco Melhoria da Informação Contábil (q26–q30)

Variável	Fator 1 (Melhoria da Informação Contábil)	Comunalidades
q26 – As melhorias sugeridas pela administração (adoção de novas tecnologias, capacitação e atualização de processos) aumentariam a eficácia no controle e registro dos ativos de infraestrutura.	0,324	0,895
q27 – A eficácia no controle e registro dos ativos de infraestrutura pode ser ampliada com melhorias como adoção de tecnologias e capacitação da equipe.	0,301	0,909
q28 – Os sistemas estruturantes necessários para o controle dos bens de infraestrutura estão adequadamente integrados ao sistema contábil.	0,853	0,273
q29 – O controle e a gestão dos ativos de infraestrutura seguem os critérios da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado), assegurando maior precisão nas informações contábeis.	0,833	0,307
q30 – Os custos dos ativos de infraestrutura são evidenciados conforme a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), promovendo transparência e eficiência na gestão pública.	0,846	0,284
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) = 0,610 Bartlett Test of Sphericity: $\chi^2(10) = 229,154$; $p < 0,001$ % Variância explicada: 46,65% Alfa de Cronbach: 0,7051		

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa (Stata 18.5).

Em síntese, os resultados do Bloco 5 apontam que a melhoria da informação contábil está fortemente relacionada à integração entre sistemas, à aplicação efetiva das normas e à adoção de práticas contínuas de capacitação e inovação tecnológica. O fator identificado reflete a consolidação de uma cultura contábil orientada pela precisão, transparência e confiabilidade das informações, mas evidencia também a necessidade de fortalecer investimentos em infraestrutura tecnológica e qualificação

profissional para sustentar o processo de convergência normativa e modernização da contabilidade pública.

4.3.6 Desafios e ameaças (q31–q34)

A análise do bloco referente aos Desafios e Ameaças, composto pelas questões q31 a q34, revelou a presença de um fator predominante que sintetiza as principais limitações enfrentadas pelos contadores e gestores públicos no processo de mensuração, registro e evidenciação dos ativos de infraestrutura. Esses itens estão associados às dificuldades tecnológicas, à falta de integração entre sistemas e à escassez de recursos humanos capacitados para a aplicação efetiva das normas NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público).

O coeficiente Alfa de Cronbach foi de 0,6718, indicando consistência interna moderada, aceitável em análises exploratórias com construtos complexos e multifacetados. O teste de esfericidade de Bartlett ($\chi^2(6) = 200,086$; $p < 0,001$) confirmou a correlação entre as variáveis, enquanto o índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO = 0,502) demonstrou adequação amostral limitada, mas suficiente para justificar a aplicação da análise fatorial. Esses resultados evidenciam que, embora as percepções sejam diversificadas, as variáveis analisadas convergem em torno de um mesmo eixo temático, representado pelas dificuldades tecnológicas e de mensuração.

A extração fatorial, realizada pelo método dos Componentes Principais, identificou um fator único, responsável por 50,62% da variância total explicada, o que indica uma estrutura unidimensional que concentra os principais desafios institucionais enfrentados na implementação das normas. As maiores cargas fatoriais foram observadas nas variáveis q32 (0,8042) e q33 (0,6904), associadas às

dificuldades de registro e evidenciação dos ativos de infraestrutura. Já as variáveis q31 (0,6972) e q34 (0,6444) apresentaram cargas intermediárias, reforçando a relevância das limitações dos sistemas de informação e da integração tecnológica para a efetividade das práticas contábeis.

Tabela 15 – Análise fatorial exploratória do bloco Desafios e Ameaças (q31–q34)

Variável	Fator 1 (Dificuldades Tecnológicas e de Mensuração)	Comunalidades
q31 No seu órgão, existe um sistema de informação para o controle de bens de infraestrutura, como estradas, pontes, redes de água e energia, que permita o registro, acompanhamento e atualização desses ativos.	0,697	0,514
q32 Enfrento desafios para registrar e manter atualizados os valores dos ativos de infraestrutura, como dificuldades na obtenção de dados, integração de sistemas e limitação de pessoal capacitado.	0,804	0,353
q33 Enfrento desafios para evidenciar os custos relacionados aos ativos de infraestrutura, como ausência de padronização nos registros e integração inadequada entre setores.	0,690	0,523
q34 No seu órgão, há dificuldades na utilização de sistemas de informação integrados para o controle e atualização de ativos de infraestrutura.	0,644	0,585
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) = 0,502		
Bartlett Test of Sphericity: $\chi^2(6) = 200,086$; $p < 0,001$		
% Variância explicada: 50,62%		
Alfa de Cronbach: 0,6718		

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa (Stata 18.5).

Os resultados reforçam que o principal desafio percebido pelos contadores estaduais está relacionado às limitações tecnológicas e operacionais que comprometem a mensuração e o registro adequado dos ativos públicos. Essa constatação é consistente com a literatura internacional (Christiaens et al., 2015; Brusca et al., 2016), que destaca a infraestrutura tecnológica insuficiente, a falta de integração entre sistemas e a carência de capacitação técnica como barreiras críticas à convergência contábil. Assim, a superação desses obstáculos requer investimentos contínuos em tecnologia, padronização de processos e formação de equipes especializadas, elementos essenciais para assegurar a qualidade e a transparência das informações contábeis no setor público.

4.3.7 Estrutura fatorial consolidada

A análise fatorial exploratória aplicada ao conjunto de variáveis q1 a q34 resultou em uma solução com quatro fatores ortogonais, estatisticamente adequada e interpretável. Os testes de adequação previamente reportados indicaram correlação substancial entre os itens, com indicador KMO global igual a 0,762 e teste de esfericidade de Bartlett com $\chi^2(561)$ igual a 2165,802 e p menor que 0,001. A extração por Componentes Principais, seguida de rotação Varimax, produziu quatro fatores que, em conjunto, explicam 54,38% da variância total, distribuída em 18,61% para o primeiro fator, 17,25% para o segundo fator, 9,33% para o terceiro fator e 9,18% para o quarto fator. No modelo rotacionado, as cargas fatoriais com módulo acima de 0,30 organizaram-se em quatro dimensões coerentes com os blocos analisados, com alguns cruzamentos esperados em pesquisas de percepção, e as comunalidades mantiveram-se em níveis moderados, compatíveis com estudos em ciências sociais aplicadas.

O primeiro fator reflete capacitação técnica, mecanismos de controle e aceitação setorial. Ele agrega itens que evidenciam a aderência operacional às normas e a existência de estruturas e controles para sua implementação, com saliências notáveis em q3 a q7, q11 e q12, bem como em q18 a q25. Esse componente sintetiza a prontidão prática do setor contábil e a sustentação por meio de rotinas, sistemas e processos. O segundo fator captura a estrutura organizacional e as competências institucionais, reunindo variáveis de preparação e suporte institucional, como q6, q8, q9, q10, q11 e q12, além de contribuições de q3, q4, q5, q7 e q22. Nessa dimensão, os resultados indicam o papel das instâncias internas de coordenação, a clareza de responsabilidades e a integração com áreas correlatas para viabilizar a

adoção. O terceiro fator expressa melhoria da informação e integração de sistemas, concentrando os indicadores associados ao incremento da qualidade informacional e ao avanço tecnológico, com destaque para q26 e q27, além de q32 e q33, e participação complementar de q16 e q31. Trata-se de uma dimensão sensível às condições tecnológicas e à integração entre sistemas estruturantes, que potencializam mensuração, registro e evidenciação. O quarto fator representa conhecimento normativo e entendimento transversal, com cargas marcantes em q1 e q2 e contribuição de q17, bem como sinais moderados em q8 e q9. Essa dimensão traduz o domínio conceitual das IPSAS, do MCASP e das NBC TSP, associado ao entendimento difuso entre os setores envolvidos.

No conjunto, a estrutura fatorial consolidada descreve um arcabouço em que fatores técnicos, humanos e institucionais se entrelaçam. O mapeamento dos quatro fatores, com 54,38% da variância explicada, oferece subsídios para o desenho de políticas de capacitação contínua, integração de sistemas, aperfeiçoamento do arranjo organizacional e fortalecimento do suporte institucional, favorecendo a convergência às NBC TSP 07 e 34 e a consolidação de práticas contábeis mais consistentes e transparentes.

No modelo rotacionado, o Fator 1, associado à capacitação técnica, mecanismos de controle e aceitação setorial, concentrou as maiores cargas em itens de implementação prática e sustentação operacional, com saliências em q3 (0,5216), q4 (0,5835), q5 (0,5214), q11 (0,7063), q12 (0,3415 em coassociação com Fator 2), q18 (0,7505), q19 (0,7695), q20 (0,6902), q21 (0,7085), q22 (0,6232), q23 (0,4980), q24 (0,6849), q25 (0,6091), q31 (0,5050) e q34 (0,4840), indicando forte ancoragem na prontidão institucional e na existência de rotinas e sistemas para a adoção das normas. O Fator 2, referente à estrutura organizacional e às competências

institucionais, apresentou cargas elevadas em q6 (0,5514), q7 (0,4980), q8 (0,6724), q9 (0,7084), q10 (0,3523), q11 (0,7063), q12 (0,7000), q28 (0,7492), q29 (0,7915) e q30 (0,7112), evidenciando o papel do arranjo organizacional, da coordenação interna e das exigências institucionais na viabilização da implantação. O Fator 3, que expressa melhoria da informação e integração de sistemas, reuniu cargas dominantes em q26 (0,7075), q27 (0,6554), q32 (0,7693) e q33 (0,7424), sugerindo que ganhos de qualidade informacional estão associados à integração tecnológica e à padronização dos processos de mensuração e evidenciação. O Fator 4, que representa conhecimento normativo e entendimento transversal, mostrou cargas marcantes em q1 (0,6903) e q2 (0,6948), com contribuições adicionais de q16 (0,5406), q17 (0,6178) e sinal moderado em q14 (0,5038), traduzindo o domínio conceitual das IPSAS, do MCASP e das NBC TSP e o entendimento compartilhado entre os setores envolvidos. Este quadro-resumo, em formato narrativo, reforça a coerência interna da solução de quatro fatores e facilita a leitura integrada do posicionamento dos itens sem perda de precisão técnica.

Quadro 16 – Estrutura fatorial consolidada (cargas fatoriais e comunalidades principais)

Fator	Dimensão interpretativa	Principais variáveis	Faixa de cargas fatoriais	Faixa de comunalidades
1	Capacitação técnica, mecanismos de controle e aceitação setorial	q3, q4, q5, q6, q7, q11, q12, q18, q19, q20, q21, q22, q23, q24, q25, q31, q34	0,48 – 0,77	0,34 – 0,68
2	Estrutura organizacional e competências institucionais	q6, q7, q8, q9, q10, q11, q12, q28, q29, q30	0,35 – 0,79	0,35 – 0,59
3	Melhoria da informação e integração de sistemas	q16, q26, q27, q32, q33	0,54 – 0,77	0,39 – 0,47
4	Conhecimento normativo e	q1, q2, q14, q16, q17	0,50 – 0,69	0,40 – 0,51

entendimento
transversal

Fonte: Dados da pesquisa (Stata 18.5).

O quadro resume de forma sintética a estrutura fatorial consolidada, destacando os intervalos de cargas fatoriais e comunalidades predominantes em cada dimensão. A consistência entre os fatores e o alinhamento conceitual com os blocos teóricos reforçam a robustez do modelo final e a coerência entre os construtos empíricos e os fundamentos teóricos da convergência contábil.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou as percepções dos contadores públicos estaduais quanto à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07 e NBC TSP 34) no contexto da convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). A investigação, baseada em survey aplicado a 92 profissionais com experiência direta na contabilidade pública, utilizou técnicas de estatística descritiva e análise fatorial exploratória (AFE) conduzidas por blocos temáticos e, posteriormente, de forma global, com extração por Componentes Principais e rotação ortogonal Varimax. As análises foram realizadas no software Stata 18.5, adotando o critério de supressão de cargas inferiores a 0,30 para preservar parcimônia e interpretabilidade. O exame global de adequação mostrou KMO de 0,762 e teste de esfericidade de Bartlett significativo ($\chi^2(561) = 2.165,802$; $p < 0,001$), confirmando a pertinência da técnica. A solução final revelou quatro fatores ortogonais que explicaram 54,38% da variância total, compondo um modelo interpretável e teoricamente consistente.

Os resultados parciais e globais apresentaram coerência estrutural. No bloco de conhecimento e padronização normativa (q1 a q4), emergiu um fator único responsável por 50,25% da variância, com alfa de Cronbach de 0,6679 e KMO de 0,513, confirmando a existência de um núcleo cognitivo e normativo compartilhado, ainda que com variações individuais de domínio técnico. O bloco de atribuições, treinamento e competência (q5 a q10) apresentou estrutura bifatorial com 69,21% de variância explicada, alfa de 0,7688 e KMO de 0,724, refletindo, de um lado, mecanismos de controle e capacitação técnica e, de outro, condições institucionais e

valorização profissional. O bloco de aceitação e estrutura do setor contábil (q11 a q17) demonstrou consistência interna (alfa de 0,7460) e estrutura em dois fatores, um relacionado ao comprometimento institucional e outro ao apoio organizacional, com KMO de 0,681 e variância acumulada de 63,16%. A dimensão estrutura organizacional (q18 a q25) apresentou KMO de 0,680, alfa de 0,8755 e variância de 69,67%, agrupando variáveis relacionadas à integração e suporte, bem como às dificuldades administrativas e tecnológicas. O bloco de melhoria da informação contábil (q26 a q30) mostrou estrutura unidimensional com 46,65% da variância explicada, alfa de 0,7051 e KMO de 0,610, destacando a relevância da integração de sistemas e da padronização dos processos. Por fim, o bloco de desafios e ameaças (q31 a q34) apresentou KMO de 0,502, alfa de 0,6718 e 50,62% da variância explicada, reunindo os principais entraves tecnológicos e operacionais à mensuração e evidenciação dos ativos.

A leitura integrada confirma os pressupostos da Teoria Institucional, segundo a qual as pressões normativas e coercitivas orientam a adoção de práticas contábeis em busca de legitimidade, e dialoga com a Teoria da Contingência, que destaca o ajuste entre capacidades técnicas, estrutura organizacional e ambiente institucional. O primeiro fator da solução global, relacionado à capacitação técnica, mecanismos de controle e aceitação setorial, sintetiza a prontidão prática e a consolidação de rotinas e sistemas. O segundo fator, associado à estrutura organizacional e às competências institucionais, reflete o papel do arranjo interno e das pressões externas na sustentação das normas. O terceiro fator, melhoria da informação e integração de sistemas, evidencia ganhos de qualidade e eficiência decorrentes da modernização tecnológica. O quarto fator, conhecimento normativo e entendimento transversal,

ênfatiza o domínio conceitual das normas e sua difusão entre os setores da administração pública.

Esses achados reforçam que a convergência às NBC TSP 07 e 34 é um processo dinâmico que combina dimensões cognitivas, técnicas e institucionais. A efetividade da implementação depende tanto do conhecimento e capacitação técnica quanto do fortalecimento das estruturas de suporte, integração tecnológica e alinhamento entre os níveis hierárquicos. Em termos práticos, recomenda-se o investimento contínuo em programas de formação e aperfeiçoamento, o desenvolvimento de sistemas integrados que favoreçam a rastreabilidade das informações patrimoniais e a ampliação do suporte organizacional por meio de políticas de governança e incentivo à inovação. Tais ações fortalecem a aderência às normas, aumentam a confiabilidade das demonstrações contábeis e consolidam uma cultura de accountability e transparência no setor público.

Do ponto de vista metodológico, a opção por realizar a AFE por blocos e posteriormente em modelo global mostrou-se adequada, permitindo equilibrar robustez estatística e coerência conceitual. O uso de critérios múltiplos de retenção de fatores e de rotação ortogonal garantiu parcimônia e estabilidade da solução. Apesar dos resultados consistentes, reconhece-se como limitação o tamanho da amostra (N=92), restrita ao nível estadual e distrital, o que restringe a generalização para outros contextos federativos. O uso de escala Likert captura percepções, mas não aprofunda dimensões qualitativas relacionadas a resistências culturais ou motivações institucionais. Pesquisas futuras poderão combinar métodos qualitativos e quantitativos, expandir o escopo amostral e realizar análises longitudinais para compreender a evolução das percepções e dos resultados práticos ao longo do tempo.

Em síntese, o estudo oferece uma visão integrada e empiricamente sustentada sobre a convergência das práticas contábeis públicas às normas internacionais. O modelo fatorial consolidado, que explica 54,38% da variância, constitui um guia interpretativo para compreender as interações entre conhecimento, estrutura e tecnologia no contexto da contabilidade pública brasileira. As evidências obtidas apontam avanços relevantes em termos de padronização e capacitação, mas também revelam a necessidade de superar limitações tecnológicas e institucionais para garantir a efetividade e a sustentabilidade do processo de convergência. Ao articular fundamentos teóricos, dados empíricos e implicações práticas, esta pesquisa contribui para o fortalecimento da transparência, da qualidade da informação contábil e da governança no setor público, estimulando a continuidade de estudos e políticas voltadas à consolidação das NBC TSP e ao alinhamento do Brasil às melhores práticas internacionais.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Anessi-Pessina, E., Bisogno, M., & Lorson, P. C. (2022). Debate: accounting for public sector assets—the implications of ‘service potential’. *Public Money & Management*, 42(7), 480–481. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2107286>
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: an analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2-3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Barbosa Neto, J. E., & Colauto, R. D. (2010). Teoria Institucional: Estudo Bibliométrico em Anais de Congressos e Periódicos Científicos. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 10(18), 63-74. <https://seer.ufrgs.br/contexto/article/view/13372>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388-397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>
- Brandão, E. C., Nascimento, R. S. D., França, E. D. S., & Viotto, R. (2023). Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte*, 15(1), 221–238. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n1ID28485>
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1057/9781137461346>
- Campos, L. A. Santos, V. A. dos., & Lima, D. V. de. (2016). Heritage Assets: an analysis of accounting treatment in historic cities of the state of Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 6–25. <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5269/3361>
- Carvalho, J. B. da. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306–334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>

- Carvalho, R. de. M. F., Lima, D. V. de., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62-81. <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652>
- Cattell, R. B. (1966). The scree test for the number of factors. *Multivariate behavioral research*, 1(2), 245-276. https://doi.org/10.1207/s15327906mbr0102_10
- Celegatti, N., Sousa, R. C. da. S., Toro, P. E. Z., & Colauto, R. D. (2021). Práticas de governança corporativa: o caso de uma entidade do terceiro setor. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 21(49), 73-85. <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/115455>
- Channa, N. A., Bhutto, M. H., Bhutto, M., Bhutto, N. A., & Tariq, B. (2022). Capturing customer's store loyalty through relationship benefits: moderating effect of retail innovation. *European Business Review*, 34(1), 20-40. <https://doi.org/10.1108/EBR-09-2019-0179>
- Charão, F. P., Oliveira, O. V. de, & Maia, L. L. C. de L. (2022). Orientações de melhores práticas de governança corporativa emitidas pelos países do BRICS ao Setor Público. *Revista de Gestão e Secretariado*, 13(3), 1672-1693. <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1438>
- Chatterjee, S., & Chaudhuri, R. (2022). Supply chain sustainability during turbulent environment: examining the role of firm capabilities and government regulation. *Operations Management Research*, 15(3-4), 1081-1095. <https://doi.org/10.1007/s12063-021-00203-1>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Costello, A. B., & Osborne, J. W. (2005). Best practices in exploratory factor analysis: Four recommendations for getting the most from your analysis. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 10(7), 1-9. <https://doi.org/10.7275/jyj1-4868>
- Couper, M. P. (2000). Review: Web Surveys: A review of issues and approaches. *The Public Opinion Quarterly*, 64(4), 464-494. <https://www.jstor.org/stable/3078739>
- Creswell, J. W. (2008). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage Publications.

https://www.ucg.ac.me/skladiste/blog_609332/objava_105202/fajlovi/Creswell.pdf

- Delamora, A., Gonçalves, M., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2021). Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 68–87. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.21945
- Donkor, F. (2022). Do transformational leaders affect employee performance and normative commitment through general self-efficacy? analysis in ghanaiian public sector organizations. *Public Organization Review*, 22(3), 707–723. <https://doi.org/10.1007/s11115-021-00531-7>
- Etikan, I., Musa, S. A., & Alkassim, R. S. (2016). Comparison of convenience sampling and purposive sampling. *American Journal of Theoretical and Applied Statistics*, 5(1), 1–4. <https://doi.org/10.11648/j.ajtas.20160501.11>
- Figueiredo, L. M. (2018). *Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: aplicação do standard cost model na adoção de IPSAS pelos ministérios federais* [Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório UNB. <https://doi.org/10.26512/2018.02.D.32132>
- Freitas, R. K. V. de., & Dacorso, A. L. R. (2014). Inovação aberta na gestão pública: Análise do plano de ação brasileiro para a Open Government Partnership. *Revista de Administração Pública*, 48(4), 869–888. <https://doi.org/10.1590/0034-76121545>
- Galpin, T. (2022). Nudging innovation across the firm – aligning culture with strategy. *Journal of Business Strategy*, 43(1), 44–55. <https://doi.org/10.1108/JBS-07-2020-0147>
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183–206. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the international public sector accounting standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 39(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Haija, A. A. A., AlQudah, A. M., Aryan, L. A., & Azzam, M. J. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(2021), 239–248. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.9.012>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage.

- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage.
- Hamed-Sidhom, M., & Loukil, N. (2021). The relationship between IPSAS adoption and perceived levels of corruption: Does political stability matter? *Corporate Ownership and Control*, 19(1), 17-28.
- Hameed, I., Ijaz, M. U., & Sabharwal, M. (2022). The impact of human resources environment and organizational identification on employees' psychological well-being. *Public Personnel Management*, 51(1), 71-96. <https://doi.org/10.1177/00910260211001397>
- International Federation of Accountants. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC, volume 1. <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Kim, M. (2017). Effects of team diversity, transformational leadership, and perceived organizational support on team-learning behavior. *Social Behavior and Personality: an International Journal*, 45(8), 1255–1269. <https://doi.org/10.2224/sbp.6325>
- Lacerda, M. C. D. (2017). *Indicadores financeiros com base nas demonstrações contábeis e a percepção dos profissionais da contabilidade pública* [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE]. Repositório Fucape. https://fucape.br/?jet_download=b1479582d2ff2e354e94c8cf1b939244d2ece14a
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Lima, I.G., Nascimento, J. O., & Dias, H. de L. (2010, novembro 3-5). *Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura* [Artigo apresentado]. XVII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/708>
- Liem, V. T. (2021). The impact of education background on using cost management system information. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1-20. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944011>
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 1–55. <https://psycnet.apa.org/record/1933-01885-001>
- Lombardi, R., Schimperna, F., Smarra, M., & Sorrentino, M. (2021). Accounting for infrastructure assets in the public sector: the state of the art in academic

- research and international standards setting. *Public Money & Management*, 41(3), 203–212. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1840761>
- Lu, W., & Zhao, X. (2021). Research and improvement of fraud identification model of Chinese A-share listed companies based on M-score. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 566–579. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2019-0164>
- Macadar, M. A., Freitas, J. L. de., & Moreira, C. R. (2015). Transparência como elemento fundamental em governo eletrônico: uma abordagem institucional. *Revista Gestão & Tecnologia*, 15(3), 78-100. <https://revistagt.fpl.emnuvens.com.br/get/article/view/631>
- Marcolin, C. B., & Deus, G. de. (2018). Mapeamento de processos e contabilidade de custos: estudo em uma indústria frigorífica. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 18(39), 18-31. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/93757>
- 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. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marques, L. T., Barbosa Neto, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2020, novembro 25-27). *Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino* [Artigo apresentado]. XI Congresso de Contabilidade e Governança da Unb, Brasília, DF, Brasil. <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/40911>
- Matias, P. J. (2021). Teoria institucional aplicada à contabilidade: evolução e perspectivas. *Brazilian Journal of Development*, 7(10), 96651–96699. <https://doi.org/10.34117/bjdv7n10-127>
- Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022a, outubro 5-7). *Disclosure do ativo imobilizado das universidades federais brasileiras no contexto do plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PIPCP)* [Artigo apresentado]. IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo, SP, Brasil. <https://sbap.org.br/ebap-2022/517.pdf>
- Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022b). Inovações na contabilidade pública e controle governamental no brasil: uma revisão sistemática da literatura. *RAGC - Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 10(44), 146-161. <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2731>
- Milinkovic, D., Hurley, J., Sweetman, A., Feeny, D., Tarride, J.-É., Longo, C. J., & McCracken, S. (2021). Unrecognized assets created by public-sector investments in health and social services. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(4), 409–426. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2020-0044>

- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089–1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2017). Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCCustos*, 12(1), 106-136. <https://doi.org/10.47179/abccustos.v12i1.424>
- 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. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p49>
- Nanang, R., Susilawati, C., & Skitmore, M. (2022). Toward a public sector asset optimization strategy: The case of Indonesia. *Construction Innovation*, 23(5), 1186–1209. <https://doi.org/10.1108/CI-12-2021-0235>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: Uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2013). *Contabilidade aplicada ao setor público: convergência às normas internacionais*. Atlas.
- Oliveira, A. A. de. (2022). *Normas de contabilidade aplicada ao setor público e a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no estado de Goiás: o foco nos bens móveis e imóveis* [Monografia, PUC-Goiás]. Repositório PUC-Goiás. <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/4028>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E., & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. *Sinergia*, 26(1), 49–62. <https://periodicos.furg.br/sinergia/article/view/12576>
- Rana, N. P., Chatterjee, S., Dwivedi, Y. K., & Akter, S. (2022). Understanding dark side of artificial intelligence (AI) integrated business analytics: assessing firm's operational inefficiency and competitiveness. *European Journal of Information Systems*, 31(3), 364–387. <https://doi.org/10.1080/0960085X.2021.1955628>
- Saleh, Z. (2024). Issues and challenges in implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Jurnal IPN*, 18, 45–65.

- Sanches, C. L., & Santos, F.de. A. (2020). Modelo de mensuração de bens imóveis no setor público brasileiro: estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 118–140. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22517
- Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24(3), 1053–1075. <https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1>
- Schiavi, G. S., Behr, A., & Marcolin, C. B. (2024). Institutional theory in accounting information systems research: shedding light on digital transformation and institutional change. *International Journal of Accounting Information Systems*, 52, 100662. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100662>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2025). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* (11^a ed.). Brasília: STN. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26>
- Silva, J. D., Costa, W. P. L. B.da., Costa, S. V. S.da., & Kronbauer, C. A. (2021). Efeitos da depreciação em ativos imobilizados que afetam a qualidade da informação contábil do setor público. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 12(2), 79-94. <https://racef.fundace.org.br/index.php/racef/article/view/750/0>
- Silva, K. S. da, & Silva, G. D. (2023). Fatores que influenciam a contabilização dos ativos de infraestrutura nos Estados brasileiros. *Revista Paraense de Contabilidade - RPC*, 8, e 112, 1-19. <https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.112>
- Silva, L. L. da., Eleuterio, R. A. da. S., Viana, C. C., & Lima, M. de. S. (2017). Depreciação no Setor Público: uma análise da evolução da evidenciação contábil nos órgãos da administração pública do estado do Amazonas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 11(2), 3-23. <https://revbaianaenferm.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/20412/14866>
- Silva, B. B. da., & Oliveira, L. F. de. (2024). Ativos de infraestrutura: Como mensurar as redes de água, esgoto e drenagem usando sistemas de informações geográficas. *Revista de Departamento de Águas e Esgotos*, 72(247), 1–14. <https://doi.org/10.36659/dae.2024.074>
- Soeiro, T. de. M., & Wanderley, C. de. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- StataCorp. (2025). Stata Statistical Software: Release 19. College Station, TX: StataCorp LLC. <https://www.stata.com/support/faqs/resources/citing-software-documentation-faqs>

- Stefanescu, C. A. (2020). Public management reform under the dome of accruals. *Revista de Contabilidad*, 23(1), 91–101. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369821>
- Struckell, E., Ojha, D., Patel, P. C., & Dhir, A. (2022). Strategic choice in times of stagnant growth and uncertainty: an institutional theory and organizational change perspective. *Technological Forecasting and Social Change*, 182, 1-18. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121839>
- Sugahara, C. R. (2019). Fluxo de Informação em ambiente organizacional. *Revista Interamericana de Bibliotecología*, 42(1), 45–55. <https://doi.org/10.17533/udea.rib.v42n1a05>
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S., & Ullman, J. B. (2013). *Using multivariate statistics*. Pearson.
- Tomasetto Junior, A., Rodrigues, L. M., Souza, S. A. de., Pereira, C. da. S., & Stec, J. C. S. (2021). A AUDITORIA COMBINADA DOS ATIVOS IMOBILIZADOS: Uma análise sob a ótica do teste de recuperabilidade e da fidedignidade dos demonstrativos. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas*. <https://publicacoes.irbcontas.org.br/index.php/rttc/article/view/12>
- Weber, G. E., & Santos, S. R. T. dos. (2020). Governança corporativa no setor público: um estudo aplicado à companhia riograndense de saneamento. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 9(1), 272-300. <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/1608>
- Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41(4), 325–335. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Zamprogno, B., & Bezerra Filho, J. E. (2020). A Percepção de Contadores Sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa no Setor Público Brasileiro. *Revista Organizações em Contexto*, 16(32), 267–306. <https://doi.org/10.15603/1982-8756/roc.v16n32p267-306>

APÊNDICE A – TABELA DE QUESTÕES

41 - Afirmativas	
Parte 1 – Percepção dos respondentes	
	Perfil do respondente
1.	Gênero: ☐ Feminino ☐ Masculino
2.	Faixa etária: ☐ Até 30 anos ☐ De 31 a 40 anos ☐ De 41 a 50 anos ☐ De 51 a 60 anos ☐ De 61 a 70 anos
3.	Maior grau de instrução: ☐ Graduado ☐ Especialização ☐ Mestrado ☐ Doutorado ☐ Outros
4.	Área de formação: ☐ Contabilidade ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito ☐ Outra
5.	Tempo de experiência na sua área de atuação: ☐ Até 05 anos ☐ De 05 a 10 anos ☐ De 10 a 15 anos ☐ De 15 a 20 anos ☐ Acima de 20 anos
6.	Ente Federativo de atuação: ☐ União ☐ Municípios

	() Estado / Distrito Federal
7.	Região do país onde exerce atividade profissional: () Norte () Nordeste () Centro Oeste () Sul () Sudeste
Parte 2 – Percepção do Conhecimentos dos Contadores Estaduais sobre as padronizações das normas internacionais	
8.	O Conselho Federal de Contabilidade, Diante do processo de alinhamento das Normas Brasileiras de Contabilidade com os padrões internacionais e que, através de um acordo com a IFAC, o CFC foi designado no Brasil como um dos tradutores de suas normas e publicações, recebendo a autorização para traduzir, publicar e distribuir as normas internacionais e outros pronunciamentos em formato eletrônico, e exercendo suas atribuições legais e regulamentares, com base na previsão da alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, modificado pela Lei n.º 12.249/2010, informa que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC). Este questionário basear-se principalmente nas NBC TSP 07 no item 21, NBC TSP 34, que tratam respectivamente sobre o ativo imobilizado e custos no setor público. Tenho conhecimento das IPSAS, do MCASP e das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) atualmente vigentes. O Objetivo desta pergunta é verificar a familiaridade dos contadores estaduais com as IPSAS, tendo em vista a adoção das IPSAS favorece a elaboração de relatórios mais padronizados e aceitos globalmente. Referências: Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. <i>International Journal of Public Sector Management</i>, 33(2/3), 307–322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275
9.	Concordo com a implantação das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) no setor público. O Objetivo é Identificar a percepção sobre a relevância das normas para a melhoria da gestão pública estadual de cada estado representado na pesquisa exploratório. Referências: Marques, L. T., Barbosa Neto, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2020). Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino. https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/40911
10.	Em sua percepção, os setores da sua organização, como administração, patrimônio, controle interno, entre outros, possuem entendimento suficiente sobre

	a relevância das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) para a gestão pública. O Objetivo é explorar as opiniões sobre o processo de transição e identificar potenciais obstáculos nos estados brasileiros. Referências: Marques, L. T., Barbosa Neto, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2020). Impacto da mensuração do ativo imobilizado e intangível nas variações patrimoniais de uma instituição federal de ensino. https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/40911
11.	A estrutura da contabilidade do seu órgão está preparada para a implantação das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público). O Objetivo é verificar se as mudanças organizacionais necessárias estão sendo adotadas e se existir suporte institucional para o profissional que está atuando na implantação da mensuração, reavaliação, evidenciação e reconhecimentos dos bens de infraestrutura e seus custos. Referências: - Artigo 1: Barbosa Neto, J. E., & Colauto, R. D. (2010). Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. <i>ConTexto - Contabilidade em Texto</i>, 10(18). - Artigo 2: Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: Uma abordagem institucional. <i>Revista de Administração Pública</i>, 54, 11–31. https://doi.org/10.1590/0034-761220180157
Parte 3 Percepção sobre Atribuições, Treinamento e Competência	
12.	No seu órgão, existe um sistema de controle para os ativos de infraestrutura (por exemplo, edificações, redes de telecomunicações, equipamentos de TI, sistemas de energia e transporte). O Objetivo é aferir a efetividade dos programas gerenciais para auxiliar na gestão de bens de infraestrutura. Referências: - Artigo 1: Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. <i>Contabilidade Gestão e Governança</i>, 25(esp), Artigo esp. https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012 - Artigo 2: Sugahara, C. R. (2019). Fluxo de Informação em ambiente organizacional. <i>Revista Interamericana de Bibliotecología</i>, 42(1), 45–55. https://doi.org/10.17533/udea.rib.v42n1a05
13.	No seu órgão, existe um sistema de gestão de custos que auxilia na gestão eficiente dos recursos aplicados no ativo de infraestrutura.

	O Objetivo é aferir a efetividade dos programas gerenciais para auxiliar na gestão de evidencição de custos dos bens de infraestrutura. Referências: - Artigo 1: Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. Contabilidade Gestão e Governança, 25(esp), Artigo esp. https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012 - Artigo 2: Sugahara, C. R. (2019). Fluxo de Informação em ambiente organizacional. Revista Interamericana de Bibliotecología, 42(1), 45–55. https://doi.org/10.17533/udea.rib.v42n1a05
14.	Houve treinamentos específicos para a implementação das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) em sua instituição. O Objetivo é aferir a efetividade dos programas de treinamento e capacitação oferecidos para os profissionais envolvidos na gestão de bens de infraestrutura e sistema de custos. Referências: - Artigo 1: Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. Contabilidade Gestão e Governança, 25(esp), Artigo esp. https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012 - Artigo 2: Sugahara, C. R. (2019). Fluxo de Informação em ambiente organizacional. Revista Interamericana de Bibliotecología, 42(1), 45–55. https://doi.org/10.17533/udea.rib.v42n1a05
15.	Você acredita que os contadores e os servidores dos setores correlatos possuem as competências necessárias para a correta aplicação dos dispositivos da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado), especialmente para ativos de infraestrutura. O Objetivo é verificar a percepção e opinião dos contadores a respeito da competência de demais contadores participantes na implantação das normas. Referências: - Artigo 1: Chenhall, R. H. (2003). Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro. - Artigo 2: Chatterjee, S., & Chaudhuri, R. (2022). Supply chain sustainability during turbulent environment: Examining the role of firm capabilities and government regulation. Operations Management Research, 15(3–4), 1081–1095. https://doi.org/10.1007/s12063-021-00203-1
16.	Você acredita que os contadores e os servidores dos setores correlatos possuem as competências necessárias para a correta aplicação dos dispositivos da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), especialmente no que se refere ao controle de custos no setor público. Referências:

	- Artigo 1: Chenhall, R. H. (2003). Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro. - Artigo 2: Chatterjee, S., & Chaudhuri, R. (2022). Supply chain sustainability during turbulent environment: Examining the role of firm capabilities and government regulation. <i>Operations Management Research</i>, 15(3–4), 1081–1095. https://doi.org/10.1007/s12063-021-00203-1
17.	Você considera que a remuneração e as condições de trabalho oferecidas pelo seu órgão são adequadas às responsabilidades e atribuições do cargo que ocupa. O Objetivo é medir a satisfação do profissional de contabilidade com suas atribuições e responsabilidades Referências: - Artigo 1: Matias, P. (2021). Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas / Institutional Theory applied to accounting: Evolution and perspectives. <i>Brazilian Journal of Development</i>, 7, 96651–96699. https://doi.org/10.34117/bjdv7n10-127 - Artigo 2: Schiavi, G. S., Behr, A., & Marcolin, C. B. (2024). Institutional theory in accounting information systems research: Shedding light on digital transformation and institutional change. <i>International Journal of Accounting Information Systems</i>, 52, 100662. https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100662
Parte 4 – Aceitação e Estrutura do setor de contabilidade	
18.	Você considera que a estrutura da contabilidade e dos demais setores envolvidos, como controle interno, patrimônio, infraestrutura, entre outros, está adequadamente preparada para a implantação da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado). O Objetivo é compreender se o profissional de contabilidade tem suporte institucional e técnico para aplicação das normas. Referências: - Artigo 1: Galpin, T. (2022). Nudging innovation across the firm – aligning culture with strategy. <i>Journal of Business Strategy</i>, 43(1), 44–55. https://doi.org/10.1108/JBS-07-2020-0147 - Artigo 2: Kim, M. (2017). Effects of team diversity, transformational leadership, and perceived organizational support on team-learning behavior. <i>Social Behavior and Personality: an international journal</i>, 45(8), 1255–1269. https://doi.org/10.2224/sbp.6325
19.	Você considera que a estrutura da contabilidade e dos demais setores envolvidos, como controle interno, patrimônio, infraestrutura, entre outros, está adequadamente preparada para a implantação da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O Objetivo é compreender se o profissional de contabilidade tem suporte institucional e técnico para aplicação das normas.

	Referências: - Artigo 1: Galpin, T. (2022). Nudging innovation across the firm – aligning culture with strategy. <i>Journal of Business Strategy</i>, 43(1), 44–55. https://doi.org/10.1108/JBS-07-2020-0147 - Artigo 2: Kim, M. (2017). Effects of team diversity, transformational leadership, and perceived organizational support on team-learning behavior. <i>Social Behavior and Personality: an international journal</i>, 45(8), 1255–1269. https://doi.org/10.2224/sbp.6325
20.	No seu órgão, o setor de contabilidade é responsável pela implantação da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado – Ativos de Infraestrutura). O Objetivo é compreender se o setor de contabilidade está diretamente responsável pela implantação da NBC TSP 07 ou é outro setor estruturante. Referências: - Artigo 1: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322
21.	No seu órgão, o setor de contabilidade é responsável pela implantação da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O Objetivo é compreender se o setor de contabilidade está diretamente responsável pela implantação da NBC TSP 34 ou é outro setor estruturante responsável pela implantação do custo. Referências: - Artigo 1: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322
22.	No seu órgão existe setor específico para o controle de ativos de infraestrutura. O Objetivo é entender se os contadores são parte de uma estrutura independente para tomada de decisão ou são subordinados a outros setores. Referências: - Artigo 1: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322
23.	Você possui autonomia e independência no seu trabalho para implantar as NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O Objetivo é investigar se os contadores estaduais tem autonomia e independência para implementar procedimentos, disciplinarem rotinas e fluxo de atividades para evidenciar os ativos de infraestrutura e seus custos. Referências:

	- Artigo 1: Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do setor público e mudanças na contabilidade pública. <i>Contabilidade Gestão e Governança</i>, 25(esp), Artigo esp. https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012 - Artigo 2: Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. <i>Accounting Forum</i>, 40(2), 125–142. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001
24.	Você compreende com clareza seu papel na implantação das NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) e NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O Objetivo é investigar a percepção dos contadores na compreensão das NBC TSP 07 e 34, para sua aplicação. Referências: - Artigo 1: Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. <i>Revista de Administração Pública</i>, 48, 183–206. https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008 - Artigo 2: Figueiredo, L. M. (2018). <i>Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: Aplicação do Standard Cost Model na adoção de IPSAS pelos ministérios federais</i>. https://doi.org/10.26512/2018.02.D.32132
Parte 5 Estrutura Organizacional	
25.	Minha entidade está em processo de implantação da NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado – Ativos de Infraestrutura) O Objetivo é verificar se o órgão aonde o contador exercer suas atividades laborais já iniciou a implantação da NBC TSP 07. Referências: - Artigo 1: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322 - Artigo 2: Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). <i>Public Money & Management</i>, 41(4), 325–335. https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114
26.	Minha entidade está em processo de implantação da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público). O Objetivo é verificar se o órgão onde o contador exercer suas atividades laborais já iniciou a implantação da NBC TSP 34 Referências:

	- Artigo 1: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322 - Artigo 2: Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). <i>Public Money & Management</i>, 41(4), 325–335. https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114
27.	Existe interesse por parte da alta administração em implantar a NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado – Ativos de Infraestrutura) O Objetivo é investigar se a alta administração tem conhecimento das NBC TSP 07 e 34 e de sua importância na evidenciação do setor público, que afetam a prestação de contas é a transparência. Referências: - Artigo 1: Silva, L. L., Eleuterio, R. A. D. S., Viana, C. C., & Lima, M. D. S. (2017). DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO AMAPÁ. <i>Revista de Contabilidade da UFPA</i>, 11(2), 3. https://doi.org/10.9771/rc-ufpa.v11i2.20412 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
28.	Existe interesse por parte da alta administração em implantar a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O Objetivo é investigar se a alta administração tem conhecimento das NBC TSP 07 e 34 e de sua importância na evidenciação do setor público, que afetam a prestação de contas é a transparência. Referências: - Artigo 1: Silva, L. L., Eleuterio, R. A. D. S., Viana, C. C., & Lima, M. D. S. (2017). DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO AMAPÁ. <i>Revista de Contabilidade da UFPA</i>, 11(2), 3. https://doi.org/10.9771/rc-ufpa.v11i2.20412 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
29.	Os órgãos de controle interno do seu ente têm exigido a implementação da evidenciação dos ativos imobilizados, conforme a NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) O objetivo é identificar a atuação dos órgãos de controle na fiscalização do atendimento da NBC TSP 07.

	Referências: - Artigo 1: Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. <i>International Journal of Public Sector Management</i>, 33(2/3), 307–322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
30.	Os órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, têm exigido a implementação da evidenciação dos ativos imobilizados, conforme a NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado) O objetivo é identificar a atuação dos órgãos de controle na fiscalização do atendimento da NBC TSP 07. Referências: - Artigo 1: Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. <i>International Journal of Public Sector Management</i>, 33(2/3), 307–322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
31.	Os órgãos de controle interno do seu ente têm exigido a evidenciação do sistema de custos, conforme a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O objetivo é identificar a atuação dos órgãos de controle na fiscalização do atendimento da NBC TSP 34, referente ao sistema de custos no setor público. Referências: - Artigo 1: Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. <i>International Journal of Public Sector Management</i>, 33(2/3), 307–322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
32.	Os órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, têm exigido a evidenciação do sistema de custos, conforme a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) O objetivo é identificar a atuação dos órgãos de controle na fiscalização do atendimento da NBC TSP 34, referente ao sistema de custos no setor público. Referências: - Artigo 1: Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters

	on the IPSAS consultation paper. <i>International Journal of Public Sector Management</i>, 33(2/3), 307–322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275 - Artigo 2: Chenhall, R. H. (2003). <i>Projeto de sistemas de controle de gestão em seu contexto organizacional: Descobertas de pesquisas baseadas em contingência e direções para o futuro</i>.
Parte 6 - Melhoria da informação contábil	
33.	As melhorias sugeridas pela administração/consultoria (por exemplo, adoção de novas tecnologias, capacitação de equipe e atualização de processos) aumentariam a eficácia no controle e registro dos ativos de infraestrutura O Objetivo é verificar a percepção dos contadores sobre a melhoria na qualidade da informação contábil na aplicação das NBC TSP 07 e 34 em seu órgão. Referências: - Artigo 1: Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. <i>Revista de Administração Pública</i>, 48, 183–206. https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008 - Artigo 2: Figueiredo, L. M. (2018). Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: Aplicação do Standard Cost Model na adoção de IPSAS pelos ministérios federais. https://doi.org/10.26512/2018.02.D.32132
34.	A eficácia no controle e registro dos ativos de infraestrutura pode ser aumentada com as melhorias sugeridas, como a adoção de novas tecnologias, capacitação de equipe e aprimoramento de processos O objetivo é identificar as dificuldades enfrentadas pelos contadores na implementação ou aprimoramento da evidenciação dos ativos de infraestrutura, conforme a NBC TSP 07 e 34, e avaliar se a eficácia do controle e registro desses ativos pode ser aumentada com as melhorias sugeridas. Referências: - Artigo 1: Sanches, C. L., & Santos, F. D. A. (2020). Modelo de mensuração de bens imóveis no setor público brasileiro: Estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais. <i>Sociedade, Contabilidade e Gestão</i>, 15(2), 118–140. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22517 - Artigo 2: Lima, I. G., & (Nascimento, J. O. (2010). Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura. <i>Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC</i>. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/708
35.	Os sistemas estruturantes necessários para o controle dos bens de infraestrutura estão adequadamente integrados ao sistema contábil. O Objetivo é identificar se existem sistema estruturante integrados com o sistema de contabilidade ou se os serviços de contabilidade trabalhar de forma manualizada na evidenciação de patrimônio e custos.

	Referências: - Artigo 1: Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022b). Inovações na contabilidade pública e controle governamental no brasil: Uma Revisão Sistemática da Literatura. <i>RAGC</i>, 10(44), Artigo 44. https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2731 - Artigo 2: Marcolin, C., & Deus, G. de. (2018). Mapeamento de processos e contabilidade de custos: Estudo em uma indústria frigorífica. <i>ConTexto - Contabilidade em Texto</i>, 18(39), Artigo 39. https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/93757
36.	O controle e a gestão dos ativos de infraestrutura no meu estado seguem os critérios estabelecidos pela NBC TSP 07 (Ativo Imobilizado), assegurando maior precisão nas informações contábeis. O Objetivo é identificar se existe evidenciação dos ativos de infraestrutura as demonstrações contábeis do órgão e seu grau de amadurecimento. Referências: - Artigo 1: Silva, K. S. da, & Silva, G. D. (2023). Fatores que Influenciam a Contabilização dos Ativos De Infraestrutura nos Estados Brasileiros. <i>Revista Paraense de Contabilidade - RPC</i>, 8, e112–e112. https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.112 - Artigo 2: Sanches, C. L., & Santos, F. D. A. (2020). Modelo de mensuração de bens imóveis no setor público brasileiro: Estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais. <i>Sociedade, Contabilidade e Gestão</i>, 15(2), 118–140. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22517
37.	Os custos dos ativos de infraestrutura no meu estado são evidenciados de acordo com os princípios da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), promovendo transparência e eficiência na gestão pública. O objetivo é identificar se os custos dos ativos de infraestrutura são devidamente evidenciados nas demonstrações contábeis do órgão, avaliando o grau de maturidade no cumprimento dos princípios da NBC TSP 34 e seu impacto na transparência e eficiência da gestão pública. Referências: - Artigo 1: Silva, K. S. da, & Silva, G. D. (2023). Fatores que Influenciam a Contabilização dos Ativos De Infraestrutura nos Estados Brasileiros. <i>Revista Paraense de Contabilidade - RPC</i>, 8, e112–e112. https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.112 - Artigo 2: Sanches, C. L., & Santos, F. D. A. (2020). Modelo de mensuração de bens imóveis no setor público brasileiro: Estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais. <i>Sociedade, Contabilidade e Gestão</i>, 15(2), 118–140. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22517
Parte 7 - Desafios e Ameaças	

38.	No seu órgão, existe um sistema de informação para o controle de bens de infraestrutura, como estradas, pontes, redes de água e energia, que permita o registro, acompanhamento e atualização desses ativos O Objetivo é investigar se os contadores recebem relatórios gerenciais de demais setores responsáveis sobre o controle e registros dos ativos de infraestrutura para seus respectivos custos. Referências: - Artigo 1: Lima, I. G., & (Nascimento, J.O (2010). Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura. <i>Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC</i>. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/708 - Artigo 2: Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022b). Inovações na contabilidade pública e controle governamental no Brasil: Uma Revisão Sistemática da Literatura. <i>RAGC</i>, 10(44), Artigo 44. https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2731
39.	Enfrento desafios para registrar e manter atualizados os valores dos ativos de infraestrutura, tais como dificuldades relacionadas à obtenção de dados precisos, falta de integração entre sistemas, limitações de pessoal capacitado e atualização periódica dos registros O Objetivo é verificar a percepção dos contadores sobre a importância de controle e registros dos bens de ativos de infraestrutura em sistema de gestão e contabilidade. Referências: - Artigo 1: Brandão, E. C., Nascimento, R. S. D., França, E. D. S., & Viotto, R. (2023). Evidenciação de ativos imobilizados por parte dos governos subnacionais brasileiros. <i>REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036</i>, 15(1), 221–238. https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n1ID28485 - Artigo 2: Campos, L. S. A. V. A., & de Lima, D. V. (2016). Ativos Culturais: Uma Análise Do Tratamento Contábil Em Cidades Históricas Do Estado De Goiás: HERITAGE ASSETS: AN ANALYSIS OF ACCOUNTING TREATMENT IN HISTORIC CITIES OF THE STATE OF GOIÁS. <i>BIENES CULTURALES: UNA ANÁLISIS DE LA TRATAMIENTO CONTABLE EN CIUDADES HISTÓRICAS DEL ESTADO DE GOIÁS.</i>, 12(3), 6–25. https://doi.org/10.4270/ruc.2016318
40.	Enfrento desafios para evidenciar os custos relacionados aos ativos de infraestrutura, tais como dificuldades na coleta de dados financeiros, falta de padronização nos registros, integração inadequada entre setores e ausência de sistemas específicos para mensuração de custos O Objetivo é compreender as dificuldades do setor de contabilidade para evidenciação no sistema de contabilidade dos custos dos ativos de infraestrutura. Referências: - Artigo1: Campos, L. S. A V. A., & de Lima, D. V. (2016). Ativos Culturais: Uma Análise Do Tratamento Contábil Em Cidades Históricas Do Estado De Goiás: HERITAGE ASSETS: AN ANALYSIS OF ACCOUNTING TREATMENT IN HISTORIC CITIES OF

	THE STATE OF GOIÁS. BIENES CULTURALES: UNA ANÁLISIS DE LA TRATAMIENTO CONTABLE EN CIUDADES HISTÓRICAS DEL ESTADO DE GOIÁS., 12(3), 6–25. https://doi.org/10.4270/ruc.2016318 - Artigo 2: Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V. D., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. <i>Revista Universo Contábil</i>, 8(3), 62-81. https://doi.org/10.4270/ruc.2012322
41.	No seu órgão, existe um sistema de informação para o controle de bens de infraestrutura, como estradas, pontes, redes de água e energia, que permita o registro, acompanhamento e atualização desses ativos O Objetivo é investigar se os contadores recebem relatórios gerenciais de demais setores responsáveis sobre o controle e registros dos ativos de infraestrutura para seus respectivos custos. Referências: - Artigo 1: Lima, I. G., & (Nascimento, J.O. (2010). Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura. <i>Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC</i>. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/708 - Artigo 2: Mendes, A. R., & Costa, A. de J. B. (2022b). Inovações na contabilidade pública e controle governamental no Brasil: Uma Revisão Sistemática da Literatura. <i>RAGC</i>, 10(44), Artigo 44. https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2731

Fonte: adaptado da proposta de (Marques et al., 2020)