

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

EZEQUIEL NUNES PACHECO

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO (JDM) DE PROFISSIONAIS DA
CONTABILIDADE NA INCORPORAÇÃO, DEPRECIÇÃO E BAIXA DE ATIVO
IMOBILIZADO EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

**Porto Alegre
2021**

EZEQUIEL NUNES PACHECO

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO (JDM) DE PROFISSIONAIS DA
CONTABILIDADE NA INCORPORAÇÃO, DEPRECIAÇÃO E BAIXA DE ATIVO
IMOBILIZADO EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciência Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

Porto Alegre
2021

P116j Pacheco, Ezequiel Nunes.
Julgamento e tomada de decisão (JDM) de profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público / Ezequiel Nunes Pacheco. – 2021.
190 f. : il. ; 30 cm.

Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2021.
“Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer.”

1. Julgamento e tomada de decisão (JDM). 2. Setor público. 3. Contabilidade. 4. Teoria da racionalidade limitada. 5. Teoria institucional. I. Título.

CDU 657

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Bibliotecária: Amanda Schuster – CRB 10/2517)

EZEQUIEL NUNES PACHECO

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO (JDM) DE PROFISSIONAIS DA
CONTABILIDADE NA INCORPORAÇÃO, DEPRECIÇÃO E BAIXA DE ATIVOS
EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciência Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

BANCA EXAMINADORA

Clóvis Antonio Kronbauer – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Ernani Ott – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Norberto Hoppen – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Maria Ivanice Vendruscolo - Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Angela Maria Haberckamp - Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES

AGRADECIMENTOS

Agradeço principalmente a Deus por estar comigo em todos os momentos da minha vida, dando-me forças, esperança e sabedoria.

Agradeço ao meu amor, minha esposa Jaqueline pelo apoio e compreensão, mesmo tendo de ficar distante algumas vezes, sempre me incentivou e foi companheira em tudo. Agradeço minha filha Isabely que mesmo sem saber, me ajudou a superar muitos desafios. Agradeço minha mãe Sebastiana, minhas irmãs e irmão pelo incentivo que me deram.

Agradeço ao meu orientador o Prof.º Dr. Clóvis Antonio Kronbauer pelo apoio, ajuda e atenção que me prestou. Agradeço aos meus professores e amigos de classe que durante esses anos estiveram unidos em busca de um só objetivo.

Agradeço a UNISINOS por ofertar o curso e a UNEMAT por essa parceria de sucesso.

Enfim agradeço a todos aqueles que contribuíram para que eu pudesse chegar até aqui, e meu desejo é que mesmo que alguns tenham que partir, à distância não os faça esquecer os bons momentos que passamos juntos.

RESUMO

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o julgamento e tomada de decisão (JDM) dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público. A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva. Foram realizados dois grupos focais com contadores que atuam em entidades do setor público das esferas municipal, estadual e federal para confirmar e identificar os elementos presentes no JDM desses profissionais. Após, com o objetivo de aprofundar os determinantes do JDM, foram realizadas entrevistas com contadores de entidades públicas utilizando um questionário semiestruturado. A análise de conteúdo foi realizada com o auxílio do software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte (IRAMUTEQ), apresentando-se a Análise Fatorial de Correspondência (AFC); as análises de similitude e a nuvem de palavras. Os resultados apontaram que os aspectos individuais, da tarefa e as pressões institucionais influenciam no JDM dos contadores. Os elementos mais presentes foram o conhecimento, complexidade, risco e as pressões coercitivas. Dentro das pressões coercitivas, as advindas de órgãos centrais, legislação e órgãos fiscalizadores foram as que mais geraram influências no JDM dos contadores. A pesquisa apresentou o conhecimento como moderador da complexidade da tarefa e das pressões institucionais no JDM dos contadores. O conjunto das pressões institucionais tem maior impacto no JDM dos profissionais da contabilidade do que os aspectos do indivíduo e da tarefa na implementação das NBC TSPs relacionadas aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis em entidades públicas. Espera-se que uma tese de doutorado tenha contribuído para o avanço no conhecimento na área estudada, considerando a perspectiva metodológica e teórica. Na metodológica, considerando que a pesquisa utiliza o método qualitativo, que poderá servir de base para outros pesquisadores utilizarem esse método pouco comum em estudos na área de contabilidade. Na perspectiva teórica, foi possível a identificação e a confirmação de elementos que influenciam no JDM dos profissionais que atuam em entidades públicas.

Palavras-chave: Julgamento e tomada de decisão (JDM). Setor Público. Contabilidade. Teoria da Racionalidade Limitada. Teoria Institucional.

ABSTRACT

This research aimed to analyze how aspects of the individual, task and institutional pressures influence the judgment and decision-making (JDM) of accounting professionals in the incorporation, depreciation and write-off of fixed assets in public sector entities. The research is characterized as qualitative and descriptive. Two focus groups were carried out with accountants who work in public sector entities at the municipal, state and federal levels to confirm and identify the elements present in these professionals' JDM. Afterwards, in order to deepen the determinants of JDM, interviews were conducted with accountants from public entities using a semi-structured questionnaire. Content analysis was performed with the help of the R Interface software pour les Analyzes Multidimensionales de Segments de Texte (IRAMUTEQ), presenting the Factorial Correspondence Analysis (CFA); similarity analyzes and the word cloud. The results showed that the individual aspects, the task and institutional pressures influence the accountants' JDM. The most present elements were knowledge, complexity, risk and coercive pressures. Within the coercive pressures, those coming from central bodies, legislation and supervisory bodies were the ones that most influenced the accountants' JDM. The research presented knowledge as a moderator of task complexity and institutional pressures on the accountants' JDM. The set of institutional pressures has a greater impact on the JDM of accounting professionals than the individual and task aspects of implementing NBC TSPs related to procedures for incorporation, depreciation and disposal of movable and immovable property in public entities. It is expected that a doctoral thesis has contributed to the advancement of knowledge in the area studied, considering the methodological and theoretical perspective. In methodological terms, considering that the research uses the qualitative method, which may serve as a basis for other researchers to use this unusual method in studies in the area of accounting. From a theoretical perspective, it was possible to identify and confirm elements that influence the JDM of professionals working in public entities.

Key-words: Judgment and decision making (JDM). Public sector. Accounting. Limited Rationality Theory. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Tese proposta na pesquisa.....	20
Figura 2 – Panorama Geral da Revisão da Literatura	57
Figura 3 – Framework de pesquisa	59
Figura 4 – Etapa de escolha dos entrevistados.....	66
Figura 5 – Nuvem de palavras dos elementos que influenciam o JDM.....	83
Figura 6 – Análise de similitude entre as palavras	84
Figura 7 – Análise de similitude – aspectos individuais.....	130
Figura 8 – Nuvem de palavras dos aspectos individuais.....	131
Figura 9 – Análise de similitude – aspectos da tarefa	139
Figura 10 – Nuvem de palavras dos aspectos da tarefa	140
Figura 11 – Análise de similitude – pressões institucionais.....	154
Figura 12 – Nuvem de palavras – pressões institucionais	155
Figura 13 – Análise Fatorial de Correspondência – AFC – Elementos que Influenciam no JDM dos contadores que atuam no setor público	160
Figura 14 – Análise de similitude – pressões x aspectos individuais e da tarefa.....	161
Figura 15 – Nuvem de palavras – pressões x aspectos individuais e da tarefa.....	162

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Teorias aplicadas ao JDM	29
Quadro 2 – Técnicas de Coleta de Dados – Grupos Focais.....	61
Quadro 3 – Ações das Sessões de Grupo Focal.....	64
Quadro 4 – Técnicas de Coleta de Dados – Entrevistas.....	65
Quadro 5 – Elementos presentes no JDM dos contadores.....	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Participantes do Grupo Focal – 1ª Sessão.....	63
Tabela 2 - Participantes do Grupo Focal – 2ª Sessão.....	63
Tabela 3 - Perfil dos entrevistados	68

LISTA DE SIGLAS

AFC - Análise Fatorial de Correspondência

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards (Normas Internacionais de Informações Financeiras)

IPSASs - International Public Sector Accounting Standards

IRAMUTEQ - Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte

JDM - Judgment and Decision Making (Julgamento e Tomada de Decisão)

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

SEPLAN – Secretaria de Estado de Planejamento

SEFAZ – Secretaria de Estado de Fazenda

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCE - Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	18
1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	19
1.5 TESE ASSUMIDA NA PESQUISA.....	19
1.6 ESTRUTURA DA TESE.....	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1 O JULGAMENTO E A TOMADA DE DECISÃO EM CONTABILIDADE.....	22
2.1.1 Principais Determinantes que Influenciam o JDM.....	23
2.1.2 Principais Teorias Aplicadas ao JDM.....	27
2.1.2.1 Teoria da Racionalidade Limitada.....	29
2.1.2.1.1 A Intuição e o Processo Decisório.....	32
2.1.2.1.2 Perspectivas do JDM Individual.....	34
2.1.2.2 Teoria Institucional	35
2.1.3 JDM no Contexto das Normas Internacionais de Contabilidade.....	38
2.1.4 Processo de gestão do ativo imobilizado no Setor Público.....	40
2.1.4.1 Reconhecimento.....	41
2.1.4.2 Mensuração.....	42
2.1.4.3 Procedimentos de Reavaliação.....	44
2.1.4.4 Depreciação, Amortização e Exaustão.....	46
2.1.4.5 Redução ao valor recuperável (Teste de impairment)	48
2.1.4.6 Desreconhecimento ou baixa do imobilizado.....	50
2.1.5 A implementação das NBCASPs no Brasil.....	52
2.1.6 Análise do Tema à Luz da Literatura Examinada.....	56
2.1.7 Framework de Pesquisa.....	58
3 METODOLOGIA.....	60
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	60
3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	60
3.2.1 Grupo Focal.....	61
3.2.2 Entrevistas.....	65

3.3 O CAMPO DE PESQUISA: PERFIL DOS RESPONDENTES E UNIDADES DE ANÁLISE.....	66
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS.....	68
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	72
4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA - GRUPOS FOCAIS.....	72
4.1.1 Aspectos individuais.....	72
4.1.2 Aspectos da tarefa.....	76
4.1.3 Pressões coercitivas.....	78
4.1.4 Pressões normativas.....	81
4.1.5 Pressões miméticas.....	82
4.1.6 Análise de nuvem de palavras e similitude - Grupos focais.....	83
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA – ENTREVISTAS.....	85
4.2.1 Influências no JDM dos contadores do setor público nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado	85
4.2.2 JDM dos contadores do setor público no processo de incorporação de bens	90
4.2.3 JDM dos contadores do setor público no processo de depreciação de bens.....	93
4.2.4 JDM dos contadores do setor público no processo de baixa de bens.....	96
4.3 Elementos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público (Influências dos aspectos individuais, da tarefa das pressões institucionais)	99
4.3.1 Conhecimento.....	100
4.3.2 Experiência.....	104
4.3.3 Complexidade.....	105
4.3.4 Forma de apresentação.....	108
4.3.5 Risco	109
4.3.6 Pressões Coercitivas.....	111
4.3.6.1 Pressões Coercitivas - Órgãos de Controle.....	111
4.3.6.2 Pressões coercitivas – Legislação.....	117
4.3.6.3 Pressões coercitivas – Gestores.....	119
4.3.7 Pressões Normativas.....	120
4.3.7.1 Pressões Normativas - Decisão em grupo.....	120
4.3.7.2 Pressões Normativas - Profissionalização (academia)	121

4.3.8 Pressões Miméticas.....	122
5 DISCUSSÃO.....	125
5.1 INFLUÊNCIA DOS ASPECTOS INDIVIDUAIS.....	125
5.2 INFLUÊNCIA DOS ASPECTOS DA TAREFA.....	131
5.3 INFLUÊNCIA DAS PRESSÕES INSTITUCIONAIS.....	141
5.4 INFLUÊNCIA DAS PRESSÕES INSTITUCIONAIS SOBRE OS ASPECTOS DO INDIVÍDUO E DA TAREFA.....	156
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	163
REFERÊNCIAS.....	168
APÊNDICE A - ROTEIRO DE DISCUSSÃO DO GRUPO FOCAL – JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO (JDM) DOS CONTADORES NO SETOR PÚBLICO... 	178
APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO.....	180
APÊNDICE C - FORMULÁRIO DE REGISTRO INDIVIDUAL - GRUPO FOCAL... 	182
APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA DE PESQUISA.....	183
APÊNDICE E – ROTEIRO DE ENTREVISTA DE PESQUISA – VALIDADO.....	184
APÊNDICE F - TERMO DE SIGILO E CONFIDENCIALIDADE.....	185
APÊNDICE G - VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	186
APÊNDICE H – VALIDAÇÃO DAS ENTREVISTAS TRANSCRITAS.....	187
ANEXO 1 - ESTRUTURA ADMINISTRATIVA.....	188

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se a contextualização do tema e problema de pesquisa a ser estudado, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e relevância do estudo, as delimitações, a proposta da tese assumida na pesquisa e a estrutura da tese.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

A implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, diante da convergência aos padrões internacionais, trouxe mudanças importantes na atuação dos profissionais da contabilidade pública. Dentre elas está à necessidade de julgamento e tomada de decisão, influenciando diretamente o aspecto cognitivo desses profissionais, pois em diversas situações as normas transferem ao profissional a incumbência de julgar entre duas ou mais opções e assim tomar uma decisão (MACEDO; DANTAS; OLIVEIRA, 2012).

O termo julgamento refere-se à formação de uma ideia, opinião ou estimativa sobre um objeto, um evento, um estado ou outro tipo de fenômeno e o termo decisão refere-se a tomar um curso de ação diante de um problema em questão (BONNER, 1999, p. 385). Entre os diversos fatores que influenciam o julgamento e tomada de decisão, Bonner (1999) apresenta os seus três principais determinantes, a saber: a pessoa, a tarefa e o ambiente.

Mala e Chand (2015, p. 6) apontam que “os contadores devem depender constantemente de seus conhecimentos e habilidades de tomada de decisão para encontrar as melhores respostas para diferentes tipos de problemas em uma ampla gama de condições”. As variáveis de pessoa estão relacionadas com às características pessoais do contador, por exemplo, o conhecimento, experiência, capacidade de processamento de informações, uso de auxílios de decisão e crenças passadas (BONNER, 1999; MALA; CHAND, 2015).

Em algumas situações a aplicação da regra ou da norma minimiza o esforço dos indivíduos no seu JDM, fornecendo soluções satisfatórias mesmo não sendo consideradas as melhores (MELLERS; SCHWARTZ; COOKE, 2005). Muitos contadores se acomodam e apenas replicam procedimentos realizados em outros

órgãos, seguindo as orientações dos órgãos de controle ou órgãos reguladores sem considerar a individualidade dos casos (DANTAS; MACEDO, 2013; LUCENA; FERNANDES; SILVA, 2011).

Ao fazer o seu JDM, o contador sofre diversos tipos de influência, sendo elas de aspecto individual, da tarefa e ambientais, conforme Bonner (1999). Considerando o aspecto do indivíduo, tem-se como exemplos já estudados o conhecimento, experiência, capacidade de processamento de informações, uso de auxílios de decisão e crenças passadas. Quanto às influências dos aspectos da tarefa, foram estudados seu formato de apresentação, complexidade e risco (CESCHI, ET AL, 2019).

Neste sentido, Bonner (1999, p. 390) esclarece que “uma tarefa é um trabalho atribuído ou exigido de alguém e as variáveis da tarefa se relacionam com dimensões da tarefa, por exemplo, seu formato de apresentação, complexidade e risco” e os contadores executam diariamente variadas tarefas no seu exercício profissional.

O outro aspecto que influencia no JDM dos profissionais da contabilidade é o ambiente e, assim, as variáveis ambientais estão relacionadas com as condições e circunstâncias externas e internas que interferem na tarefa, no julgamento e tomada de decisão de um indivíduo. As principais variáveis estudadas no ambiente contábil foram: governança corporativa e controle interno; pressão; grupos em vez de processos de tomada de decisão individuais e responsabilidade (BONNER, 1999; MALA; CHAND, 2015; HABERKAMP, 2018).

Além do estudo dos aspectos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade, buscou-se aplicar os pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. Herbert Simon no final dos anos 40 contestando os pilares da racionalidade plena dos tomadores de decisão, propõe uma diretriz mais realista para descrever como são realizadas as escolhas dentro das organizações. A racionalidade limitada sugere que os indivíduos possuem limitações cognitivas diante de um processo de tomada de decisão e que na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e as soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima (SIMON, 1979).

Já a Teoria Institucional sob o enfoque da Nova Sociologia Institucional poderá ser utilizada para verificar a existência do isomorfismo coercitivo, normativo e

mimético. O isomorfismo coercitivo deriva das pressões formais e informais impostas pela legislação, interesses de gestores ou por pressão e coerção de agentes externos. O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo. Já o isomorfismo normativo consiste em se conformar com o conhecimento imposto pela profissionalização, onde os profissionais que operam nas organizações são pressionados a se adequarem às normas e regras que foram desenvolvidas por esse grupo profissional (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Haberkamp (2018) analisou as variáveis individuais e ambientais que influenciam o julgamento e a tomada de decisão (JDM) de contadores em empresas que adotam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e como o fazem no que se refere ao controle do imobilizado. Os resultados mostraram que tanto as variáveis individuais, quanto as pressões institucionais influenciam o JDM dos contadores estudados. Os elementos individuais identificados foram às limitações cognitivas (uso de facilitadores de decisão e excesso de variáveis); informacionais (informação indisponível e custo-benefício de obtê-la); e situacionais (tempo); sendo a limitação cognitiva a mais frequente. Já as pressões ambientais identificadas foram as coercitivas (legislação, auditoria, detentores de capital, gestores e entidades regulamentadoras), as normativas (graduação, outros contadores, formação complementar, professores e auditoria) e as miméticas (consultoria), sendo que a pressão coercitiva é a mais presente no JDM dos contadores.

Considerando o estudo realizado por Haberkamp (2018) no setor privado e a inclusão de novos elementos, realizou-se esta pesquisa no setor público, diante do contexto das normas de contabilidade em processo de convergência aos padrões internacionais, mais precisamente nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado, onde a subjetividade exige o julgamento do profissional contábil na aplicação da referida norma. Com isso, o estudo das variáveis que influenciam o JDM nesse novo contexto e campo, poderá contribuir para melhorar o processo de tomada de decisão dos contadores do setor público.

Para atendimento das demandas e necessidades da população, as entidades públicas precisam ter à sua disposição grande quantidade de recursos aplicados em ativos imobilizados, tanto os bens móveis quanto os imóveis. Assim, entender os procedimentos para contabilização e divulgação poderá trazer contribuições para

gestão dos bens públicos, com a correta aplicação das normas em consenso com o julgamento e tomada de decisão de qualidade pelos profissionais envolvidos nesse processo.

Considerando que os profissionais da contabilidade que atuam no setor público possuem responsabilidade legal pelas informações contábeis de suas unidades, é necessário entender como eles são influenciados ao realizarem o seu JDM, visando auxiliá-los a filtrar as influências positivas e, assim, não sofrer as penalizações e ainda contribuir para a melhor evidenciação do patrimônio público (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

O exposto leva a que se enuncie a seguinte questão de pesquisa: Como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público?

1.2 OBJETIVOS

Diante da questão de pesquisa anteriormente exposta, apresenta-se o seguinte objetivo geral: Analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público.

Para se atingir o objetivo geral apresentado, são tidos como objetivos específicos:

- a) Identificar os aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público;
- b) Analisar como as pressões institucionais, os aspectos do indivíduo e da tarefa influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público; e
- c) Avaliar como as pressões institucionais interferem nos aspectos do indivíduo e da tarefa no processo de JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

As mudanças na contabilidade aplicada ao setor público que estão sendo implementadas no Brasil, em várias situações, têm deixado de ser uma regra fechada prevalecendo à essência sobre a forma, onde o julgamento por parte dos contadores na tomada de decisão sobre a aplicação das normas em diversos procedimentos torna-se inevitável. Para trazer melhorias ao processo de tomada de decisão dos contadores no setor público é preciso compreender como ocorrem esses julgamentos e de que maneira os indivíduos são influenciados a seguir um determinado curso de ação entre mais de uma opção existente (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

Muitos estudos apresentam essas influências de forma isolada deixando de explicar de uma maneira mais completa o fenômeno (BIGUS, 2016; LAITINEN; LAITINEN, 2015; DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015; DOOSTHOSSEINI; KHOSHTINAT; MAHDAVI, 2015; DUFOUR; TELLER; LUU, 2015; HASSAN, 2008; TOURON, 2005). Assim, esse estudo se propõe a trazer uma contribuição teórica com a explicação das relações entre variáveis do indivíduo, da tarefa e as influências das pressões institucionais.

A base teórica utilizada nesta pesquisa foi a Teoria Institucional para explicar como as pressões institucionais têm influenciado no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo complementada com a Teoria da Racionalidade Limitada para explicar as variáveis do indivíduo no JDM.

A maior parte dos estudos sobre JDM na área de contabilidade foi realizada nas atividades de auditoria. Com o objetivo de melhorar a transparência e evidencialção das demonstrações contábeis, estão sendo implementadas novas normas nas entidades públicas. Essas normas trouxeram mais discricionariedade aos contadores para realizarem seu JDM, contribuindo para que os resultados estejam mais próximos da realidade da entidade pública. Estudos com profissionais de contabilidade que atuam no setor público não foram encontrados, justificando assim a importância da pesquisa em um ambiente e cenário diferente que poderá despertar interesse dos pesquisadores. A necessidade da realização de estudos com os contadores é apresentada por diversos autores (BONNER, 1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; MALA; CHAND, 2015).

Entender como ocorre o JDM dos profissionais da contabilidade poderá auxiliar na busca de alternativas que possam trazer melhorias para este processo e assim contribuir com esses profissionais. Dessa forma, essa pesquisa pode promover uma melhor compreensão dos impactos das pressões institucionais nos aspectos do indivíduo e da tarefa, que por um lado podem reduzir os impactos negativos e por outro lado podem explorar o potencial positivo (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

Outra contribuição alcança os órgãos reguladores da profissão que poderão criar novas políticas organizacionais para melhorar a oferta de programas de capacitação e aperfeiçoamento que darão mais subsídios aos contadores. Assim, o julgamento e tomada de decisões terão maior qualidade quando apoiadas por estudos prévios e auxílios de pesquisas, contribuindo assim para melhorar a transparência das informações contábeis com ganho para decisões acertadas dos gestores com benefícios para a população.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Neste estudo foram analisadas somente as tarefas onde se faz necessário o JDM nas atividades relacionadas à contabilidade, especificamente os relacionados com a incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público, sendo desconsiderados aqueles que correspondem a outras áreas ou atuações.

Considerando que existem outros fatores que influenciam o JDM dos contadores, este estudo se limita aos principais propostos por Bonner (1999) considerando os aspectos do indivíduo, o seu conhecimento e experiência. Já em relação à tarefa foram consideradas a forma de apresentação, complexidade e o risco e em relação às pressões institucionais foram consideradas as advindas dos órgãos de controle, legislação, gestores, decisão em grupo, profissionalização (academia), imitação e Consultoria (respostas prontas).

1.5 TESE ASSUMIDA NA PESQUISA

Considerando que a maior parte dos estudos sobre JDM na área de contabilidade foi realizada nas atividades de auditoria e com a utilização de apenas uma abordagem teórica (DUFOR; TELLER; LUU, 2015; HASSAN, 2008; TOURON,

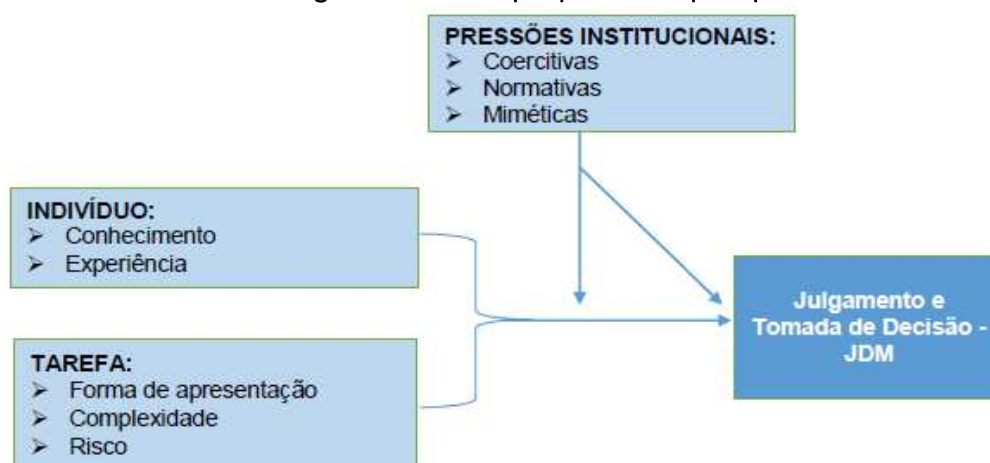
2005), considerou-se oportuno realizar estudos com profissionais de contabilidade como já defendido por alguns autores (BONNER, 1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; MALA; CHAND, 2015; HABERKAMP, 2018).

Diante de poucas pesquisas realizadas com profissionais da contabilidade que atuam no setor público, pesquisar o seu JDM num momento de implementação das novas normas contábeis torna-se propício, com a utilização da abordagem teórica que explique os aspectos individuais, bem como as influências internas e externas que afetam os indivíduos no seu JDM.

Pesquisas realizadas com contadores do setor privado identificaram determinantes do JDM (HABERKAMP, 2018), mas no setor público, não foram encontrados estudos. Por ser um ambiente com características diferentes, espera-se que as pressões institucionais tenham influência direta sobre o JDM desses profissionais. Com a utilização da Teoria Institucional para explicar os efeitos dessas pressões sobre os indivíduos, busca-se afirmar que elas possuem maior impacto no JDM dos contadores se comparado aos aspectos individuais e da tarefa (BOGDAN; MEŞTER; POPA, 2015; KLANN; ORO, 2017; WANG; YUAN; WU 2017).

Assim, a tese aqui proposta é que o JDM dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público tem menor influência dos aspectos do indivíduo e da tarefa em um ambiente de pressões institucionais. A Figura 1 apresenta a tese proposta nesta pesquisa, com base nos conceitos e justificativas anteriormente definidos, considerando que as pressões institucionais interferem diretamente nos aspectos do indivíduo e da tarefa, influenciando assim no JDM dos contadores que atuam no setor público.

Figura 1 - Tese proposta na pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

Como não foram encontrados estudos anteriores nesse contexto e campo, de forma a trazer contribuições a essa área, buscou-se através da realização de entrevistas em profundidade com os contadores envolvidos no processo de implementação das normas contábeis, comprovar empiricamente os pressupostos teóricos, contribuindo para melhor compreensão do JDM desses profissionais.

1.6 ESTRUTURA DA TESE

Esta tese encontra-se estruturada em seis capítulos, sendo que o capítulo um aborda a introdução, na qual é apresentado o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e relevância, a delimitação do estudo e a tese assumida na pesquisa.

O capítulo dois refere-se à revisão da literatura que visa dar o embasamento teórico do estudo e para as análises dos dados. Assim, foram abordados tópicos sobre o Julgamento e tomada de decisão (JDM) em contabilidade, as Teorias Institucional e da Racionalidade Limitada, bem como o estudo do JDM no contexto da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade direcionadas ao processo de gestão do ativo imobilizado nas entidades públicas.

O capítulo três trata da metodologia aplicada no estudo. Assim, apresenta-se a caracterização da pesquisa, os instrumentos de coleta de dados, campo de pesquisa e o tratamento e análises de dados. O capítulo quatro refere-se à descrição e análise dos resultados, apresentando as análises dos resultados da pesquisa dos grupos focais considerando os aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais e, posteriormente, os resultados das entrevistas com tópicos relativos a influência no JDM dos contadores que atuam nas entidades públicas na implementação dos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado, bem como os principais elementos que influenciam no JDM desses profissionais considerando os aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais.

O capítulo cinco apresenta a discussão, tratando da influência dos aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais e ainda os reflexos das pressões institucionais sobre os aspectos individuais e da tarefa.

E, por fim, o capítulo seis trata das considerações finais, destacando os resultados quanto aos objetivos propostos na tese, apresentando os principais resultados encontrados, as limitações e possibilidades de estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta os principais conceitos de julgamento e tomada de decisão em contabilidade, bem como os principais determinantes e teorias aplicadas ao JDM. São apresentadas, ainda, as abordagens teóricas que servirão de base para esta pesquisa, como a Teoria da Racionalidade Limitada, explorando a abordagem da intuição e o processo decisório e as perspectivas do JDM Individual, complementada pela Teoria Institucional na abordagem sociológica de Dimaggio e Powell, (1983). Na sequência apresenta-se como o JDM foi estudado no contexto das Normas Internacionais de Contabilidade e na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) no Brasil, fechando com uma análise do tema à luz da literatura examinada, bem como as proposições da pesquisa e o *framework*, encerrando assim esta seção.

2.1 JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO EM CONTABILIDADE

O termo "julgamento" refere-se à formação de uma ideia, opinião ou avaliação de um objeto, um evento, uma atitude ou outro tipo de fenômeno. O termo "tomada de decisão" refere-se a tomar um curso de ação diante de um problema em questão, diante de escolhas alternativas, sendo que geralmente seguindo o julgamento (BONNER, 1999).

Na Contabilidade, em diversas situações, faz-se necessário o julgamento e a tomada de decisões pelo contador como na avaliação e mensuração de ativos e passivos, como na definição dos critérios de depreciação, vida útil econômica, valor recuperável, entre outros, principalmente após a conversão da contabilidade aos padrões internacionais onde deve prevalecer a essência sobre a forma e deverão ser guiadas pelos princípios (KLANN; ORO, 2017).

O profissional da contabilidade, seja no setor privado ou público é constantemente desafiado a fazer julgamentos, tomar decisões ou sugeri-las para contribuir para o processo de tomada de decisões estratégicas que influenciará o futuro da organização (JUNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008).

Diante das mudanças na normatização com a convergência da contabilidade aos padrões internacionais, não existe dúvida de que os profissionais da

contabilidade devem estar preparados para a intelectualidade que dá lugar ao pragmatismo. Esses profissionais ao realizarem seu JDM de qualidade deverão ultrapassar o conhecimento adquirido em sua área de formação e necessitarão integrar outros conhecimentos de diversas outras áreas como economia, administração, direito, etc. (COSENZA, 2001; ARAUJO, MARTINS, 2016).

Essa discricionariedade das normas onde a regra é a essência sobre a forma, baseada em princípios em vez de normas fechadas, o contador terá a responsabilidade de realizar o seu JDM de uma forma prospectiva com a exigência de capacidade intelectual. Esses profissionais deverão estar aptos a fornecer informações e gerar conhecimentos que sejam úteis para agregar valor e garantir o sucesso das organizações (JUNIOR, PEREIRA; LOPES, 2008).

Diversos estudos sobre o JDM em contabilidade têm como foco principal a qualidade do JDM, preocupando mais com o sucesso dos resultados na realização de determinadas tarefas, sendo assim, foram estudados os consequentes do processo de JDM realizado pelos contadores. Estudar a qualidade do JDM é importante, mas para melhorar o processo de JDM dos contadores, é necessário compreender como ele ocorre e quais são as suas influências.

2.1.1 Principais Determinantes que Influenciam o JDM

Os determinantes do JDM vêm sendo estudados há algumas décadas, principalmente em relação à qualidade e aos impactos das decisões tomadas pelos profissionais da contabilidade. O JDM depende de diversos fatores que podem influenciar o profissional, sendo que Bonner (1999) apresenta os principais determinantes do JDM como sendo os aspectos do indivíduo, da tarefa e o ambiente.

Diante de um cenário de incertezas, é cada vez mais importante que os indivíduos realizem o JDM com boa qualidade, pois essa qualidade poderá influenciar no desempenho profissional e trazer impactos não só para o indivíduo, mas para as partes interessadas, podendo afetar empresas, funcionários, acionistas, etc. De outro lado, um JDM de má qualidade poderá trazer grandes prejuízos ao indivíduo e ao público interessado, como por exemplo, perdas financeiras. Assim, o estudo das variáveis que afetam o JDM em nível do indivíduo é muito importante

para identificar os fatores de influências e assim sugerir remédios para melhoria no processo decisório (ERICKSON; MAYDEW; FELIX, 2000).

Para Mala e Chand (2015), existem várias características pessoais do contador que influenciam no seu JDM, tais como conhecimento, experiência, capacidade de processamento de informações, capacidade de utilizar os meios de decisão e as crenças anteriores de experiências passadas.

Para realizar o JDM, os indivíduos necessitam de uma quantidade considerável de conhecimento de diferentes tipos e áreas, variando de acordo com a complexidade da tarefa. Vários estudos abordaram o conhecimento do indivíduo ao executar tarefas, observando os tipos de educação e treinamentos como forma de auxiliar no JDM, verificando se o conhecimento adquirido pode influenciar na tomada de decisão com melhor qualidade enquanto outros estudos se concentram na comparação do JDM de profissionais e estudantes. (BONNER, 1999; BOGDAN; MEŞTER; POPA, 2015; KLANN; ORO, 2017).

Já os estudos relacionando o JDM com a experiência tiveram como objetivo verificar se existe relação entre um melhor desempenho dos indivíduos no seu JDM e a sua experiência profissional. Mala e Chand (2015) apresentam os estudos realizados na década de 1980 e 1990, onde ressaltam que esses estudos tiveram implicações práticas importantes, pois chegaram à conclusão que à medida que os contadores ganham mais experiência, eles são capazes de proporcionar melhores julgamentos profissionais, uma vez que podem resolver problemas complexos por terem maior estrutura de conhecimento que os indivíduos inexperientes.

Outra variável estudada no JDM é sobre a capacidade de processamento de informações pelo indivíduo e Mala e Chand (2015), argumentam que ao longo da década de 1990, com o objetivo de identificar se os contadores podem processar informações de forma configurável ou se tornaram suscetíveis às heurísticas e tendências descritas na literatura de psicologia. Como resultado, os autores apresentaram os estudos de Brown e Solomon (1991) e Hooper e Trotman (1996) que concluíram que uma grande proporção de auditores processou a informação disponível de forma configurável e examinaram algumas das condições que podem ter facilitado o desenvolvimento da capacidade dos auditores para processar configuradamente a informação disponível.

As pesquisas sobre a utilização de auxílios à decisão tiverem como objetivo, identificar como esses auxílios melhoram ou impedem os julgamentos e tomada de decisão. Mala e Chand (2015) apresentam que é muito comum os contadores utilizarem desses auxílios à decisão como forma de melhorar o processo de JDM, podendo ser desde os mais simples até os mais complexos e que os estudos realizados mostraram que os auxílios à decisão melhoram os julgamentos profissionais, mas que seu uso pode contribuir para o viés de entrada projetado para alcançar resultados predeterminados.

A utilização de crenças anteriores como base para o JDM foi estudada como vieses e heurísticas e os estudos sobre o efeito do conhecimento prévio sobre a importância da ordem da informação descobriram que os sujeitos com fortes crenças anteriores não foram afetados pela ordem de informação, enquanto aqueles com crenças anteriores fracas prestaram mais atenção às informações recentes fornecidas. Dessa forma, o indivíduo poderá ter o seu JDM influenciado quando agir tendo como base somente aquilo que traz como verdade e já com opinião formada, sem considerar as novas informações que podem auxiliar no processo de julgamento e tomada de decisão (DANTAS; MACEDO, 2013; LUCENA; FERNANDES; SILVA, 2011).

Considerando os aspectos da tarefa, Mala e Chand (2015) apresentaram as principais variáveis estudadas, sendo elas o formato de apresentação, complexidade e risco. Para Bonner (1999), em algumas situações, o formato de apresentação de informações obtidas após a realização da tarefa, pode influenciar no JDM. A informação utilizada como auxílio à decisão pode ser apresentada de forma numérica, textos, gráficos, vídeos, etc. Não existe um formato de apresentação de informação específico e ideal para ser utilizado em todos os contextos, mas esses são adequados a cada situação, necessidade e tipo de informação que o JDM exige.

As tarefas executadas pelos profissionais da contabilidade diferem em grau de complexidade, por isso, conhecer como isso pode influenciar o JDM torna-se importante. Uma tarefa sendo considerada complexa poderá afetar a qualidade do JDM, uma vez que necessitará de mais subsídios para sua execução. Os estudos sobre as variáveis de tarefa deverão ser executados tendo uma base de dados bem definidos e confiáveis e que essas tarefas estejam bem detalhadas e estruturadas, já que muitas vezes elas estão mal definidas e envolvem a necessidade de procurar

por informações devido à falta de dados perfeitamente confiáveis (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

O risco de errar e sofrer algum tipo de punição está presente no JDM dos profissionais da contabilidade, pois operam num ambiente que envolve decisões sob incerteza. Sendo assim, são relevantes os estudos que analisam os efeitos do risco no JDM, uma vez que poucos estudos se propuseram em pesquisar esse fator. Em contabilidade, um JDM de má qualidade poderá trazer sérios prejuízos financeiros, lesivos ao patrimônio individual e coletivo do público interessado (BONNER,1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

As variáveis ambientais que influenciam no JDM do indivíduo estão relacionadas com as condições e circunstâncias externas e internas e as principais estudadas no ambiente contábil foram: governança corporativa e controle interno; pressão; decisão em grupo e a responsabilização. Estudos mostraram que um bom nível de governança corporativa e um controle interno forte refletem em melhorias no processo decisório, contribuindo para aumentar a qualidade do JDM. Outros estudos propuseram que a pressão do tempo e do orçamento influencia no comportamento dos profissionais afetando o seu JDM e reduzindo a eficácia dos resultados (BONNER, 1999; MALA; CHAND, 2015).

Considerando a variável decisão em grupo, Mala e Chand (2015) trazem os estudos de Stocks e Harrell's (1995) onde os resultados indicaram que os grupos fazem melhores julgamentos do que os indivíduos ao realizarem tarefas complexas e apresentam ainda o estudo realizado por Johnson (1994) em que os resultados mostraram que os auditores que trabalhavam em um grupo lembraram mais itens sobre evidências de auditoria anteriormente vistas e eram mais precisos em sua recuperação do que os auditores trabalhando individualmente.

Os profissionais da contabilidade estão sujeitos aos efeitos de regulamentos, padrões profissionais e outras restrições à prática, sendo assim, eles são responsabilizados pelo seu JDM. A responsabilização pode fazer com que os indivíduos exerçam um maior esforço enquanto realizam tarefas porque as decisões que tomam podem afetar sua avaliação de desempenho e também poderão ser penalizados por um JDM realizado de forma equivocado (BONNER,1999; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; BARRETO; MACEDO; ALVES, 2013). É importante compreender os diversos fatores determinantes do JDM para que seja possível

propor alternativas que possam contribuir para este processo e assim, melhorar a sua qualidade.

2.1.2 Principais Teorias Aplicadas ao JDM

As variáveis que influenciam o JDM já foram estudadas partindo de diversas lentes teóricas, sendo analisadas nos aspectos individuais e na perspectiva organizacional e ambiental.

Considerando o aspecto individual, o tomador de decisões deveria ter a capacidade de analisar todas as alternativas e consequências possíveis de sua decisão, mas Simon (1947) sugere que os indivíduos possuem limitações cognitivas que os impedem de armazenar e processar em um determinado contexto, todas as informações disponíveis para tomada de decisão, buscando chegar a uma decisão que seja satisfatória, considerando a sua racionalidade limitada (SIMON, 1947; EISENHARDT; ZBARACKI, 1992).

Na prática, os tomadores de decisões não podem atingir a racionalidade objetiva, pois para isso seria necessário que tivessem um conhecimento completo, sabendo antecipadamente todas as consequências de cada uma das possíveis decisões. Essas consequências são futuras tornando muito mais difícil de prever ou imaginar antecipadamente, sendo que diante de diversas opções, apenas uma poderia ser uma opção ótima. Sendo assim, a racionalidade torna-se limitada, e associada ao conceito de “satisficing”, onde os indivíduos tomam suas decisões diante de um julgamento com mais de uma possibilidade por considerar ser a satisfatória, por não saber qual seria a “decisão ótima” (MARCH; SIMON, 1975).

A intuição no processo decisório foi reconhecida por Simon (1947) associando a decisão com memórias e experiências anteriores, sendo explorada por Klein (1989) que apresenta uma perspectiva naturalista, onde a tomada de decisão se baseia nas conexões cognitivas do indivíduo com suas experiências anteriores, de forma intuitiva, sendo processada de maneira mais rápida.

Por vezes, ao tomarem decisões, os indivíduos as realizam de forma automática e rápida, sem embasamento. “A propriedade que define pensamentos e preferências intuitivos é que eles vêm à mente espontaneamente, tais como percepções” (CASTRO, 2014, p. 47-8). O desconhecimento torna a decisão mais

intuitiva, mas à alegação de falta de conhecimento ao tomarem decisões não eximem os contadores de suas responsabilidades legais e institucionais, mesmo que essa decisão tenha anuência e seja referendada por seus superiores, pois o contador é que tem a responsabilidade de alertar aos seus superiores qual será a conduta correta.

Os autores Kahneman e Tversky (1972, 1981, 1983) e Kahneman (2002, 2003a, 2003c) ampliaram o entendimento sobre o processo decisório partindo de uma visão baseada em dois sistemas cognitivos, corroborando com a perspectiva da racionalidade limitada de Simon (1947). Kahneman (2003) apresenta esses dois sistemas, sendo o Sistema 1, baseado na intuição, descreve o pensamento mais rápido, paralelo, automático e sem esforço, enquanto o Sistema 2, baseado na razão, descreve o pensamento mais lento, serial, controlado e geralmente realizado com algum nível de esforço cognitivo (KAHNEMAN, 2003).

Assim, a tomada de decisão é realizada considerando as experiências anteriores do indivíduo e sua capacidade de realizar as conexões com as novas situações e que normalmente o resultado dessas tomadas de decisões é satisfatório, mesmo sem buscar analisar todas as alternativas possíveis para obter a melhor decisão (KAHNEMAN, 2003c; KHATRI; NG, 2000; DANE; PRATT, 2007).

Considerando os estudos selecionados e analisados, verificou-se a aplicação de algumas teorias nas pesquisas sobre JDM. O estudo realizado por Beuren e Dallabona (2013) utilizou a Teoria Institucional para verificar a presença dos três tipos de mecanismos isomórficos (mimético, coercitivo e normativo) da Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS) nas empresas contábeis. Dufour; Teller e Luu (2014) aplicaram a Teoria Institucional para elaborar um modelo usando a estrutura conceitual de DiMaggio e Powell, formalizando e quantificando as forças isomórficas coercitivas, normativas e miméticas definidas neste quadro conceitual.

Barbosa *et al.* (2015) utilizaram a Teoria Institucional para verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública no Brasil e Melo e Fucidji (2016) apresentam o modelo comportamental de racionalidade limitada proposto por Herbert Simon para analisar o processo de tomada de decisão dos agentes em sistemas complexos propondo o uso de modelos de simulação em computador do

tipo agent-based modeling (ABM) como um instrumental adequado à análise de sistemas complexos.

Wang, Yuan e Wu (2017) utilizaram a combinação da Teoria Institucional e Teoria da Identidade Social para explicar os efeitos comuns da identidade social e as pressões institucionais sobre a qualidade da auditoria. Sharma, Joshi e Kansal (2017) utilizaram a Teoria Institucional para explicar os desafios de implementação das IFRSs na fase de pré-implementação na Índia.

Santos e Cunha (2019) estudaram o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria utilizando-se da Teoria da Decisão Comportamental (TDC) sob a ótica da Heurística da Ancoragem.

Foram identificadas outras teorias que foram referenciadas nos artigos selecionados como consta no quadro a seguir:

Quadro 1 - Teorias aplicadas ao JDM

Teoria	Autor/ano
Teoria da Decisão Comportamental	Trotman (1998); Santos e Cunha (2019)
Teoria da Contingência Social	Tan, Jubb e Houghton (1997)
Teoria Institucional	Wang, Yuan e Wu (2017); Sharma, Joshi e Kansal (2017); Beuren e Dallabona (2013); Dufour; Teller e Luu (2014); Barbosa, et al (2015);
Teoria da Identidade Social	Wang, Yuan e Wu (2017);
Teoria da Racionalidade Limitada	Melo e Fucidji (2016); Bogdan, Meşter e Popa (2016);
Teoria da Perspectiva	Peecher e Piercey (2008)
Teoria da Decisão	Koonce <i>et al.</i> (2005b)

Fonte: autores citados.

Apresentaram maior incidência de estudos utilizando a Teoria da Racionalidade Limitada e a Teoria Institucional. Assim apresenta-se a seguir os principais conceitos dessas duas teorias, tomando como referência os principais autores.

2.1.2.1 Teoria da Racionalidade Limitada

A Teoria da Racionalidade Limitada foi apresentada por Herbert Simon no final dos anos 40 contestando os pilares da racionalidade plena dos tomadores de

decisão, com a proposição de uma diretriz mais realista para descrever como são realizadas as escolhas dentro das organizações (SIMON, 1979).

Simon explica que “ao tomar decisões administrativas, é preciso escolher continuamente premissas [...] onde não é possível conhecer e nem ter total segurança da veracidade ou falsidade, diante das informações e do tempo disponível [...]” (SIMON, 1979, p. 53). O JDM dos agentes decisores podem ser imprecisos e passam por alterações durante o processo de tomada de decisão, podendo ser dificultado e influenciado de acordo com o grau de complexidade do contexto onde se exige uma decisão. Quanto maior a complexidade, maior a influência, tempo e os custos para identificar e analisar qual é o melhor curso de ação a ser seguido. Mesmo os indivíduos realizando um esforço para tomarem decisões racionais, faltam-lhes um conhecimento completo diante dos limites da cognição humana, assim, não podem considerar os indivíduos totalmente racionais (SIMON, 1979).

Diante da racionalidade limitada, os indivíduos procuram simplificar o processo de tomada de decisão com a utilização de heurísticas, que são estratégias que ajudam as pessoas a gerenciar as informações e assim reduzir as incertezas ao tomarem decisões (KAHNEMAN; TVERSKY, 1974).

O modelo proposto por Kahneman (2003 a), que considera a intuição como o sistema 01 onde o JDM é realizado de maneira mais rápida, paralelo, automático e sem esforço, enquanto o sistema 02 que é baseado na razão é mais lento, serial, controlado com a exigência de maior esforço cognitivo por parte do indivíduo (KAHNEMAN, 2003a).

A racionalidade limitada sugere que os indivíduos possuem limitações cognitivas diante de um processo de tomada de decisão e que na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima.

No ambiente real dos tomadores de decisões não é possível atingir a racionalidade objetiva, pois para isso seria necessário que tivessem um conhecimento completo, sabendo antecipadamente todas as consequências de cada uma das possíveis decisões. Essas consequências são futuras tornando muito mais difícil de prever ou imaginar antecipadamente, sendo que diante de diversas opções, apenas uma poderia ser a opção ótima.

Corroborando com a visão da racionalidade limitada, March (2009) apresenta quatro problemas relacionados às capacidades cognitivas dos indivíduos no processo de tomada de decisão sendo eles: [1] problemas de atenção, pela limitação de tempo, da capacidade de atenção, e pelo excesso de sinais recebidos; [2] problemas de memória, pela limitação na capacidade de armazenar e recuperar as informações quando necessário; [3] problemas de compreensão, pela dificuldade de organizar, resumir e utilizar informações para formar inferências; e [4] problemas de comunicação, pela limitada capacidade de transferir de forma organizada e estruturada as informações complexas e especializadas que, geralmente, compõem os processos de escolha (MARCH, 2009; JUNGES, 2015).

Assim, as decisões consideradas ótimas dão lugar às decisões satisfatórias tomadas com base em informações disponíveis e pela capacidade de processá-las para atingir o objetivo a que se propõe deixando que o homem econômico dê lugar ao homem administrativo (EISENHARDT; ZBARACKI, 1992; MINTZBERG; RAISINGHANI; THÉORÊT, 1976; RAHMAN; FEIS, 2009; SIMON, 1947).

Simon (1947) sugere que o processo de tomada de decisão passa por quatro etapas: [1] inteligência, em que há exploração do ambiente em busca dos indícios de informações que apoiarão a tomada de decisão; [2] desenvolvimento, onde a identificação das alternativas e a concepção das ações a serem tomadas; [3] escolha, em que o indivíduo tomador da decisão define qual o caminho a ser seguido; e [4] revisão, em que a análise das decisões tomadas anteriormente é realizada (SIMON, 1947; JUNGES, 2015).

Partindo da perspectiva de Simon (1947), os autores Mintzberg, Raisinghani e Theoret (1976) sugerem três etapas principais no processo de tomada de decisão sendo elas a identificação, desenvolvimento e seleção e apresentam três conjuntos de rotinas que dão apoio às etapas principais: controle de decisão, comunicação e política. Mintzberg *et al.* (1976) ainda descrevem seis fatores dinâmicos de apoio a inter-relações entre as etapas principais e nas rotinas de suporte, sendo a recursividade e a inter-relação umas das principais características desse framework, também presente no modelo de Simon (1947).

Simon (1947) relaciona os processos de tomada de decisão com a capacidade racional e intuitiva dos indivíduos. Eisenhardt (1989) corroborando com esse modelo, sugere que os tomadores de decisão identificam uma diversidade de

alternativas, mas que as análises pautam em apenas algumas, com a utilização de suas capacidades racionais e suas habilidades intuitivas baseando-se em experiências anteriores, são usadas fontes distintas de informações com intuito de reduzir as incertezas.

Já o processo de tomada de decisão na perspectiva naturalista se propõe analisar como os indivíduos tomam decisões em situações de complexidade, mal estruturadas e com alta pressão de tempo, onde é limitado a análise racional com base em evidências e informações como em situações de alto risco, resgates em ambientes críticos e abordagens policiais críticas (KLEIN, 1989; 2008). Na decisão naturalista os indivíduos escolhem uma única alternativa de ação, seguindo sua intuição, tendo como base sua experiência, sem avaliar outras possibilidades de ações (BETSCH, 2008).

O modelo de decisão naturalista pode ser considerado como um misto de intuição e razão corroborando com a decisão satisfatória de Simon (1947). Enquanto a intuição baseia-se em experiências anteriores, a razão ocorre na simulação da ação, avaliando os resultados podendo realizar modificações nessas ações, caso seja necessário (KLEIN, 2008). Esse modelo naturalista de tomada de decisão corresponde ao Sistema 1 e Sistema 2 proposto por Kahneman (2003c).

2.1.2.1.1 A Intuição e o Processo Decisório

A intuição no processo decisório dos indivíduos vem sendo estudada desde o início do século XX, mas a partir da década de 1970, ganhou mais expressividade com pesquisas relacionadas às ciências sociais, associando o julgamento intuitivo com a qualidade, velocidade das decisões e também o desempenho financeiro e não financeiro das organizações (HODGKINSON *et al.*, 2009).

Não existe uma única abordagem que responda todas as necessidades do processo decisório, nem a perspectiva intuitiva e nem a racionalidade absoluta conseguem explicar isoladamente como os indivíduos tomam suas decisões. Em algumas situações onde existe maior complexidade ou pressões, a análise racional torna-se inadequada, sendo assim, uma abordagem considerando a intuição poderá trazer contribuições para o processo decisório (KLEIN, 1989; AKINCI; SADLER-SMITH, 2012; DACORSO *et al.*, 2010; DANE; PRATT, 2007; KAHNEMAN, 2011).

Kahneman e Tversky (1974) apresentam alguns estudos sobre o processo decisório onde o julgamento intuitivo estão entre as operações automáticas da percepção, mas que essa percepção não se associa a forças ocultas da natureza e nem a percepção extrassensorial que o indivíduo pode ter e sim na utilização da experiência e do conhecimento tácito para tomada de decisão em determinado contexto (KAHNEMAN, 2002, 2003; TVERSKY; KAHNEMAN, 1981; DANE; PRATT, 2007; KHATRI; NG, 2000).

A decisão intuitiva normalmente é realizada de forma automática, de maneira rápida, sem reflexão e indo além das informações disponíveis, sendo expressa em formas de pensamentos e ideias do indivíduo que motiva sua ação, utilizando de diversas experiências do passado que surgem de forma instantânea no consciente do indivíduo diante de situações com características similares (DACORSO *et al.*, 2010; DANE; PRATT, 2007; KAHNEMAN, 1991; 2002; 2003; KHATRI; NG, 2000).

A definição de intuição ou julgamentos intuitivos pode partir de quatro características:

1 - Baseada no processamento não consciente, onde indica que o processo de julgamento e tomada de decisão acontece fora do pensamento consciente do indivíduo, podendo apresentar vários níveis de sofisticação, podendo ser mais complexos que simples percepções. Mesmo que o julgamento intuitivo seja acessível ao consciente, os conhecimentos utilizados e as conexões realizadas ficam dominados pelo pensamento não consciente (DANE; PRATT, 2007; KHATRI; NG, 2000);

2 – A intuição ocorre e é produzida de maneira rápida, com velocidade geralmente superior em relação à análise racional diante de uma determinada situação, motivando assim, a utilização da intuição no processo de julgamento e tomada de decisão (AGOR, 1986; DANE; PRATT, 2007; KAHNEMAN, 2003; KHATRI; NG, 2000);

3 – A intuição ou julgamento intuitivo geralmente envolvem emoção, excitação e harmonia do tomador de decisão. A relação entre a intuição e emoção é explicada através de estudos da neurociência, sugerindo que essa conexão provoque a ativação neurológica dos gânglios basais, uma parte do cérebro também envolvido nos comportamentos cognitivos e emocionais (DANE; PRATT, 2007; SAYEGH; ANTHONY; PERREWÉ, 2004; AGOR, 1986; KHATRI; NG, 2000); e

4 – A outra característica envolve associações holísticas onde estímulos do ambiente geram conexões com categorias, padrões ou características gravadas no inconsciente do indivíduo podendo ser as heurísticas, que geram associações para reduzir a complexidade da tarefa de avaliação e predição para simplificar os julgamentos, podendo tornar-se armadilhas intuitivas (DANE; PRATT, 2007; TVERSKY; KAHNEMAN, 1981). Outra categoria refere-se à utilização de estruturas cognitivas complexas para realizar essas associações mobilizando um grande volume de informações armazenadas na memória do indivíduo, mas sem esforço do consciente (DANE; PRATT, 2007; KAHNEMAN, 2003; KLEIN, 1989).

2.1.2.1.2 Perspectivas do JDM Individual

Pesquisas sobre o processo decisório individual na área de ciências sociais apresentam duas perspectivas, sendo a racionalista e a naturalista (PFAFF *et al.*, 2012). Estudos realizados por Kahneman e Tversky (1972; 1981; 1983) e Kahneman (2003a; 2003b) comprovam a perspectiva da racionalidade limitada de Simon (1947), ampliando o entendimento que no processo decisório baseia-se em dois sistemas cognitivos. Esses estudos apresentam que o Sistema 1 é baseado na intuição e descreve um pensamento mais rápido, paralelo, automático e sem esforço, enquanto o Sistema 2 baseia-se na razão, com pensamento mais lento, serial, controlado e realizado com maior esforço cognitivo.

Nessa perspectiva, a tomada de decisão acontece pela capacidade de o indivíduo identificar o cenário considerando suas habilidades cognitivas, através de conexões com as representações existentes no inconsciente (Sistema 1) e quando exigir um nível de análise sistemática, aciona-se o sistema racional (Sistema 2). Nesse cenário, a tomada de decisão atende à necessidade momentânea satisfatoriamente, mesmo sem realizar uma análise sistemática entre todas as alternativas possíveis (DANE; PRATT, 2007; KAHNEMAN, 2003; KHATRI; NG, 2000), corroborando assim com a perspectiva da racionalidade limitada de Simon (1947).

Algumas pesquisas identificam que as decisões mais estruturadas tendem a ser realizadas de forma mais racional e analítica, sendo guiada pelo Sistema 2. As decisões operacionais tendem a ser altamente programadas e estruturadas

enquanto as estratégicas geralmente são não estruturadas e não programadas (HAMMOND; HAMM; GRASSIA; PEARSON, 1987; KAHNEMAN, 2003a).

As decisões estruturadas geralmente são resolvidas seguindo um procedimento padronizado, uma regra pré-estabelecida ou um posicionamento organizacional que direciona o tomador da decisão (OLIVEIRA, 2007). As decisões não programadas e não estruturadas diferentemente das estruturadas, não são tomadas partindo de procedimentos padronizados e caracterizam situações de ambiguidade onde as informações são incompletas e as variáveis envolvidas são carregadas de subjetividade (HAMMOND; KEENEY; RAIFFA, 1998; HODGKINSON *et al.*, 2009).

2.1.2.2 Teoria Institucional

A Teoria Institucional é uma das teorias mais utilizadas para explicar as pressões institucionais. Na abordagem institucionalista as instituições são os determinantes do comportamento dos agentes e conseqüentemente dos indivíduos ficando o ambiente organizacional limitado por certos elementos (BRANCO, 2006). Essa abordagem consiste em dar ênfase nas regras e convenções responsáveis por estruturar o comportamento das organizações e da sociedade.

Na abordagem isomórfica proposta por DiMaggio e Powell (1983), as instituições são homogêneas em suas práticas organizacionais, mesmo que nos estágios iniciais elas apresentem certa diversidade em termos de abordagem e forma, quando o campo se torna bem estabelecido, elas se tornam homogêneas.

A Teoria Institucional apresenta que as organizações incorporam as práticas e procedimentos que predominam no ambiente organizacional a qual elas estão inseridas e ainda aquelas institucionalizadas pela sociedade. Assim, elas refletem o ambiente e não suas necessidades reais (MEYER; ROWAN, 1977). As agências ou estruturas governamentais, legais ou profissionais representam as instituições e sofrem pressões de outras instituições, de grupos e do interesse público que fazem parte do ambiente organizacional (OLIVER, 1991).

Sob a ótica dessa teoria a contabilidade é uma rotina institucionalizada que forma entendimentos em relação às atividades, sendo composta por um conjunto de estruturas e ferramentas que fazem parte de diversos ambientes institucionais (legal,

profissional, regulatório, etc.) que são resultado de convenções, tendo como objetivo de dar visibilidade às ações ou práticas das organizações permitindo assim, não somente fornecer subsídios as tomada de decisões, mas também as legitimando (SCAPENS, 1994; VIEIRA, 2009; DIAS FILHO; MACHADO, 2012).

O exercício profissional contábil exige o julgamento e tomada de decisões e está prevista nas normatizações que regulam a profissão. A todo o momento, os profissionais sofrem pressões institucionais que podem influenciar no seu JDM. Considerando o enfoque da Nova Sociologia Institucional, DiMaggio e Powell (1983) apresentam essas pressões como isomórficas, sendo elas de três tipos: isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

O isomorfismo coercitivo deriva das pressões formais e informais, impostas pela legislação, interesses de gestores ou por pressão e coerção de agentes externos. Os profissionais da contabilidade estão sujeitos a pressões da legislação ao realizarem seu JDM e muitas vezes entram em conflito com os interesses dos gestores na aplicação das mesmas (DIMAGGIO; POWELL, 1983; 2005).

Assim, a habilidade em conduzir esse processo poderá ter resultado satisfatório para o cumprimento da norma e dos interesses dos gestores. Já a pressão dos órgãos reguladores e fiscalizadores muitas vezes estão relacionados a diferentes entendimentos existentes em algumas matérias, onde há espaço para discricionariedade do contador. Com isso, o cuidado recai sobre um JDM bem embasado e justificado para que não aconteça a aplicação de penalidades.

O isomorfismo coercitivo é associado à regulação e pode influenciar o comportamento futuro, através do estabelecimento de regras, fiscalização e manipulação das sanções, recompensas ou punições. Além disso, as pressões informais que envolvem os costumes são formalizadas em diferentes entendimentos dos atores especializados, operando de forma difusa (SCOTT, 2008).

O isomorfismo normativo consiste em se conformar com o conhecimento imposto pela profissionalização e os membros desse grupo recebem formação, treinamento e a regulação da profissão de forma semelhante (por exemplo, os médicos, advogados e contadores) fazendo com que tenham visões similares dentro de cada profissão e são regidos por órgãos reguladores que normatizam o exercício profissional (por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão responsável pela orientação e normatização da profissão contábil e pela fiscalização

do exercício profissional) fazendo com que as práticas sejam aplicadas em todas as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 2005; WANG; YUAN; WU, 2017).

Nesse tipo de isomorfismo, os profissionais executam atividades similares, mesmo estando em diferentes organizações e tratam os problemas de forma semelhante. Isso se dá pela mesma base de formação acadêmica e pela regulação profissional, sendo elas uniformes e esse conhecimento e experiência são socializados aos demais membros da profissão (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Além desses membros receberem o mesmo conhecimento e reproduzirem nas atividades similares, eles estão envolvidos numa rede de contatos profissionais que fortalece a presença do isomorfismo normativo. Mas esse envolvimento profissional pode levar tempo e a influência sobre cada agente é realizada de forma individual, não exercendo uma pressão coercitiva, onde todos os membros são atingidos com a mesma intensidade (DUFOUR; TELLER; LUU, 2015).

Na contabilidade, os profissionais em sua formação acadêmica, possuem uma base curricular muito semelhante em todo o território nacional, além de que, para o exercício profissional, é necessário estar vinculado ao conselho de classe (CRC) sendo um exemplo de pressão normativa exercida sobre os contadores. Já em relação a outros países, é possível que haja diferenças no isomorfismo normativo devido os níveis de formação dos membros da formação contábil serem diferentes entre os países (DUFOUR; TELLER; LUU, 2015).

Já o isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo. Assim os profissionais da contabilidade, diante de uma situação que tenha a necessidade da execução do seu JDM, buscam identificar como os demais agiram diante de situações similares e imitam as práticas utilizadas pelos outros contadores (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Assim, num ambiente de incertezas, as organizações buscam decidir em copiar as práticas de outras por ser mais fácil que avaliar os possíveis impactos de uma inovação (DUFOUR; TELLER; LUU, 2015). O isomorfismo mimético ocorre nas organizações quando estas procuram as empresas de consultorias ou com a rotatividade de funcionários espalhando os modelos organizacionais (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

No JDM dos profissionais da contabilidade também é possível identificar o mimetismo, que sem querer correr riscos e não sendo possível assumir integralmente que a inovação irá produzir efeitos benéficos, optam por imitar práticas dos vizinhos. Na adoção de práticas contábeis, o isomorfismo mimético foi identificado na gestão de custos, nos relatórios anuais de sustentabilidade e na evidenciação de informações socioambientais (CALLADO; PINHO, 2015; DIAS *et al.* 2014; REZENDE, 2009).

2.1.3 JDM no Contexto das Normas Internacionais de Contabilidade

O International Accounting Standards Board (IASB) é uma organização privada com objetivo de promover a conversão da contabilidade aos padrões internacionais, substituindo as normas nacionais pelas chamadas IFRS (International Financial Reporting Standards). Assim, iniciou-se em 2001 um esforço bem-sucedido para implementação global das IFRS, tendo segundo o IASB a adesão de 150 países, sendo que 140 assumiram um compromisso público em apoiar um único conjunto de padrões de contabilidade global de alta qualidade.

No Brasil, a conversão contábil iniciou com a publicação da Lei 11.638/2007 e pela Lei 11.941/2009, que fizeram parte do processo de harmonização contábil, sendo considerado difícil e desafiador, mesmo respeitando as diferenças nos aspectos culturais, políticos e econômicos. A adoção das IFRS se fez necessária para que as empresas brasileiras pudessem aumentar sua transparência e assim melhorar a captação de recursos no exterior (IASB, 2016).

A implementação das IFRS foi objeto de vários estudos. Sharma, Joshi e Kansal (2017) examinaram as percepções de profissionais de contabilidade e usuários sobre os desafios de implementação das IFRSs na fase de pré-implementação na Índia e concluíram que apesar dos entrevistados reconhecerem os esforços e a capacidade do órgão de contabilidade, o Instituto de Contadores Públicos da Índia, expressaram como os principais desafios o treinamento, custo, interpretação, infraestrutura de TI e pessoal. Além disso, consideraram que países como a Índia e a China têm uma história de relutância inicial antes de terem anunciado a convergência para as IFRS que ocorreu em função das pressões

institucionais coercitivas, decorrentes da dependência de capital e recursos tecnológicos do exterior.

Dufour, Teller e Luu (2013) apresentaram um estudo com objetivo de elaborar um modelo usando a estrutura conceitual de DiMaggio e Powell que permite a implementação de uma simulação numérica multi-agente que modela a difusão das IFRS. Com esse modelo, eles formalizaram e quantificaram as forças isomórficas coercitivas, normativas e miméticas definidas neste quadro conceitual.

No estudo de Pricope (2016) que identificou que as pressões miméticas desempenham papel importante no processo de adoção das IFRS em países em desenvolvimento, mas as pressões coercitivas e normativas não são determinantes significativos enquanto que no estudo de Carneiro, Rodrigues e Craig (2017), identificaram que na maioria dos países da América Latina, o isomorfismo coercitivo é que foi decisivo na adoção das IFRS.

O estudo de Judge e Pinkser (2010) também identificou a influência da pressão coercitiva na adoção das IFRS e Hassan, Rankin e Lu (2014) já identificaram a existência das três formas de isomorfismo sendo a coercitiva mais incisiva na decisão de adotá-las.

Outros estudos destacaram a presença das pressões normativas na implementação das normas internacionais de contabilidade, sendo os órgãos reguladores e as associações profissionais exemplos dessa pressão exercida sobre os contadores (HASSAN, 2008; HASSAN; RANKIN; LU, 2014; DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015).

Já Touron (2005) identificou o isomorfismo mimético no surgimento das demonstrações financeiras consolidadas na França concluindo que o uso dos padrões internacionais não era uma inovação e sim imitações, considerando que os auditores têm importante papel no surgimento de práticas contábeis. O estudo de Doosthosseini, Khoshtinat e Mahdavi (2014) apresentou que no processo de definição da norma do IASB em relação à combinação de negócios, o consenso das diferentes partes interessadas caracteriza a visão encoberta de poder e o isomorfismo mimético.

2.1.4 Processo de gestão do ativo imobilizado no Setor Público

A gestão do ativo imobilizado no setor público tem como objetivo principal, o atendimento das demandas por bens móveis e imóveis que viabilizam as diversas atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos, além de manter os registros e o controle patrimonial. Para atingir esse objetivo, as entidades públicas necessitam realizar procedimentos relacionados à aquisição, recebimento, conferência, armazenamento, movimentação e baixa de bens, devendo ser desenvolvidas de maneira eficiente e oportuna, evitando prejuízos ao erário (BARBOSA; SANTOS, 2017).

Nesse sentido, Pontes (2019) acrescenta que a gestão patrimonial é composta por uma sequência lógica de atos administrativos que correlacionam vários procedimentos, iniciando desde a aquisição até ao desreconhecimento dos bens. Sendo assim, faz-se necessário entender todo o processo para uma gestão eficiente do patrimônio público.

O ativo imobilizado é um grupo do ativo onde estão incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, sendo destinados para as operações normais da entidade, além dos direitos exercidos com essa finalidade (FIECAFI, 2013). Nesse sentido, Leite (2012) acrescenta que o ativo imobilizado está representado por todos os bens de longa permanência na entidade, destinado ao funcionamento normal da companhia e seus empreendimentos.

A norma que estabelece o tratamento contábil para os ativos imobilizados é a NBC TSP 07, de maneira que os usuários das demonstrações contábeis possam diferenciar a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações (CFC, 2017).

Segundo as normas IPSAS 17 e a NBC TSP 07, considera-se ativo imobilizado o item tangível que:

(a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período contábil.

O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público - MCASP, seguindo o mesmo conceito com uma abordagem diferente afirma que o ativo imobilizado é o

item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços para fins administrativos, incluindo aqueles decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e controles para entidade, quando essa utilização for por mais de um exercício.

O ativo imobilizado é classificado em bens móveis e imóveis, e segundo classificação dos normativos, os bens móveis compreendem os bens que tem existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, como por exemplo, as máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, veículos, bens de informática entre outros.

Já os bens imóveis aqueles que são vinculados ao terreno (solo) e não podem ser retirados sem destruição ou danos, como exemplo, os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros (MCASP, 2019). Assim, os bens imobilizados são aqueles corpóreos de longa permanência, destinados para a continuidade das operações da entidade (CANIVEZI, 2016).

No processo de contabilização do ativo imobilizado, deve-se observar as seguintes questões: reconhecimento de ativos; determinação de seus valores contábeis, com a realização dos procedimentos de mensuração e reavaliação; os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles, bem como o procedimento de desreconhecimento ou baixa do imobilizado (CFC, 2017).

2.1.4.1 Reconhecimento

A realização do procedimento de reconhecimento de um ativo imobilizado deverá considerar o momento em que os custos são incorridos, inclusive os custos iniciais e os subsequentes, devendo anteceder o procedimento de avaliação ou mensuração do bem. O reconhecimento do ativo imobilizado será com base no seu valor de aquisição, produção ou construção, incluindo-se ainda os gastos adicionais ou complementares (MCASP, 2018).

A NBC TSP 07 afirma que o reconhecimento do custo do item do ativo imobilizado como ativo deverá seguir alguns critérios, sendo eles: (i) for provável que

benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e (ii) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente (CFC, 2019).

Sendo assim, sempre que for provável que um item do ativo imobilizado produzirá benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para entidade, o custo deste item deverá ser reconhecido como ativo, se esse custo ou valor justo puder ser mensurado com segurança e com base monetária confiável.

Para isso, faz-se necessário exercer o julgamento, uma vez que a NBC TSP 07 não estabelece aquilo que deverá constituir um item do imobilizado, devendo cada entidade aplicar os critérios de reconhecimento levando em conta as suas particularidades. A norma ainda acrescenta que “pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamento, e aplicar o critério ao valor agregado” (CFC, 2019).

Segundo a NBC TSP 07, a entidade deve avaliar os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele, sendo assim, todos os custos dos ativos imobilizados devem ser avaliados no momento em que são incorridos (CFC, 2019).

Seguindo esses critérios de reconhecimento, a entidade não deverá reconhecer os gastos de manutenção usual no valor contábil do item do ativo imobilizado, sendo eles assim que incorridos, reconhecidos no resultado do período. Esses gastos podem ser aqueles com a finalidade de realizar reparos e manutenção em itens do ativo imobilizado como a mão-de-obra, produtos consumíveis.

2.1.4.2 Mensuração

De acordo com o MCASP, mensuração é a “constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas”. No mesmo sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) definem mensuração como sendo um processo de atribuição de valores monetários a objetos ou atividades associadas a uma entidade.

Iudícibus (2010) apresenta que a mensuração dos ativos consiste em buscar

uma forma mais fidedigna possível para sua representação aos usuários, possibilitando que se apresente da melhor maneira possível a quantificação dos potenciais de serviço que o ativo representa para a entidade. Segundo Andrade (2015), os métodos de mensuração utilizados não trazem uma garantia de exatidão do ativo no momento, mas podem apresentar uma aproximação do valor do bem, pois a contabilidade é uma ciência social e não uma ciência exata.

A NBC -TSP – Estrutura Conceitual aplicada ao setor público apresenta que o objetivo da mensuração é selecionar bases que refletem de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. (CFC, 2016a).

A NBC TSP 07 traz que o item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo e quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição.

O MCASP conceitua o custo do ativo como sendo o montante ou valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção e o valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração.

Segundo a NBC TSP 07, o custo de item do ativo imobilizado é o seu preço à vista ou o seu valor justo na data do reconhecimento. Mas caso o item for adquirido a prazo, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa de juros durante o prazo de financiamento, a não ser que tais juros sejam passíveis de capitalização (CFC, 2019).

A NBC TSP 07 também apresenta a mensuração após o reconhecimento onde a entidade deverá escolher o modelo do custo ou o modelo da reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados.

No modelo do custo após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumulado. No modelo da reavaliação, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser

apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

A entidade pública, antes de iniciar os procedimentos de mensuração, deverá realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais, tendo o imobilizado mensurado pelo custo ou valor justo e posteriormente poderá adotar os procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial.

2.1.4.3 Procedimentos de Reavaliação

O MCASP define a reavaliação como “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil”. A NBC TSP 07, em seu item 49, bem como o MCASP apresenta que a frequência em que se deve realizar o procedimento de reavaliações depende das variações no valor justo dos itens do ativo imobilizado que estão sendo reavaliados, sendo assim, quanto mais comum forem essas variações, a reavaliação será mais frequente, para que seja possível manter o valor contábil dos ativos mais próximos da realidade.

As normas consideram ainda que itens do ativo imobilizado sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, tendo assim, a necessidade de serem reavaliados anualmente. Em relação aos itens que não sofrem variações significativas no seu valor justo, é indicado reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos. Mas quando for identificado que o valor justo de ativo reavaliado difere do seu valor contábil, é necessária outra reavaliação, não considerando essas frequências.

No momento em que o item do ativo imobilizado for reavaliado, o valor contábil do ativo deverá ser ajustado ao valor reavaliado devendo realizar os seguintes tratamentos: (a) O valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo; e o valor da

depreciação acumulada deverá ser eliminado contra o valor contábil bruto do ativo (CFC, 2019).

A NBC TSP 07 acrescenta que “se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado a qual pertence esse ativo deverá ser reavaliada” (NBC TSP 07, item 51). Essa classe de ativo imobilizado corresponde ao agrupamento de ativos com uso e natureza semelhantes, como terrenos, edifícios, maquinários, veículos ou móveis e utensílios, entre outros. A IPSAS 17, NBC TSP 07 e o MCASP apresentam que os itens de determinada classe de ativos imobilizados sejam reavaliados simultaneamente, de forma a evitar a reavaliação seletiva e que nas demonstrações contábeis, apareçam valores e custos de diferentes datas.

Outro ponto em consenso nas normas é que, caso o valor contábil de determinada classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deverá ser contabilizado diretamente na conta de reserva de reavaliação, no entanto, se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em razão de reavaliação, essa redução deverá ser reconhecida no resultado do período, mas se existir saldo na reserva de reavaliação, essa diminuição deverá ser contabilizada diretamente à conta da reserva até ao limite do saldo existente.

Já em relação aos aumentos e reduções individuais de ativos dentro de uma classe, elas deverão ser contrapostas uns com os outros dentro dessa mesma classe, e não podem contrapor com ativos de classes diferentes.

Para fins de reavaliação de bens imóveis, o MCASP instituiu que a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem, de natureza, características e estado físico semelhante ao ativo reavaliado, ou considerando como valor do custo de reposição, o custo de construção desse ativo.

As normatizações consideram que a avaliação do valor de ativo poderá ser realizada por avaliadores profissionalmente qualificados, que possuam atuação e qualificação profissional reconhecida e relevante. O MCASP apresenta ainda a possibilidade de essa avaliação ser realizada por uma comissão de servidores da própria entidade pública, desde que o laudo técnico ou relatório de avaliação com alguns critérios mínimos de divulgação de informações.

2.1.4.4 Depreciação, Amortização e Exaustão

A NBC TSP 07, elaborada de acordo com a IPSAS 17, conceitua a depreciação como: “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil”. O MCASP em sua 8ª ed. traz a definição da depreciação como sendo “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência” apresentando de maneira mais prática os conceitos da IPSAS 17 e NBC TSP 07.

Quanto ao valor depreciável, IPSAS 17, NBC TSP 07 e o MCASP 8ª ed. definem valor depreciável como “o custo de um ativo ou outro valor que substitua esse custo, menos o seu valor residual”, definido como valor estimado que a entidade obteria com a alienação do ativo ao fim de sua vida útil, sendo que o cálculo é efetuado por estimativa antes do início da depreciação, considerando como valor de mercado depois de efetuado toda a depreciação e impedindo que a depreciação incida sobre cem por cento do bem. A vida útil é definida como sendo o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo (STN, 2018, p. 169).

A IPSAS 17, NBC TSP 07 e o MCASP 8ª ed. asseguram que a depreciação deverá ser realizada considerando cada componente de um item do ativo imobilizado separadamente, desde que tenha custo significativo em relação ao total do item, mas caso possuam a mesma vida útil e se utilizem do mesmo método de depreciação, os componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

A IPSAS 17 e a NBC TSP 07 prevêm, ambas no item 64, que o montante da depreciação em cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. No mesmo sentido, o MCASP prescreve que a variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, mas caso essa depreciação fizer parte do custo de outro ativo, ela deverá ser incluída no seu valor contábil (STN, 2018, p. 169).

Outro ponto importante a ser destacado quanto à depreciação encontrada nas três normas em questão (IPSAS 17, NBC TSP 07 e MCASP) é que o valor residual e a vida útil do ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Em

relação à determinação da vida útil do ativo, deve se observar os seguintes fatores: a capacidade de geração de benefícios futuros e a utilização desse bem, desgaste físico, pelo uso ou não, sejam decorrentes de fatores operacionais ou não, os limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo e a obsolescência técnica ou comercial.

A estimativa de vida útil do ativo é uma questão de julgamento, devendo ser realizado por profissional competente com base em laudo técnico, depois de observados os fatores acima apresentados, sendo que “a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão”. Essa determinação é verificada na IPSAS 17, NBC TSP 07: “A estimativa da vida útil de um ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes”. Essa recomendação consta no MCASP assinalando de forma direta como uma questão de julgamento e salienta a importância da divulgação das estimativas, pois fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades (STN, 2018, p. 185).

Com relação ao início da depreciação, a NBC TSP 07 afirma em seu item 71 que “a depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração”, devendo ser somente cessada com a baixa do bem, nesse caso “a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que o ativo esteja totalmente depreciado”, podendo a taxa de depreciação ser zero enquanto não houver produção, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso. O MCASP também refere uma recomendação parecida com a norma e IPSAS 17 quanto ao início da depreciação, mas diferencia no que se refere ao caráter de depreciação mensal, que não aparece nas demais normas supracitadas (STN, 2018, p. 182).

O MCASP apresenta a possibilidade de utilização do prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão, podendo a entidade depreciar seus bens com diferentes taxas, não tendo a necessidade de possuir apenas uma única tabela de depreciação e deixa como exemplo o caso de veículos “que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências,

transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial”, deixando claro que essas peculiaridades devem evidenciadas em notas explicativas (STN, 2018, p. 179).

Os normativos também apresentam que terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, e considera que a depreciação deve somente incidir sobre o edifício por possuir vida útil limitada, enquanto os terrenos, com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, têm vida útil ilimitada.

Outra questão tratada pelos normativos refere-se ao método de depreciação que envolve julgamento e deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade. Tanto a IPSAS 17, a NBC TSP 07 e o MCASP apresentam que “o método de depreciação aplicado ao ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício” e que o método deverá ser alterado se houver mudança significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo.

A IPSAS 17 e a NBC TSP 07 sugerem três métodos que poderão ser utilizados: o linear (ou quotas constantes), o dos saldos decrescentes e o método das unidades produzidas. Já o MCASP também apresenta três métodos, sendo um deles diferente das normas supracitadas: o método linear (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas. O método linear resulta em uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere, dividindo o valor depreciável pelo tempo de vida útil do ativo. O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil e o método de unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados, sendo que o valor da depreciação é obtido através da divisão da quantidade de unidades produzidas em um período pela quantidade total de unidades a serem produzidas pelo bem ao longo de sua vida útil.

2.1.4.5 Redução ao valor recuperável (Teste de impairment)

Segundo o MCASP, o procedimento contábil de redução ao valor recuperável, pode ser definido como “a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução do valor devido

à depreciação” devendo este ativo ser ajustado ao valor de mercado ou de consenso entre as partes. Este conceito do MCASP está de acordo com a IPSAS 21 (STN, 2018, p. 179).

Para essa redução, deve ser considerado se o ativo é gerador de caixa ou não, devendo ser aplicado a NBC TSP 09 para Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e a NBC TSP 10 para a redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, pois são essas normas que explicam como revisar o valor contábil dos ativos, determinar o valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável. Este procedimento é necessário para que o ativo não esteja registrado a um valor acima daquele que realmente possa ser recuperável através de sua alienação ou até mesmo para uso na prestação dos serviços públicos e caso ocorra e verificado a redução, a entidade deverá realizar o ajuste do valor do ativo, reduzindo-o ao valor justo através de uma conta redutora para que seja possível a evidenciação do dano econômico.

De acordo com o MCASP, “a redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação”, pois “a depreciação é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência”. Já a redução ao valor recuperável é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável, assim trata-se de um procedimento diferente.

O MCASP afirma que a redução ao valor recuperável pode ser aplicada para o ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços) bem como para o gerador de caixa (objetivo principal de gerar retorno comercial). As NBC TSP 09 e 10 apresentam que a entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa, trazendo algumas exceções.

A IPSAS 21, as NBC TSP 09 e 10 e o MCASP afirmam que não cabe o ajuste de impairment aos bens constantes no ativo imobilizado que por acaso já estejam contabilizados a valores reavaliados, sendo que os dois procedimentos se diferenciam pelo fato de que no impairment é configurada uma perda súbita e inesperada, de modo a ser obrigatório o ajuste imediato do ativo ao seu valor

recuperável, já na reavaliação, caso o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude dessa reavaliação, o ajuste ao valor justo ocorrerá de maneira mais regular, gradual e monitorada.

Apesar das normas elencarem uma série de requisitos e procedimentos para realização da redução ao valor recuperável, o profissional contábil trabalha com margem de discricionariedade para realizar seu julgamento e tomar uma melhor decisão, podendo criar novos fatores que o auxiliam na identificação da perda de valor por irrecuperabilidade, não ficando restrito somente aos que as normas apresentam, mas caso seja identificado qualquer indício de perda, a entidade é obrigada a formalizar a verificação através do profissional contábil.

A IPSAS 21 e o MCASP apresentam a possibilidade para posterior reversão de uma perda, devendo a entidade avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que a perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida (revertida) ou eliminada.

2.1.4.6 Desreconhecimento ou baixa do imobilizado

Para que ocorra o processo de desreconhecimento ou baixa de um bem do ativo imobilizado, deverá ser observado o que preceitua a legislação vigente, seguindo alguns critérios, devendo esses bens, seguir condições mínimas de classificação e a entidade deve avaliá-los e classificá-los de forma pertinente e oportuna a normatização (KESSELER; TEIXEIRA; LORENZI JÚNIOR, 2018).

Segundo a NBC TSP 07, O valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido: (a) por ocasião de sua alienação; ou (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Nesse sentido, a baixa dos bens ainda pode ocorrer pelo tempo de uso, acidentes, perda da capacidade econômica e obsolescência (MARIN; BORBOLATO; VERSI, 2013).

O Decreto n. 9.373, de 11 de maio de 2018 estabelece as regras acerca da alienação, cessão, transferência, destinação e a disposição final ambiental para os bens móveis no âmbito da administração pública federal (PONTES, 2019). Este decreto apresenta a classificação dos bens móveis inservíveis como: I) ocioso – bem

está em condições de uso, mas não é aproveitado; II) recuperável - bem não está em condições de uso e sua recuperação atinge até cinquenta por cento do seu valor de mercado ou a análise de custo e benefício justifica sua recuperação; III) antieconômico - bem cuja manutenção seja onerosa ou rendimento precário; ou IV) irrecuperável - bem móvel que não pode ser utilizado para o fim a que se destina devido à perda de suas características ou em razão de ser o seu custo de recuperação mais de cinquenta por cento do seu valor de mercado ou de a análise do seu custo e benefício demonstrar ser injustificável a sua recuperação (BRASIL, 2018a).

Quanto aos ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento de um bem do ativo imobilizado, a NBC TSP 07 apresenta que devem ser reconhecidos no resultado do período. Mas caso exista ativo imobilizado que foi mantido para aluguel a terceiros, deverá ser transferido para estoques pelo seu valor contábil quando o aluguel cessar e o ativo passar a ser mantido para venda, sendo que o recebimento da venda desses ativos deverá ser reconhecido como receita.

Segundo a NBC TSP 07, existem várias formas de alienação de item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação), devendo realizar o procedimento de baixa quando uma delas ocorrer. Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre a receita líquida de venda, se houver, e o valor contábil do item.

Para que os bens registrados na contabilidade reflitam a realidade do patrimônio da entidade pública, será necessário realizar ajustes e a realização do procedimento de baixa ou desreconhecimento dos bens. Nesse sentido, Pinheiro (2017) sugere a realização de 4 etapas: 1ª) inventário dos bens da entidade, mediante verificação do registro do bem em sistema próprio para controle destes em confronto a existência in-loco desses bens; 2ª) avaliação dos ativos por meio de ajuste inicial ao que foi registrado pelo patrimônio, para identificar possíveis erros na contabilização; 3ª) revisão da vida útil dos bens, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; e 4ª) comparação do ativo da entidade com o valor contábil, verificando se ocorreu desvalorização dos bens ou se o valor contábil excede seu valor recuperável.

Sendo assim, o processo de baixa ou desreconhecimento de um bem

demanda mais de um procedimento, devendo ser realizado periodicamente, exigindo a constante busca por capacitação dos profissionais da contabilidade envolvidos no processo.

2.1.5 A implementação das NBCASPs no Brasil

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público também tem passado por um processo de mudanças significativas nos últimos anos, com a convergência da contabilidade pública às normas internacionais. Essas mudanças vêm acontecendo devido à necessidade cada vez maior de obter informações fidedignas dos entes governamentais e para o processo de harmonização internacional das práticas contábeis do setor público (MACÊDO; KLANN, 2014).

A contabilidade pública no Brasil por muito tempo teve seu foco na contabilização do orçamento, mas com a convergência da contabilidade aos padrões internacionais, com a edição das NBCASPs, isso está provocando grandes transformações com a mudança para o aspecto patrimonial. Os registros contábeis não mais se confundem com os registros orçamentários, pois no aspecto orçamentário se contabiliza a evidenciação do orçamento público, registrando sua aprovação e execução, sendo base para elaboração dos balanços orçamentários e financeiros. Já o aspecto contábil considera os registros e evidenciações do patrimônio público, seguindo aos princípios e normas contábeis sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação da composição patrimonial e suas variações. Esses registros são base para elaboração dos balanços patrimoniais e da demonstração das variações patrimoniais (CARNEIRO; FARIAS; OLIVEIRA, 2013; PICCOLI; KLANN, 2015).

A implementação das normas internacionais de contabilidade também trouxe a consolidação do entendimento sobre o regime contábil da contabilidade pública, pois muito se confundiam com o regime orçamentário misto que está previsto no artigo 35 da Lei 4.320/1964 onde considera o regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas, ou seja, considerava receitas somente aquelas que tivessem sido arrecadadas no período e as despesas que estivessem empenhadas. Sendo assim, a receita orçamentária era contabilizada observando-se unicamente o regime de caixa.

Mas como está previsto na mesma lei no seu artigo 100, que as alterações da situação líquida patrimonial deverão constituir elemento da conta patrimonial independente da execução orçamentária, o regime contábil deverá ser o de competência, tanto para as receitas quanto para as despesas, assim, as receitas passam a ser contabilizadas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de sua arrecadação. Com isso, a contabilidade no setor público resgata o patrimônio como seu objeto e não o orçamento que com as normas convergidas, a contabilidade aplicada ao setor público passará a registrar e controlar o patrimônio das entidades públicas.

Para avaliação e mensuração de ativos e passivos seguindo o que preceitua a norma de contabilidade aplicada ao setor público, os contadores executam várias tarefas onde se faz necessário realizar julgamentos para tomar suas decisões. Algumas dessas tarefas onde o julgamento dos contadores sofre influências diversas consideram os aspectos individuais, da tarefa e as pressões institucionais.

Considerando ainda o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 22 de setembro de 2017 a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Essa norma foi elaborada de acordo com a IPSAS 17 – Property, Plant, and Equipment, editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac).

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, e as principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles. Sua aplicação deverá ser a partir de 1º de janeiro de 2019 e com sua aplicação, revoga-se as NBC T 16.9 que tratava da depreciação, amortização e exaustão e a 16.10 que tratava da avaliação e mensuração de ativos e passivos no setor público.

Segundo essa norma, o custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se: (a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.

O item 18 da norma faz referência sobre a necessidade de exercer o julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento, uma vez que a norma não estabelece, devendo se aplicar o critério às circunstâncias específicas da entidade. Mas o que ocorre na aplicação é que muitos contadores tendem a copiar outras entidades ou seguem orientações gerais dos órgãos reguladores e fiscalizadores, sendo influenciados pelas pressões institucionais, mesmo conhecendo a realidade da entidade pública onde atua. O item 19 orienta que a entidade deverá avaliar todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos, considerando custos de aquisição ou construção e posteriormente os que forem para substituição de partes e os de manutenção.

Nas situações onde o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, o seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição. Na mensuração após o reconhecimento do ativo, a entidade pública deverá optar pelo modelo de custo ou pelo modelo da reavaliação e no caso do modelo de custo, deve-se considerar o custo menos às depreciações e perda por redução ao valor recuperável acumulada. Já no modelo da reavaliação, considera-se o valor reavaliado, que corresponde ao seu valor justo da data da reavaliação descontadas as depreciações e perda por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser realizadas com regularidade suficiente para assegurar que o valor contábil do ativo não seja diferente materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis (NBC TST 07, 2017).

Com a implementação das NBCASPs, a depreciação de bens móveis e imóveis tornou-se obrigatória nas entidades do setor público brasileira. A NBC TSP 07 no item 59 determina que cada componente de item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente e cita exemplos da pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação do sistema de rodovias, que na maioria das vezes deveriam ser depreciadas separadamente, assim como a estrutura das aeronaves e os seus motores.

O item 65 da NBC TSP 07 determina que a depreciação do período deve ser reconhecida no período, mas quando os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo forem absorvidos para a produção de outros

ativos, a depreciação irá fazer parte do custo de outro ativo, devendo assim, ser incluída no seu valor contábil. Como exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção deve ser incluída nos custos de produção de estoque e a depreciação de ativo imobilizado utilizado para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de ativo intangível.

O julgamento do contador também será necessário ao alocar o valor depreciável de um bem. O valor depreciável do ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada devendo ser revisados pelo menos ao final de cada exercício, pois no setor público, existem bens que são utilizados de maneira exagerada, sem manutenção ou reparo, fazendo com que o valor residual e a vida útil tenham que ser ajustado. Segundo a NBC TSP 07, a estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes, mas o que ocorre nas entidades públicas é uma padronização de procedimentos e os contadores sofrem influências externas no seu julgamento e tomada de decisão (KLANN; ORO, 2017).

Na escolha do método de depreciação, os contadores das entidades públicas também deverão fazer julgamento e tomar a decisão que melhor se adeque a sua entidade, devendo refletir o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. O método de depreciação precisa ser revisado pelo menos a cada final de exercício e alterado, caso ocorra alteração significativa no padrão de consumo (CFC - NBC TST 07, 2017).

A NBC TSP 07 apresenta vários métodos de depreciação como o método linear que resulta em uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere; o método dos saldos decrescentes que resulta em uma taxa decrescente ao longo da vida útil e o método de unidades produzidas que resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados.

O CFC aprovou em 22 de setembro de 2017 a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. A norma 09 foi elaborada de acordo com a IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash-Generating Assets, já norma 10 foi elaborada de acordo com a IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets, editadas pelo IPSASB/IFAC.

O objetivo destas normas é estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador ou ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Essas normas também especificam quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

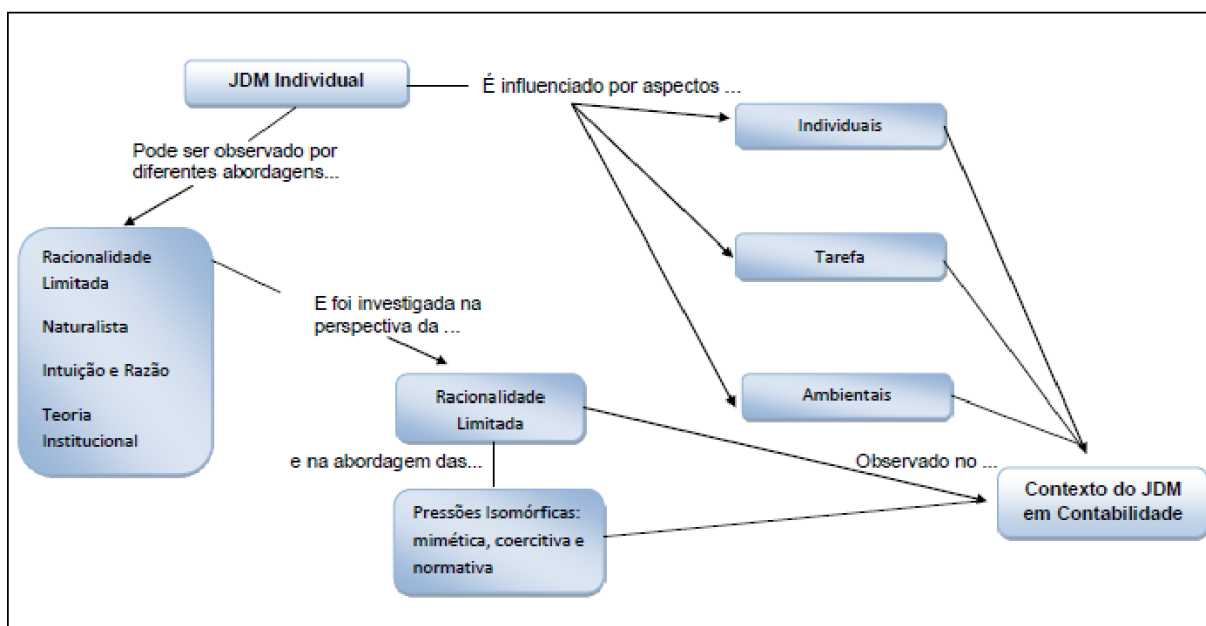
As duas normas referenciam a necessidade de julgamento para determinar qual norma deve ser aplicada, devendo a entidade pública desenvolver critérios para que ela possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de ativos geradores de caixa e não geradores de caixa, exigindo que a entidade divulgue os critérios utilizados para realizar esse julgamento. Mas considerando que na maioria das entidades do setor público os ativos não são geradores de caixa, deverá ser aplicada a NBC TSP 09.

Assim, para o profissional contábil realizar o JDM, é necessário a adoção de políticas contábeis adequadas que implicam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e o registro de transações, como a avaliação de ativo ou passivo, critérios de depreciação como a vida útil de bens e seus valores residuais (NOBES, 2006). O JDM dos contadores deve ser realizado tendo como referência, informações contábeis precisas, mas existe um grande número de opções disponíveis, principalmente no contexto da aplicação das normas internacionais de contabilidade, como as IFRS e as NBCASP, muitas vezes com interpretações vagas, sendo baseadas em princípios e podendo ter diferentes interpretações entre os profissionais.

2.1.6 Análise do Tema à Luz da Literatura Examinada

O tema central da pesquisa é analisar como os aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público. Sendo assim, a Figura 2 apresenta um panorama geral da revisão da literatura com as principais perspectivas teóricas utilizadas neste estudo.

Figura 2 – Panorama Geral da Revisão da Literatura



Fonte: Elaborado pelo autor.

Apesar do JDM ser um tema estudado há várias décadas, na área contábil ainda não possui uma literatura consolidada, pois os estudos são fragmentados, poucos com a utilização de uma teoria de base e com a utilização de combinações que expliquem melhor o fenômeno. O JDM poderia ser olhado com a utilização de outras abordagens teóricas, como de teorias de outras áreas que poderiam trazer um ganho aos estudos sobre JDM, por se tratar de indivíduos fazendo julgamento e tomando decisões.

Uma contradição apresentada nos artigos selecionados é que apresentam como objetivo estudar o JDM de profissionais da contabilidade, mas as amostras utilizadas foram estudantes da graduação, fornecendo evidências empíricas que não refletem uma situação real do exercício profissional, prejudicando na generalização dos resultados. Outra questão é que os profissionais da contabilidade na realidade poderão sofrer incentivos diferentes daqueles utilizados com os estudantes, o que pode influenciar o seu JDM de outra maneira, não sendo possível replicar esses incentivos em um experimento.

Apesar da quantidade de variáveis que influenciam no JDM apresentada nos estudos analisados, existem muitas oportunidades de estudos futuros com a inclusão de outras ou a replicação das mesmas considerando outros contextos e interpretações.

A pressão que os profissionais sofrem dos gestores, clientes, órgãos reguladores e fiscalizadores e demais interessados poderia ser amenizada com a melhora no nível de conhecimento do indivíduo, pois tendo mais conhecimento, teria mais argumentos e segurança para contrapor aos questionamentos apresentados pelos agentes internos e externos.

Nos estudos analisados, não foram identificadas pesquisas sobre o JDM dos profissionais da contabilidade no contexto das NBCASP, sendo assim, com base nos conceitos teóricos e nos estudos desenvolvidos, apresentam-se as seguintes proposições:

Proposição 1-A: O Conhecimento técnico influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público;

Proposição 1-B: A experiência na função influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público;

Proposição 2-A: A complexidade da tarefa influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público;

Proposição 2-B: A forma de apresentação da tarefa influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Proposição 2-C: O risco de ser penalizado influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Proposição 3: As pressões institucionais isomórficas influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Proposição 4: No setor público, as pressões institucionais isomórficas têm maior influência no JDM dos profissionais da contabilidade em relação aos aspectos do indivíduo e da tarefa.

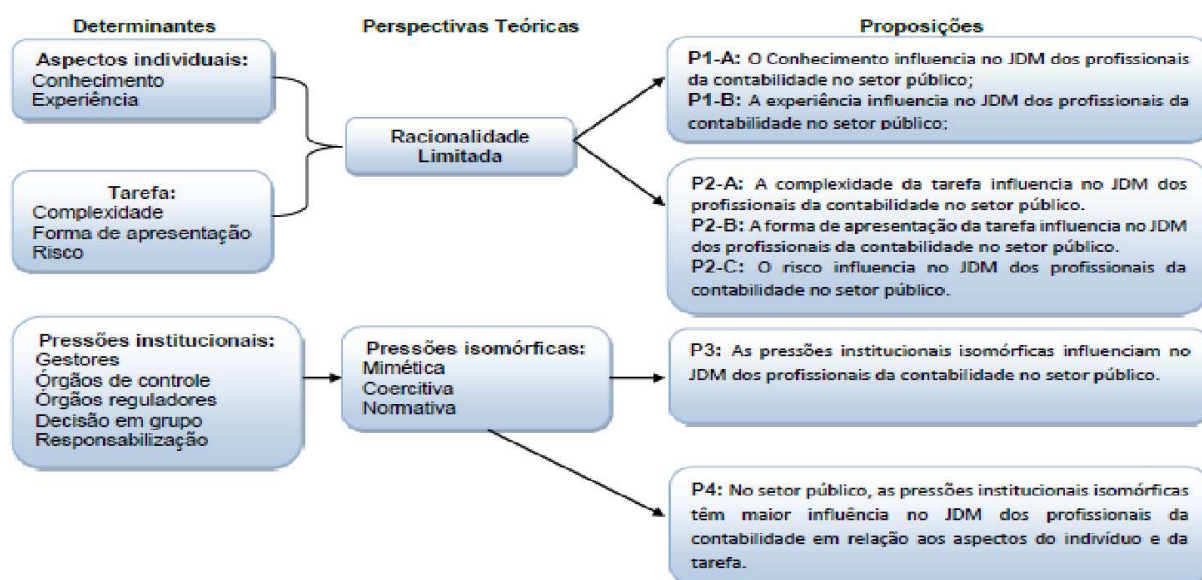
Espera-se desenvolver essas proposições empiricamente para encontrar novos elementos e determinantes que influenciam o JDM dos contadores que atuam no setor público.

2.1.7 Framework de Pesquisa

O *framework* de pesquisa foi definido tendo como base a perspectiva da Teoria da Racionalidade Limitada, por apresentar uma explicação mais abrangente do processo de julgamento e tomada de decisão considerando os aspectos do

indivíduo e da tarefa. Para explicar as pressões institucionais, foi utilizada a Teoria Institucional na perspectiva sociológica como apresentado na figura 03.

Figura 3 - *Framework* de pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, pretende-se responder o problema de pesquisa: Como os aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público, utilizando os procedimentos metodológicos descritos a seguir.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta a metodologia que foi utilizada neste estudo, apresentando a caracterização da pesquisa, desenvolvimento e validação do instrumento de coleta de dados, tratamento e análise de dados e a unidade de análise ou população e amostra.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa teve abordagem qualitativa, pois como já identificado pela Teoria Institucional e da Racionalidade Limitada, o JDM dos profissionais da contabilidade sofre a influência de variáveis de aspectos do indivíduo, da tarefa e das pressões institucionais, e nesse estudo buscou-se identificá-las e analisar como ocorrem essas influências.

Inicialmente foi constituído um grupo focal para auxiliar na elaboração do instrumento de pesquisa e, posteriormente, foram realizadas entrevistas individuais semiestruturadas para identificar os fatos e fenômenos que ocorrem nesse ambiente, caracterizando-se, assim, como uma pesquisa de campo.

Na pesquisa analisou-se como o JDM dos contadores do setor público é influenciado em relação à aplicação das NBC TSP, mais especificamente relacionado à incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis, assim, foram identificadas anteriormente tarefas executadas pelos contadores que constam nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.

3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para responder à questão de pesquisa e cumprir os objetivos propostos, foram realizadas entrevistas individuais em profundidade precedidas de duas sessões de “Focus Group” que representa uma técnica de coleta de dados, que a partir da interação grupal promove uma ampla problematização sobre um tema ou foco específico (BACKES *et al.*, 2011).

Assim, a coleta de dados foi subdividida em duas fases sendo: a realização de duas sessões de grupo focal e, posteriormente, a realização de entrevistas individuais.

3.2.1 Grupo Focal

A realização dos grupos focais fez-se necessária para debater o assunto entre os contadores do setor público que fazem julgamento e tomam decisões constantemente. Como não foi possível identificar outros estudos nesse contexto, a importância de ir a campo para identificar como ocorre este fenômeno na prática gerou informações para subsidiar a elaboração do roteiro de entrevistas individuais em profundidade. Nos grupos focais foram abordados os elementos que influenciam no JDM dos contadores do setor público com base na teoria, com o objetivo de auxiliar e orientar a elaboração do roteiro de entrevistas individuais (OLIVEIRA; FREITAS, 1998).

Os grupos focais tiveram entre 6 e 11 participantes, escolhidos por acessibilidade, preservando a homogeneidade para que fosse possível a participação de contadores de várias idades, tempo de experiência, conhecimento, de diferentes órgãos e esfera de governo como detalhado no Quadro 2.

Quadro 2 – Técnicas de Coleta de Dados - Grupos Focais

Método	Detalhamento	Formato
Grupo focal	Realização da primeira sessão com um grupo de 11 contadores que atuam no setor público para debater o tema da pesquisa;	1ª sessão com 11 contadores
	Realização da segunda sessão com um grupo de 6 contadores que atuam no setor público para debater o tema da pesquisa;	2ª sessão com 6 contadores
	Um roteiro semiestruturado de discussão para o grupo focal;	APÊNDICE A
	Termo de consentimento livre e esclarecido;	APÊNDICE B
	Foi aplicado um formulário de Registro Individual	APÊNDICE C
	Gravação de áudio das sessões para posterior transcrição.	Gravação de áudio e transcrição

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nos grupos focais realizados buscou-se manter um grau de homogeneidade seguindo os aspectos da pesquisa e os resultados foram transcritos para posterior análise. Apesar de ser um método que proporciona dados importantes advindos das interações e pela espontaneidade dos participantes em cooperar, exige uma

estrutura adequada para garantir o sucesso nas discussões. (OLIVEIRA; FREITAS, 1998). Ainda assim, o volume de dados coletados é menor num grupo focal em relação às entrevistas individuais, mas com a utilização dos dois métodos, eles complementam e auxiliam nas análises dando maior força à pesquisa (MINGERS, 2001; OLIVEIRA; FREITAS, 1998).

Após a elaboração do roteiro dos grupos focais, com a identificação dos termos que seriam debatidos, definiu-se o local com a estrutura necessária e data a serem realizados. Foram convidados 12 (doze) contadores de diversos órgãos e esferas governamentais cujos convites foram enviados por e-mail e posteriormente foi criado um grupo no WhatsApp para agilizar a organização e as confirmações das presenças. Foi cadastrada na agenda do Google a emissão de alerta no dia da realização e outro alerta uma hora antes do início.

No primeiro grupo focal, 11 (onze) dos 12 (doze) convidados confirmaram presença e compareceram no dia da realização. Já no segundo encontro, dos 12 (doze) convidados, 8 (oito) confirmaram a presença, mas 6 (seis) compareceram efetivamente na sessão, ficando dentro do recomendado. A escolha desses participantes foi por acessibilidade, sendo convidados contadores que atuam nas esferas municipais, estaduais e federais respeitando alguns critérios relacionados a seguir:

- a) Atuarem como contadores de carreira nas entidades do setor público;
- b) Atuarem em atividades relacionadas com a incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado no setor público;
- c) Exercerem ou terem exercido funções que exijam a realização de julgamento e tomada de decisão relacionadas com a incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado no setor público;

Na primeira sessão, a idade média dos participantes foi de 41 anos sendo o mais novo com 33 e o mais velho com 56 anos. Desses, 6 (seis) eram do gênero feminino e 5 (cinco) do gênero masculino. Na Tabela 1 consta a função que exercem, tempo de experiência, idade e para preservar o sigilo da identidade, a identificação por participante em ordem sequencial.

Tabela 1 – Participantes do Grupo Focal – 1ª Sessão

Função/cargo que exerce	Tempo de experiência (anos)	Idade	Identificação
Analista Contábil	20	41	Participante 1 (P1)
Analista Contábil	10	42	Participante 2 (P2)
Contador Analista	15	39	Participante 3 (P3)
Analista Contador	06	33	Participante 4 (P4)
Fiscal Tributário	16,5	56	Participante 5 (P5)
Contador	07	46	Participante 6 (P6)
Analista Contador	08	34	Participante 7 (P7)
Analista Contador	09	36	Participante 8 (P8)
Analista Contador	10	39	Participante 9 (P9)
Analista Contador	13	44	Participante 10 (P10)
Analista Contador	08	37	Participante 11 (P11)

Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se que os participantes de 06 a 10 anos de experiência correspondem a 64% da amostra da pesquisa, e de 18% os que têm até 15 e até 20 anos de experiência. Percebe-se que nesta primeira sessão do grupo focal, a idade não está diretamente relacionada com o tempo de experiência, uma vez que existem participantes com idade maior e tempo menor de experiência e alguns com menos idade e maior tempo de experiência.

Na segunda sessão a idade média dos participantes foi de 35 anos, sendo o mais novo com 30 e o mais velho com 46 anos de idade, todos do gênero masculino. Na Tabela 2 consta a função que exercem, tempo de experiência, idade e identificação por participante em ordem sequencial:

Tabela 2 – Participantes do Grupo Focal – 2ª Sessão

Função/cargo que exerce	Tempo de experiência (anos)	Idade	Identificação
Diretor de Contabilidade	7	30	Participante 1 (P12)
Analista Contador	6	30	Participante 2 (P13)
Contador	10	32	Participante 3 (P14)
Contador	10	32	Participante 4 (P15)
Contador	12	41	Participante 5 (P16)
Técnico Contador	23	46	Participante 6 (P17)

Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se que os participantes de 06 a 10 anos de experiência correspondem a 66,67% da amostra da pesquisa, e de 16,67% os que têm até 15 e até 23 anos de experiência. Percebe-se que a idade nesta segunda sessão está diretamente relacionada com o tempo de experiência, uma vez que participantes

com maior idade possuem maior tempo de experiência.

Na abertura das sessões de grupo focal foi entregue aos participantes o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido para avaliação e concordância, onde é apresentado o objetivo do grupo focal, o teor científico da pesquisa, autorização para gravação da sessão garantindo o sigilo dos dados coletados, bem como dando a oportunidade para uma eventual desistência dos participantes, que não ocorreu em nenhum dos encontros. No Quadro 3 consta o detalhamento das ações executadas para realização das sessões de grupo focal.

Quadro 3 – Ações das Sessões de Grupo Focal

Critério	Descrição
Convite	Enviado por <i>e-mail</i> e posterior contato por telefone e grupo no <i>WhatsApp</i>
Local de realização	Sessão 1: Sala de reuniões da Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso – Cuiabá MT Sessão 2: Sala de reuniões da Sede Administrativa da Reitoria – UNEMAT – Cáceres – MT
Organização da sala	A primeira sessão foi organizada em formato de mesa redonda com doze espaços, sendo onze para os convidados e um para o pesquisador e a segunda com o mesmo formato, sendo seis espaços para os participantes e um para o pesquisador.
Termo de Consentimento	Todos os participantes receberam, preencheram e assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
Gravação da sessão	A sessão foi gravada em áudio
Recepção dos convidados	Disponibilidade de café e água durante toda a sessão e um lanche ao final das sessões.
Material entregue	Cada participante recebeu uma via do Apêndice C para anotações, sendo que também foi enviado previamente e recebido preenchido posteriormente.
Instrumento de mediação	Foi desenvolvido um roteiro (apêndice A) semiestruturado com questões de abertura, centrais e de fechamento para guiar o pesquisador na mediação do debate
Transcrição	As sessões foram transcritas para o <i>software online happy scribe</i> para posterior análise

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para auxiliar o pesquisador enquanto mediador das discussões, foi elaborado um roteiro semiestruturado com questões de abertura, questões centrais e de encerramento (APÊNDICE A), com o objetivo de abordar os tópicos mais relevantes para a pesquisa e com o potencial de contribuir para a identificação dos aspectos de interesse do pesquisador. As sessões foram transcritas utilizando o *software online happy scribe* e posteriormente analisadas.

3.2.2 Entrevistas

Após a realização dos grupos focais, foi confeccionado um questionário semiestruturado (APÊNDICE D), que foi utilizado como roteiro para as entrevistas, com questões subjetivas, sendo dividido em duas partes. A primeira buscou caracterizar o respondente com perguntas que identificam gênero, idade, formação, função e tempo de experiência.

A segunda parte, tendo como base a literatura e as contribuições advindas das participações nos grupos focais, constou de questões com o objetivo de identificar os aspectos do indivíduo como o conhecimento, experiência, os aspectos da tarefa como a complexidade, forma de apresentação e risco e as pressões institucionais coercitivas, normativas e miméticas. Todas essas questões estão relacionadas com os aspectos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade do setor público. Com a revisão da literatura, identificaram-se os principais determinantes do JDM em contabilidade e os grupos focais foram utilizados para confirmar se esses determinantes existiam em um novo ambiente e contexto não estudado anteriormente.

Para garantir que a pesquisa tivesse conclusões válidas e atendesse ao rigor científico, foram adotados os quesitos básicos da confiabilidade e validade. Assim, o questionário foi submetido a dois pesquisadores especialistas na área que atuam no setor público e realizam a incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado conforme as NBC TSP. Eles avaliaram se as questões estavam de acordo com aquilo que de fato se pretendia descobrir, se estavam apresentadas de forma clara, entendível, completas e sem a possibilidade de respostas ambíguas originando assim o questionário semiestruturado (APÊNDICE E).

Quadro 4 – Técnicas de Coleta de Dados - Entrevistas

Método	Detalhamento	Formato
Entrevistas	Realização das entrevistas conforme agendamento realizado previamente;	Participação de 20 contadores que atuam nas entidades públicas
	Um roteiro semiestruturado para subsidiar a condução das entrevistas;	APÊNDICE E
	Termo de sigilo e confidencialidade;	APÊNDICE F
	Gravação das entrevistas em áudio e vídeos e transcrição.	Gravação de áudio e vídeos e transcrição

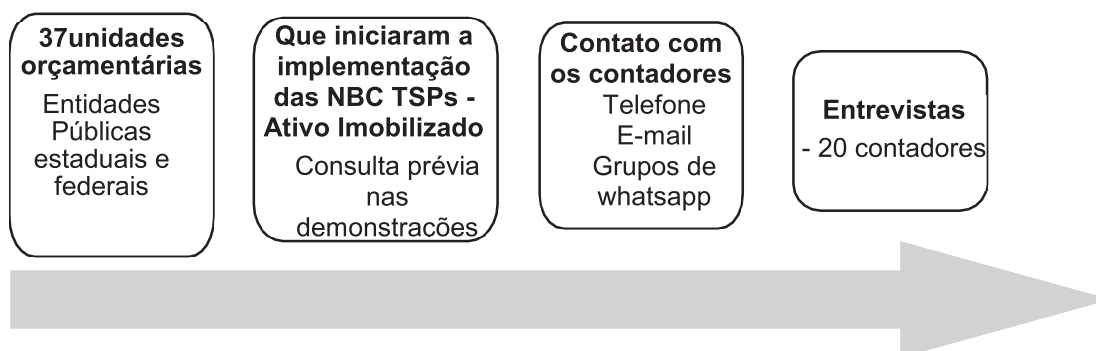
Fonte: Elaborado pelo autor

As entrevistas individuais foram realizadas pelo pesquisador usando aplicativos de conferência de vídeo, conferência de áudio e mensagens instantâneas, como *Skype*, *WhatsApp* e *google meet*. Elas foram iniciadas com a apresentação dos objetivos da pesquisa, condições da entrevista e o compromisso de anonimato, com a apresentação do questionário semiestruturado sendo gravadas e posteriormente transcritas. As entrevistas totalizaram 09 horas e 31 minutos de gravação, com uma média de aproximadamente 28 minutos e 54 segundos. Os participantes são contadores que atuam nas entidades públicas estaduais e federais no Estado de Mato Grosso.

3.3 O CAMPO DE PESQUISA: PERFIL DOS RESPONDENTES E UNIDADES DE ANÁLISE

Para compreender como os aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público, as entrevistas foram aplicadas a contadores que atuam em entidades públicas estaduais e federais, considerando a estrutura organizacional do Poder executivo conforme Lei Complementar 612/2019, e as entidades públicas federais com unidade e estrutura contábil no Estado de Mato Grosso, onde selecionou-se 37 entidades. Destes, foram selecionados profissionais que atuam diretamente na execução de tarefas que tratam da incorporação, depreciação e baixa de ativos imobilizados no setor público. A síntese desta etapa é apresentada na Figura 4 abaixo:

Figura 4 - Etapa de escolha dos entrevistados



Fonte: Elaborado pelo autor.

O calendário de implementação das NBCASPs iniciou primeiramente nas entidades públicas da esfera federal, seguido da esfera estadual e depois a municipal. Sendo assim, justifica-se a escolha de entrevistar os contadores dessas unidades, ficando a esfera municipal de fora pelo motivo de algumas normas ainda estarem num estágio inicial de implementação. A escolha pelo porte levando em relação os maiores orçamentos justifica-se pelo fato de que as unidades de porte menores não possuem contadores diretamente responsáveis pela contabilidade, sendo elas vinculadas a outras unidades maiores. A escolha pelo Estado de Mato Grosso foi intencional devido à proximidade e acessibilidade do pesquisador.

Após a identificação das entidades públicas, foram estabelecidos contatos com os contadores de cada unidade, primeiramente com um comunicado no grupo de whatsapp de contadores responsáveis pelas unidades estaduais com o aval da Contadora Geral do Estado e logo em seguida, os contatos individuais por telefone e por e-mails, incluindo-se os da esfera federal. No contato inicial geral, foram repassados alguns esclarecimentos sobre os objetivos da pesquisa e o convite para que participassem da pesquisa, bem como o aviso que seriam contatados individualmente para maiores esclarecimentos. Após o contato individual com os 37 contadores das entidades públicas, 23 deles concordaram em participar, assim, foram agendadas as entrevistas nas datas e horários que lhe foram convenientes, através do Skype ou google meet, que devido à pandemia do COVID-19, não puderam ser presenciais.

Apesar dos esforços para que o número de entrevistados fosse maior, dos 23 que concordaram em participar, 20 cumpriram com as agendas, mesmo que lhe foram dados todas as opções de datas e horários para a realização. Do total de entrevistados, 07 são do gênero feminino e 13 do masculino. Todos servidores efetivos no cargo de contador e graduados em Ciências Contábeis, sendo que 17 possuem cursos de especialização e 3 de mestrado. A idade média dos contadores entrevistados é de 43 anos, variando entre 32 e 63 anos.

Os entrevistados atuam em 19 organizações diferentes, sendo 17 da esfera estadual e 02 da federal. Destas, 15 compõem a Administração Direta, 01 Empresa Pública, 02 Autarquias e 01 Fundação Pública. O orçamento anual dessas entidades em conjunto somou aproximadamente R\$ 19,8 bilhões. Segue na tabela 3 abaixo o resumo das características dos entrevistados.

Tabela 3 - Perfil dos entrevistados

Identificação	Gênero	Idade	Tempo de Experiência	Formação
E01	F	41	13	Especialização
E02	M	33	07	Especialização
E03	M	45	23	Especialização
E04	M	32	11	Mestrado
E05	F	43	21	Mestrado
E06	M	32	13	Especialização
E07	M	36	06	Especialização
E08	M	50	25	Especialização
E09	M	48	08	Especialização
E10	F	43	03	Especialização
E11	F	39	10	Mestrado
E12	M	40	12	Especialização
E13	M	43	02	Especialização
E14	M	32	5	Especialização
E15	F	63	14	Especialização
E16	M	41	12	Especialização
E17	M	38	10	Especialização
E18	M	52	16	Especialização
E19	F	42	20	Especialização
E20	F	40	06	Especialização

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Os dados desta pesquisa foram analisados com a utilização de técnicas de análise de conteúdo e de discurso, com a transcrição dos dados oriundos das entrevistas para o *software on-line happyscribe* e do *software IRAMUTEQ* (Interface de R pour lês Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires), sendo um programa que se ancora no software R e permite diferentes formas de análises sobre corpus textuais.

Bardin (2010) define análise de conteúdo como técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva e sistemática, através de um conjunto de técnicas de investigação e comunicações a fim de descrever o conteúdo das mensagens, descobrindo o que está intrínseco nas falas, por conseguinte, verificando as hipóteses presentes. Após a transcrição foi realizada uma leitura detalhada para agrupar as respostas em cada tópico e para que o pesquisador se familiarizasse com os textos e facilitasse as análises. Para a análise de conteúdo, Bardin (2010) sugere a realização de três etapas distintas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, inferências e interpretação.

A pré-análise consistiu na verificação do material coletado, identificando se as respostas estavam completas e na escolha dos documentos que foram analisados. A etapa da exploração consistiu na codificação e categorização que deu a base e informações que orientadas pelos constructos teóricos e pelas proposições da pesquisa, possibilitaram ao pesquisador realizar as interpretações e inferências. Na última etapa foi realizado o tratamento dos dados com a apresentação de um conjunto de interpretações e inferências. Segundo Bardin (2010), nessa fase de interpretação dos dados o pesquisador precisa retornar ao referencial teórico, procurando embasar as análises dando sentido à interpretação.

Esta pesquisa, em todas as etapas buscou seguir todos os critérios relacionados ao rigor científico, seguindo os requisitos de validade estabelecidos por Kirk e Miller (1986) e os de confiabilidade, com base nas técnicas propostas por Lincoln e Guba (1985). A validade teórica foi alcançada com o estudo da Teoria da Racionalidade Limitada, da Teoria Institucional, dos determinantes do JDM e das novas Normas de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. A realização dos grupos focais confirmou a aderência das teorias ao objetivo da pesquisa.

A validade aparente foi obtida com a submissão do questionário (APÊNDICE D) a especialistas solicitando que avaliassem a clareza das questões, a possibilidade de respostas ambíguas, a extensão das perguntas e que identificassem a necessidade ou não de incluir mais questões. Foram realizadas alterações no enunciado de algumas questões, para torná-las mais compreensíveis, neutras e completas e incluídas novas questões, originando assim o APÊNDICE E.

Os critérios de validade e confiabilidade da pesquisa, que diz respeito à consistência da mensuração e estabilidade dessa mensuração em condições diferentes, foram realizados para garantir que se outro pesquisador realizar uma pesquisa semelhante possa chegar a resultados semelhantes. Sendo assim, durante o processo de codificação dos dados foram realizadas discussões com outro pesquisador, contador e mestre, com experiência em entidades públicas, tendo opinião convergente com o pesquisador. Após a transcrição das entrevistas, foi encaminhada para que os participantes verificassem suas falas e encaminhasse a confirmação de sua participação, dos quais 04 (quatro) retornaram o e-mail.

As análises foram realizadas com o auxílio do software Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Segments de Texte (IRAMUTEQ), sendo um

programa computadorizado livre e com fonte aberta composta por método estatístico, podendo ser empregado nas análises dos dados qualitativos, permitindo a realização de diversos processamentos e análises estatísticas de um conjunto de textos, das mais simples, como as estatísticas textuais clássicas, que calcula a frequência de palavras (lexicografia básica), ou até mesmo multivariadas, que são: a Análise Fatorial de Correspondência (AFC); as análises de similitude; a Classificação Hierárquica Descendente (CHD) ou método Reinert; a nuvem de palavras e as pesquisas de especificidades de grupos (RATINAUD, 2009).

Nesta pesquisa, utilizou-se para o processamento de dados a AFC, que relaciona as palavras e categorias centrais e evidencia por meio de representação gráfica as variáveis significativas de maior significância e suas inter-relações, a qual é constituída por um tipo de análise multivariada (OLIVEIRA; AMÂNCIO, 2005). Também foi utilizada a análise de similitude, que identifica as coocorrências e a conexão entre as palavras (MARCHAND; RATINAUD, 2012). E por fim, foi aplicada a nuvem de palavras, que organiza e agrupa as palavras graficamente conforme a sua frequência, permitindo que haja a identificação por meio do corpus, o arquivo que reúne os textos presentes nas entrevistas (CAMARGO; JUSTO, 2013). O material textual submetido ao software IRAMUTEQ foi referente a um corpus baseado nas transcrições dos 02 (dois) grupos focais e das 20 (vinte) entrevistas realizadas com contadores que atuam no setor público.

As análises foram estruturadas a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional sendo que a primeira foi operacionalizada considerando como categorias os aspectos individuais e da tarefa. Já a Teoria Institucional foi estruturada considerando os aspectos ambientais em três categorias: pressões coercitivas, pressões normativas e pressões miméticas.

As categorias e os elementos foram apresentados seguindo uma abordagem fundamentada nas teorias, sendo definida preliminarmente através de estudos anteriores e depois de confirmada a existência no ambiente de pesquisa através da realização dos grupos focais.

Os grupos focais contribuíram para confirmações, alterações e inclusões de elementos nesse novo ambiente e contexto e que após as discussões dos aspectos individuais, manteve-se somente o conhecimento e experiência, sendo retirados os elementos “capacidade racional e intuitiva”. O elemento “órgãos reguladores” foi

excluído das pressões institucionais, pois para os participantes, não teriam diferenças e trataram igualmente ao elemento “órgãos de controle”. O elemento “responsabilização” foi discutido com mais detalhes no elemento do “risco”, assim foi excluído do roteiro de entrevistas. Outra situação que surgiu após as discussões dos grupos focais foram a inclusão dos elementos legislação, profissionalização, imitação e consultoria, sendo utilizadas como base para o questionário semiestruturado das entrevistas e análises posteriores como apresentado no quadro 5.

Quadro 5 - Elementos presentes no JDM dos contadores		
Teorias	Categorias	Elementos
Racionalidade Limitada	Aspectos individuais	Conhecimento
		Experiência
	Aspectos da tarefa	Complexidade
		Forma de apresentação
		Risco
Teoria Institucional	Pressões coercitivas	Órgãos de controle
		Legislação
		Gestores
	Pressões normativas	Decisão em grupo
		Profissionalização (academia)
	Pressões miméticas	Imitação
Consultoria (respostas prontas)		

Fonte: Revisão da Literatura.

A codificação foi realizada individualmente após a transcrição e a identificação de cada elemento relacionado à Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional, sendo alocados a cada elemento os trechos das entrevistas que correspondem, sendo demonstrado nas análises separadamente. Bardin (1977) define codificação como a transformação, por meio de recorte, agregação e enumeração, com base em regras precisas sobre as informações textuais, representativas das características do conteúdo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de aprofundar a temática e auxiliar na elaboração das entrevistas individuais, foram realizadas duas sessões de grupo focal com contadores que atuam no setor público. Na sequência os resultados do estudo.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA - GRUPOS FOCALIS

As análises foram estruturadas a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional sendo que a primeira foi operacionalizada considerando como categorias os aspectos individuais e da tarefa. Já a Teoria Institucional foi estruturada considerando os aspectos ambientais em três categorias: pressões coercitivas, pressões normativas e pressões miméticas. Quadro 5 apresenta os principais elementos identificados no JDM dos contadores participantes.

A participação dos indivíduos revelou algumas variáveis que influenciam no JDM desses profissionais que atuam no setor público. Isto se observou nas narrativas apresentadas durante as sessões, e os principais resultados são apresentados a seguir.

4.1.1 Aspectos individuais

Dependendo do conhecimento do indivíduo, ele sofre mais ou menos influência de fatores externos ao realizar seu JDM, pois quando se toma uma decisão tendo total conhecimento para embasamento, a pessoa fica com mais segurança para dizer não a qualquer tipo de influência. Para P2, *“quando o contador tem o conhecimento jurídico e ele sabe das consequências desse ato, ele tomará mais cuidado ao tomar uma decisão porque ele sabe que poderá ser prejudicado”*, assim, *“quanto maior o conhecimento do indivíduo tomador de decisão, menos risco ele irá correr”* (P3). Contadores com amplo conhecimento poderão ter respaldo e segurança ao realizarem seu JDM.

Muitas das vezes, ao tomarem decisões, os indivíduos tomam decisões automáticas, rápidas, sem embasamento e o P6 explica que *“tem pessoa que é rápida ao tomar decisão, mas não é porque ela sabe, [...] ela vai fazendo*

rapidamente sem pensar, agora quando a pessoa tem o conhecimento, ela diz, não é por aí". Corroborando com o P6, o P5 acrescenta que "quando se tem conhecimento, tem-se mais receio de tomar uma decisão e o certo seria quanto maior o conhecimento mais decisões ele deveria tomar".

O desconhecimento torna a decisão mais intuitiva, e P4 explica que *"teve um caso em que fui a uma unidade e um contador estava realizando os registros da despesa incorretamente e ele dizia que haveria problemas, mas aí eu peguei um julgamento do TCE onde estava elencando lá aqueles atos que ele estava fazendo errado e mostrei essas responsabilidades civis para ele e que ele poderia ser enquadrado e poderia ser multado por aquilo ali, esse contador entregou o cargo e saiu porque ele tomou conhecimento e ficou sabendo que o que ele estava fazendo estava errado, então, por falta de conhecimento ele fazia aquela atividade ali, quando ficou sabendo, ele disse não vou ficar mais aqui não".*

O fato de não conhecer a matéria onde se deve tomar decisão não exime as responsabilidades do contador, mesmo que essa decisão tenha anuência e é referendada por seus superiores, pois como apresenta o P1 *"tenho várias experiências em que ele falava assim, se o chefe mandar por escrito eu faço e isso é outra falta de conhecimento, porque o fato dele ter um e-mail por escrito falando para ele fazer ele achava que a execução era tudo de quem estava mandando, mas você é tão culpado quanto",* o contador é que tem a responsabilidade de alertar aos seus superiores qual a conduta correta, devendo este ter o conhecimento para tomar a decisão com embasamento legal. Assim o P7 acrescenta que *"o gestor não vai se responsabilizar por que ele fala assim, ele é o profissional, ele é o contador, eu pedi para ele fazer, mas eu pedi para ele fazer certo, esse é o argumento deles.* Mas o código civil é bem claro nas obrigações e atribuições que tem o contador, em tese ele tem que conhecer.

O conhecimento é fundamental no momento de tomar uma decisão, assim, o P12 afirma que *"é o que vai te dar segurança na tomada de decisão se você tiver algum conhecimento. Isso vai te dar um pouco de tranquilidade para você tomar aquela decisão, se você tem conhecimento à parte conceitual principalmente".* Mas existe uma grande dificuldade em relação ao ensino da contabilidade pública nas universidades e algumas entidades públicas não tem de forma organizada, as atribuições, atividades e os procedimentos a serem executados pelos contadores

como apresentado pelo P8, *“a universidade dá somente uma pincelada por cima em relação à contabilidade pública e a maior parte do setor público não tem manuais de procedimento. E aí o contador entra sem saber o que fazer no caso”*.

A falta de conhecimento ao tomarem decisões afeta diretamente a qualidade dos serviços prestados a sociedade, pois como afirma o P13, *“algumas pessoas às vezes tomam decisões sem base e isso é um dos graves problemas que às vezes nós temos na contabilidade pública, principalmente quando a gente trata a parte gerencial dela, eu acredito que isso aí é muito prejudicial quando as pessoas tomam decisão sem conhecimento prévio daquele que está tratando”*, mas quando você tomar uma decisão tendo o conhecimento que lhe permite dar suporte e embasamento nesse processo, os resultados serão benéficos, com ganhos para a melhor aplicação dos recursos públicos.

Como apresentado anteriormente na revisão da literatura, a experiência também influencia no julgamento e tomada de decisão. O contador recém-aprovado em um concurso público quando inicia sem experiências anteriores, a diferença é muito grande nesse julgamento e tomada de decisão em relação ao profissional que já tem experiência. Mas o fato que chamou a atenção nesta pesquisa foram as contribuições em relação à experiência positiva e a experiência negativa.

O P1 acrescentou que *“a experiência pode ser positiva ou negativa, porque às vezes o indivíduo trabalhou uma vida inteira atuando e realizando atividades de forma equivocada, então nesse caso essa experiência será negativa e a questão positiva é quando esse indivíduo traz experiências de trabalhos realizados de maneira correta”*. P3 afirmou que *“a experiência pode ser boa ou ruim, porque se tiver uma prática contábil ruim a experiência dele vai contribuir para uma decisão ruim, agora se ele teve uma experiência seguindo os procedimentos da Norma Contábil, essa experiência vai contribuir para uma decisão correta”*. P4 acrescentou que *“se a pessoa tem uma experiência tanto positiva quanto negativa ela vai influenciar em relação a uma pessoa inexperiente”*.

A experiência influencia no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo diferenciada daqueles que tem e daqueles que não têm experiência, bem como daqueles que têm experiências de forma negativa e de forma positiva. Outra situação é o fato de alguns profissionais terem experiências e assim, deixam de atualizar com a teoria, atuam somente na prática, sem observar as mudanças que

ocorreram. Para o P5, *“a teoria e a prática tem que andar juntas, a questão do contador por experiência é que ele se esquece da teoria”* e P2 afirmou que *“muitos contadores realizam seu JDM de forma automática, da maneira que lhe ensinaram, e não alia teoria e prática, ele vai só na prática e a experiência dele na tomada de decisão é prática, se eu já fiz e deu certo, eu vou continuar fazendo assim e pronto”*. Nem sempre, uma situação aplicada anteriormente num contexto poderá ser utilizada depois, mesmo que aparentemente venha a tratar de situações semelhantes, devendo ser analisado caso a caso e assim, verificar qual o melhor encaminhamento.

A falta de capacitação dos servidores da área contábil pode contribuir para esse JDM de forma prática e costumeira, ou até mesmo pelo comodismo de alguns profissionais, pois existem maneiras de buscar o conhecimento de forma gratuita e acessível, neste sentido, P8 acrescenta que *“essa experiência tem muito a ver com a capacitação do servidor porque às vezes o profissional ingressa no serviço público com uma capacitação ruim e onde irá atuar sempre foi feito daquela maneira e sempre foi assim, mas existem outros profissionais que ingressam e já vão desenvolvendo suas funções respeitando a Norma Contábil”*. Muitos profissionais ainda atuam considerando somente o conhecimento empírico e por vezes falta a atualização em teorias.

A falta de experiência do profissional contábil afeta a sua permanência no serviço público, pois além de ter um JDM prejudicado, ele sente-se pressionado em suas decisões. Ocorreu um fato citado por um dos participantes (P6) onde ele afirmou que *“tenho um colega da prefeitura que pediu exoneração porque ele entrou no setor lá que não tinha ninguém para passar nada para ele, e eles disseram, você é o contador e tinha um monte de coisa para ele fazer, pressão do prefeito, secretários e órgãos de controle e aí, ele não aguentou e pediu para sair. Aí ele disse que se ele fosse um contador experiente, de outros concursos, ele poderia resistir ali e ia buscar o conhecimento das rotinas, mas ele sendo recém-formado preferiu não correr riscos, tendo que fazer coisas sem saber”*. Ele sabia que o contador é responsável por seus atos e não é possível alegar desconhecimento.

Considerando a influência da experiência no JDM, ela não pode estar atrelada ao comodismo na busca por novos conhecimentos e nesse sentido o P9 acrescenta que *“eu entendo que a experiência interfere tanto quanto o conhecimento, mas os*

muitos anos de experiência não podem ser confundidos com comodismo, talvez aí a experiência possa ser positiva e negativa, o indivíduo foi ficando experiente e não tomou decisão de forma correta, a experiência nesse caso foi negativa, devido ao comodismo e nesse caso a experiência não foi positiva em relação ao cuidado na realização dos procedimentos contábeis". O profissional da contabilidade tem que saber lidar com esse tipo de experiência para uma tomada de decisão futura porque ela pode ser adquirida de forma correta ou não.

Num momento de mudanças e implementação das novas normas contábeis, a experiência positiva poderá auxiliar os profissionais da contabilidade em seu JDM, neste sentido, o P12 afirma que *"essa experiência trazida de forma correta, poderá contribuir muito para tomada de decisão futura e também auxilia muito na segurança, ela inibe a insegurança"* e complementa que *"quando eu assumi meu primeiro concurso para contador, essa experiência que eu trouxe pois as normas deverão ser implementadas e melhoradas com o auxílio de profissionais com conhecimento e experiência*.

O conhecimento e a experiência são fundamentais no momento de tomar uma decisão, mas existe uma grande dificuldade em relação ao ensino da contabilidade pública nas universidades e em algumas entidades públicas não têm de forma organizada as atribuições, atividades e os procedimentos a serem executados pelos contadores. Para Simon (1965), os indivíduos formam expectativas de resultados de eventos futuros com base nos seus conhecimentos existentes ou em situações já vivenciadas. Sendo assim, percebe-se que o conhecimento e a experiência influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade nessas entidades públicas, como apresentado pela teoria e outros estudos no setor privado.

4.1.2 Aspectos da tarefa

Uma tarefa simples ou complexa influencia diretamente no JDM de profissionais da contabilidade e neste sentido o P1 afirma que *"quando é uma tarefa complexa, o indivíduo vai parar e vai estudar, vai perguntar para alguém, as pessoas têm que deixar de agir por emoção e usar mais a razão"*. Identificar se uma tarefa é simples ou complexa pode ter seus riscos, pois como acrescenta o P12 *"a complexidade de uma rotina contábil que muitas vezes a gente pode tratar ela como*

simples, na verdade ela é complexa aí você a subestima” e o P 14 afirma que “geralmente o que é complexo é algo novo, porque quando é uma coisa já rotineira, ela se torna uma coisa do dia-a-dia da contabilidade, mas às vezes tem ações que são rotineiras e continuam complexa”, mas mesmo que não seja algo novo, tem situações que exige um novo viés, pois ocorrem mudanças na interpretação e entendimento em relação à tarefa.

Mesmo que a tarefa seja complexa, quando se tem o conhecimento e experiência, essa complexidade terá uma influência menor no JDM do contador. Nesse sentido, o P13 afirma que, *“há uma interferência direta do conhecimento e da experiência em relação à tomada de decisão em uma tarefa complexa”*. Assim, a complexidade da tarefa influencia e às vezes inibe o julgamento e tomada de decisão do profissional contábil.

A forma de apresentação de informações obtidas após a realização da tarefa pode influenciar no JDM, pois a informação utilizada como auxílio à decisão pode ser apresentada de diversas formas como numérica, textos, gráficos, vídeos, etc., nesse sentido o P1 argumenta que *“quando vem de uma maneira que você entende é mais fácil da gente poder ajudar, porque se a pessoa não escreve de fato quais são os problemas para que o outro entenda fica difícil”*. O P3 acrescenta que muitos contadores *“têm uma visão da contabilidade só com números, tem gente que pouco se importava com o histórico”* e o P5 apresenta que *“o contador registra atos e fatos e ele também conta uma historinha, ele tem que dizer o fato contábil porque o contador vai analisar se o fato é modificativo, permutativo ou misto, ele não está escrevendo para ele ler e sim para outros lerem”*. Assim, ao realizar seu JDM, o profissional contábil deve se atentar para qual público estará sendo direcionada aquela informação bem como entender de onde veio a informação para que a decisão seja tomada de maneira satisfatória.

Não existe um formato de apresentação de informação específico e ideal para ser utilizado em todos os contextos, mas esses são adequados a cada situação, necessidade e tipo de informação que o JDM exige. O P2 afirma que *“se você tomar essa decisão, ela vai ter reflexos externos e você vai se preocupar um pouco mais com ela, com certeza porque aí tem toda a base legal, assim, às vezes a gente é inibido de tomar uma decisão por conta da complexidade que ela vai alcançar, o reflexo que ela irá trazer”*. Sendo assim, dependendo para quem for à informação e

de como ela é apresentada, poderá influenciar em como o contador irá realizar seu julgamento e tomada de decisão.

Como apresentado anteriormente, o risco influencia em como o contador realiza seu JDM, pois ocorre o receio de ser penalizado por essa decisão, assim, muitos preferem não correr esse risco. Nesse sentido, o P1 contribui dizendo que *“se eu tomar uma decisão equivocada, posso sofrer penalizações financeiras, processos civis e criminais, então esse risco vai interferir no JDM”*. Já o P7 acrescenta que *“as decisões automáticas, que geralmente não dariam problema é que acaba dando um problema maior justamente por ser feito assim e que esse risco poderá traduzir em um risco financeiro, administrativo e penal, devido à responsabilização dessa decisão”*. O risco de que o JDM possa impactar de alguma maneira o profissional contábil faz com que ele tome precauções e coloque limites em suas decisões.

Muitos contadores, para não correrem riscos, preferem tomar uma decisão conservadora e deixam de tomar uma decisão melhor, assim o P5 apresentou que *“para não correr o risco de tomar uma multa, a gente não toma a melhor decisão, para não correr o risco e isso chega a passar do ponto”*. Esse receio pode influenciar e não contribui para a melhoria no processo decisório e assim o P9 afirma que *“o contador hoje tem um pouco de medo de fazer as coisas porque qualquer lançamento que você faça eles vão pegar. Será que você está certo, será que vai dar problema?”*. Assim, quanto maior o risco, maior receio os contadores terão ao realizar seu julgamento e tomada de decisão.

A complexidade da tarefa, forma de apresentação e o risco, aspectos da tarefa apresentados nessa pesquisa foi identificada como influencia no JDM dos contadores dessas entidades públicas.

4.1.3 Pressões coercitivas

As pressões institucionais coercitivas estão presentes no JDM dos contadores no setor público e em relação à pressão exercida pelos órgãos de controle, o P1 apresenta que *“você sabe que é errado, mas como foi o Tribunal de Contas que orientou desse jeito, e são eles que multam e eles estão falando que é assim, eu vou fazer conforme o que eles estão falando, sem fazer nenhum questionamento”*. Num

ambiente onde a norma deixou de ser fechada e abriu espaço para a subjetividade, pode por vezes, JDM ficar condicionado à opinião daqueles que fiscalizam e nesse sentido o P4 afirma que *“no setor público, sempre muda a opinião conforme o auditor que tem no órgão de auditoria e às vezes vem um auditor aqui e diz que você tem que passar a fazer assim, aí você vai fazer assim, aí vêm os outros auditores na outra análise de contas e dizem que isso não era para fazer assim, mas de outro jeito, você vai seguindo a ideia de um auditor sem analisar realmente conforme o que deve ser feito”*. O que falta é um preparo desses profissionais em buscar argumentos válidos para defender o seu JDM e também aos órgãos fiscalizadores, estarem dispostos a ouvir no sentido de trazer melhorias e não ficar somente agindo na coerção.

Difícilmente algum contador, que ao realizar seu JDM vai contrariar um órgão fiscalizador, mesmo diante da certeza de que não está realizando corretamente neste sentido, o P2 afirma que *“tive uma experiência em relação a tomar uma decisão contrária ao TCE, mas será que os contadores geralmente estão preparados para isso? Se você tem convicção e você sabe que é assim, vou fazer do meu jeito e isso não é muito comum... às vezes os auditores vão fiscalizar e querem do jeito deles”*. Mas a falta de conhecimento, leitura e de responsabilidade faz com que esses profissionais sejam mais tendenciosos a acatar as opiniões dos auditores, assim, o P12 afirma que *“se o tribunal disser para fazer assim, com o meu conhecimento e os meus anos de experiência, vou saber que se eu fizer errado e vou sofrer as consequências, então se eu estou tendo a convicção que o correto é fazer isso eu vou fazer isso, se for o que o órgão de controle que está correto eu vou seguir”* e isso às vezes leva o contador a tomar uma decisão sempre considerando a responsabilização e nem sempre a melhor decisão.

Por vezes, os órgãos fiscalizadores não exercem uma orientação conclusiva, assim o P3 complementa que *“os órgãos de controle não ordenam, eles citam o termo poderá, e eles jogam a responsabilidade para o gestor, nunca são conclusivos, e o julgamento é político”*. Além disso, não existe um padrão de orientação a ser seguido e *“os próprios órgãos não se conversam, cada um tem um entendimento diferente e você acaba contrariando algum órgão de controle ou os órgãos governamentais de prestação de contas”* (P7). Mas a questão está quando a unidade recebe a fiscalização e o procedimento já foi realizado e como afirmou o

P11 *“as coisas são feitas do jeito que se entende, só que o conflito e a preocupação só aparecem quando vem as multas, que vão apurar as responsabilidades”*. E quase sempre essa busca pelos responsáveis acaba sobrando para o contador.

Outro tipo de pressão coercitiva identificado nesta pesquisa foi a legislação, que em relação à contabilidade pública, apresentou grandes mudanças, mas ainda com poucas aplicações práticas, assim, o P16 acrescenta que *“eu tenho uma crítica em relação à contabilidade pública, porque você faz o curso de contabilidade, mas a contabilidade pública nem tanto, porque você tinha somente a lei 4.320 para seguir hoje as coisas estão mais instrumentalizadas, por que tem um monte de procedimento que é uma questão de legislação que envolve mais o direito do que a própria contabilidade e o estado não se debruça em cima disso”*. Muitos procedimentos são executados para atender a legislação, mas com os efeitos não ocorrem na prática, nesse sentido o P9 e P13 argumentam que *“diante da legislação, você se sente pressionado, ou trocar a aplicação com base no conhecimento e experiência”* e *“você faz uma nota técnica e ela não tem credibilidade porque não vai ao encontro dos interesses políticos dos gestores, que passam por cima da legislação”*. O que precisa é de um envolvimento maior dos contadores que atuam no setor público com a normatização, para que ao atender a legislação também possa estar contribuindo para melhorias no seu exercício profissional.

Temos a pressão coercitiva exercida pelos gestores que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade que atuam nessas entidades públicas, principalmente quando ocorre troca de gestores devido ao término de seus mandatos, e assim, o P9 contribui mencionando que *“não existe uma continuidade porque pela reforma administrativa tudo que era feito na gestão anterior é alterado pela nova gestão, para começar tudo de novo, aí as pessoas são removidas e na verdade você tem que avaliar o conhecimento”* e P11 complementa que *“as instituições não podem ficar reféns pela troca dos gestores”*. Mesmo que seja comum as trocas de gestores, a base legal contábil deve ser respeitada, mas ocorre a situação de influência política sua sobre a questão técnica.

Em algumas situações, os gestores querem dar respostas rápidas à população quanto à execução de seu plano de governo e como afirma o P7 *“tem a pressão que o profissional sofre para tomar uma decisão um pouco mais rápida... E*

às vezes a intenção é pegar você no afogadilho, você não raciocina e não toma decisão corretamente agora se o contador não tiver maturidade, na questão emocional para segurar e resistir essa pressão". O contador deve exercer com zelo e buscar contribuir com a transparência das informações e não apenas atender a interesses políticos dos gestores atuais e nem buscar um engessamento desnecessário na realização dos procedimentos.

A situação vivenciada pela pessoa interfere em como ela age diante de uma pressão do gestor e nesse sentido, o P3 acrescenta que *"a necessidade faz você aceitar a pressão, e se você ceder, você vai expor um fato e fazer o que o gestor quer, mas o problema vem para você, ninguém vai te ajudar depois"*. Quando o contador está em cargo comissionado ou obtém alguma bonificação para responder pelo setor de contabilidade, ele estará mais suscetível em atender ao gestor e o P9 afirma que *"se o gestor mandar e você não fizer, ele vai arrumar um que faz, porque tem gente que vai querer ganhar uma promoção"*. Às vezes o gestor interfere num procedimento que você desejava fazer de uma forma e ele quer que você faça de outra forma, e o P16 confirma que *"eu mesmo já tomei algumas decisões por influência da gestão e às vezes num procedimento que eu não achava que era o melhor, mas por decisão deles acabei fazendo da forma que eles desejam, pois envolve a questão de hierarquia"*. Sendo assim, fica evidente que a pressão coercitiva exercida pelos gestores influencia no JDM dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público.

4.1.4 Pressões normativas

As pressões institucionais normativas foram identificadas na pesquisa como influência no JDM dos profissionais da contabilidade e a decisão em grupo foi apontada como uma influência positiva como afirmou o P13 *"penso que é no coletivo que vai se construir de maneira sólida a melhoria no processo de tomada de decisão, nem desmerecendo o conhecimento e nem desmerecendo a experiência"* e o P9 complementa que *"dependendo do que vai ser realizado, um colegiado de contadores seria melhor do que um contador individual"*. Quando existe a opção de discutir sobre algum procedimento através de grupos de profissionais, a tendência de que um conjunto de experiências e conhecimentos poderá contribuir para um

JDM com mais qualidade e o P11 ressalta que *“às vezes na área pública a tomada de decisão é muito influenciada por não ter um grupo para formar opiniões”* e que o diálogo da classe fortalece e deveria haver uma maior cooperação entre os contadores.

A academia também foi citada como influência no sentido de não haver uma capacitação de profissionais da contabilidade com o perfil de suportar e resistir à pressão no ambiente de trabalho e nesse sentido o P 3 argumenta que *“o curso não prepara a pessoa para a pressão. E isso tem que ser debatido”* e o P12 corrobora que *“a formação não prepara o aluno a resistir essas pressões e até mesmo o conselho poderia dar um apoio em relação a isso porque às vezes o contador está ali e não tem esse respaldo”*.

Percebe-se que ainda falta avançar no desenvolvimento de pesquisas com esses profissionais, principalmente os que atuam no setor público onde a carência é maior.

4.1.5 Pressões miméticas

O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo, considerando este conceito, o P 14 afirma que *“você coloca uma funcionalidade nova, todos vão utilizar e se estiver errado todos vão errar”* o mesmo ocorre quando os órgãos emitem alguma recomendação técnica como cita o P 11 em que *“às vezes a pessoa lê uma recomendação da auditoria o tem aquilo como verdade, não sabe questionar, e se estiver errado? Foi alguém quem escreveu sobre aquilo e às vezes o caso não se aplica, mesmo sendo parecido”*. Mesmo tendo uma norma e uma recomendação, faz-se necessário o exame individualizado de cada caso para verificar sua aplicabilidade.

Vemos que alguns contadores estão acostumados com respostas prontas e não querem mais produzir o conhecimento e simplesmente esperaram para reproduzir o conhecimento do outro. O P 15 afirma que *“lá na outra unidade a gente fazia assim e dava certo, lá alguém fazia assim e dava certo e eu falo que falta leitura para os contadores, eles não querem e parece que eles não têm vontade de aprender a matéria da área deles”*. Existe uma insegurança dos contadores em fazer

algo novo e assim, sempre buscam copiar o procedimento realizado por outros, assim, o P 9 acrescenta que *“quando se fala de algo novo, algo complexo no setor público a gente tem um péssimo hábito de ter como referência uma pessoa e tem naquela pessoa como se fosse uma enciclopédia”*.

Com isso, a melhoria no processo de JDM pode ser prejudicada no sentido que de esses profissionais estão transferindo para os outros a resolução e a implementação de novos procedimentos.

4.1.6 Análise de nuvem de palavras e similitude - Grupos focais

No que diz respeito à utilização do método da nuvem de palavras, identificou-se o agrupamento e organização gráfica das palavras em função da sua frequência, possibilitando rápida identificação das palavras-chave, como pode ser visualizado na Figura 5 abaixo.

Figura 5 - Nuvem de palavras dos elementos que influenciam o JDM



Fonte: Dados da pesquisa

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA - ENTREVISTAS

Após a imersão no campo de pesquisa e a realização dos grupos focais, foi possível identificar os principais elementos que influenciam no JDM dos contadores que atuam nas entidades públicas, assim, foram realizadas as entrevistas em profundidade, considerando o processo de implementação das normas de contabilidade referente ao processo de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis.

Foram apresentadas inicialmente as influências no JDM dos contadores do setor público nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado e em seguida, foram detalhados os elementos que compõem os aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais.

4.2.1 Influências no JDM dos contadores do setor público nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público também tem passado por um processo de mudanças significativas nos últimos anos, com a convergência da contabilidade pública às normas internacionais. Essas mudanças vêm acontecendo devido à necessidade cada vez maior de obter informações fidedignas dos entes governamentais e para o processo de harmonização internacional das práticas contábeis do setor público (MACÊDO; KLANN, 2014). Nesse sentido, respondendo a primeira pergunta: Como você avalia as mudanças na forma de contabilização no subsistema patrimonial em sua unidade ocorridas pela implementação das NBC TSPs, o E1 avalia que *“essas mudanças são bem amplas e ainda ocorre de forma precária”* e argumenta que *“a grande dificuldade na implementação se refere aos anos e décadas sem um olhar para a questão patrimonial no setor público, bem como a alta rotatividade de servidores nos setores de patrimônio, e devido ao foco somente na gestão dos serviços sem se preocuparem com a evidenciação patrimonial”*.

Com a chegada das normas, um problema identificado se refere à informação que não foi padronizada e os inventários não são realizados de maneira correta, assim, faltam subsídio para a contabilidade realizar as regularizações, pois a informação não chega de forma adequada porque colocam pessoas que não têm

conhecimento técnico para fazer inventário e levantamento, aí não se têm aquele inventário fidedigno que acompanha corretamente os bens móveis e imóveis. Com isso, os registros contábeis possuem erros, pois ocorreram falhas no início do processo e o contador não tem segurança de ajustar porque falta confiança nas informações repassadas pelos demais setores envolvidos.

O E2 avalia que as mudanças geraram um maior nível de detalhes nas informações contábeis com o objetivo de melhorar o controle e avaliação do patrimônio dos órgãos públicos e conseqüente melhoria na tomada de decisão dos gestores públicos, porém esse maior detalhamento na época gerou um volume de trabalho muito maior do que o habitual só que nem todos os órgãos públicos ajustaram a estrutura da contabilidade para atender esta demanda, em termos de estrutura física, de pessoal e de tecnologia, e isso dificultou um pouco a implementação dessas mudanças, fazendo com que elas não sejam atendidas em sua plenitude, e as coisas vem evoluindo, mas não no ritmo esperado.

O E3 avalia como muito boas, pois trouxeram um novo olhar para a gestão do patrimônio público como se tem na iniciativa privada, já para o E4, as mudanças foram bastante relevantes e melhoraram a evidenciação patrimonial dos registros dos bens, mas que ainda não foram implementadas de forma plena. O E8 argumenta que as mudanças ainda estão em fase inicial e não houve avanços significativos para a evidenciação do patrimônio público.

As mudanças têm causado bastante impacto nas atividades diárias dos contadores no setor público e como avalia o E9, *“essa semana para a gente fazer a baixa dos imóveis, está gerando uma confusão danada, e a gente nunca fez essa contabilização pelo sistema e teve uma mudança esse ano da contabilização do código de lançamento, eles alteraram nós tivemos que lançar 2019 todo, fazer tudo novamente, foi feito e agora regularizou”*. Para o E19, as mudanças são *“complexas visto que não temos um software de sistema patrimonial confiável para implementação das normas solicitadas”* e isso é apresentado pelos demais contadores em pergunta específica.

Em algumas unidades, os contadores não observaram as mudanças ocorridas pela implementação das NBC TSPs, pois elas ainda não foram implementadas nem parcialmente, como observou o E20 *“vão ser aplicadas em 2021 na nossa unidade”*. Já outros apontaram que chegaram no meio do processo e

não observaram possíveis impactos por não estarem presentes antes das implementações como citou o E12 “*enquanto profissional como é uma continuidade de um trabalho já executado, eu não senti essa mudança porque eu sentiria se eu participasse dela, no meu caso eu não participei, eu estou dando continuidade a um serviço executado anteriormente*” bem como o E13 quando cita “*quando eu entrei, só dei prosseguimento no trabalho, pois já estava em fase de implementação*” e o E14 complementa “*eu não acompanhei esta transição, tipo, o que era antes e o que está agora, eu só entrei recente, então eu não sei como é que estava antes, só teoria mesmo*”.

Há situações de implementação parcial, mas que não atendem ao que estabelece as normas. Nesse sentido, o E11 avalia que “*está sendo implementada de forma deficiente, [...] a gente ainda não está fazendo todas as mudanças que precisa fazer com relação ao que a norma determina [...] estas mudanças, neste início da implantação, tudo está ocorrendo de maneira gradativa e muito devagar e muito demorado*” e argumenta que “*está muito incipiente ainda a adoção das normas, o controle patrimonial na instituição principalmente nesta questão do imobilizado*”.

O E15 apresenta que uma das mudanças mais impactante foi a aplicação do regime de competência que antes na contabilidade pública se confundia o regime orçamentário com o patrimonial e considerava-se regime misto, sendo de caixa para as receitas e de competência para as despesas, e que “*a partir dessas mudanças a contabilidade pública também passou a ser regida pelo regime de competência*”. Por atuar numa unidade de economia mista, o E15 argumenta que não teve muitas dificuldades e o impacto não foi muito pelo fato da unidade seguir a legislação comercial, a Lei 6404/76 e também a Lei 4320/64, e que para ela as mudanças vieram aproximar a contabilidade pública da contabilidade societária. Nesse sentido, o E16 também acrescenta que as mudanças foram “*positivas, porque toda a evidenciação contábil, principalmente aquela que aproxima as demonstrações contábeis da contabilidade comercial são válidas principalmente do ponto de vista da transparência*”.

O E17 avalia que “*essas mudanças trouxeram a padronização para que fosse possível a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais*” e isso facilita a implementação, pois todos trabalhando em conjunto, os resultados serão

melhores. Já o E18 acresce que *“as mudanças vieram para melhorar a questão do controle, da apuração e a avaliação do patrimônio do setor público”*, considerando que anteriormente no setor público o foco das normas específicas era o orçamento público e agora foi direcionado para o foco patrimonial, trazendo um alinhamento entre o setor público e o setor privado.

As mudanças na normatização que estão sendo implementadas com a convergência da contabilidade aos padrões internacionais exigem conhecimento por parte dos profissionais da contabilidade e esses profissionais, para realizarem seu JDM de qualidade, deverão ultrapassar o conhecimento adquirido em sua área de formação e necessitarão integrar outros conhecimentos de diversas outras áreas como economia, administração, direito, etc. (COSENZA, 2001; JUNIOR, PEREIRA; LOPES, 2008).

Sendo assim, além da formação acadêmica, os contadores deverão constantemente estar se atualizando com a realização de cursos de capacitação. Nesse sentido o E01 argumenta que *“faz tanto tempo que eu me formei, mas a gente tem que estar sempre se atualizando, então, a gente sabe a base e as mudanças e modificações, e mudanças de legislação, as mudanças de registro”* mas alega que o conhecimento adquirido na formação acadêmica é à base do conhecimento.

O E02 considera que o conhecimento adquirido na formação e outros cursos de capacitação tem influência no JDM de maneira parcial, pois atribui uma parte dessa influência a experiência do dia a dia e argumenta que *“considero que influencia até certo ponto, que eu julgo ser cerca de cinquenta por cento da tomada de decisão e o restante é influenciado pela experiência de convívio com outras pessoas na análise de conflitos de interesses”* e finaliza que o conhecimento e experiência devem andar juntos. O E12 acrescenta que *“a prática e os estudos complementares auxiliam até mais do que a própria formação, a formação é o início, mas a prática é muito diferente daquilo que é ensinado, então eu acredito que é tanto a vivência quanto os estudos complementares específicos são tão importantes quanto à formação”*.

Segundo o E03, apesar de ter concluído o curso superior em ciências contábeis há alguns anos e que a implementação estar ocorrendo agora, considera que *“os conceitos contábeis são passados na faculdade e a formação acadêmica*

contribui como base de conhecimento”, sendo assim, ela tem influência direta na implementação das normas. Nesse sentido, o E04 apresenta que “numa análise contábil o contador justamente tem que fazer o julgamento e tomada de decisão não por um comando de uma chefia, não por uma influência política ou qualquer tribunal, mas o nosso julgamento tem que vir a partir de um conhecimento que se adquire tanto na academia quanto o estudo das normas”. E o E05 argumenta que “com certeza, a formação acadêmica é a base técnica profissional e então a partir da base técnica, e dos cursos de atualização o contador acaba lendo as normas e tendo uma forma de interpretação e até mesmo essa base de conhecimento que favorece a implementação”.

Segundo o E15 *“de certa forma, “influencia sim ter esse conhecimento acadêmico em conjunto com os cursos posteriores que a gente vem fazendo para que possamos estar se atualizando”.* Para o E17 *“tem influência porque se não for a formação acadêmica, ou se não for à busca do conhecimento em capacitação, sua tomada de decisão fica pouco subsidiada, mas acho que a experiência no próprio trabalho influencia mais que a própria formação acadêmica ou curso de capacitação”* e complementa que *“é mais no dia a dia, é no cotidiano que a gente consegue compreender melhor o que a gente está fazendo e isso ajuda bastante, lógico que a parte teórica é sempre fundamental é o que te dá conhecimento básico, mas para a tomada de decisão acredito que é a execução prática que ajuda mesmo, o que te dá mais confiança para tomar uma decisão”.*

Segundo o E18, a formação acadêmica e os cursos de capacitação *“influenciam, porque se eu não tivesse o conhecimento teórico não teria como fazer o procedimento na prática, é claro que a prática em conjunto com a formação acadêmica ajuda você a fazer um julgamento melhor diante da implementação das NBCTs”* e acrescenta que *“o conhecimento acadêmico de fato, é a base e se você não tiver uma base de conhecimento teórico, você não consegue fazer isso na prática, mesmo que você tenha experiência na prática você vai ter dificuldade”.* Complementando, o E20 afirma que *“todo conhecimento nos ajuda a melhorar quando nos deparamos com mudanças que exige implantar, adequar ou seguir novas normas com mais eficiência”.*

O E07 também concorda que *“tudo tem que ser baseado nos seus conhecimentos adquiridos na formação e nos cursos que são disponibilizados [...] se*

você não tiver um conhecimento básico, mais os cursos e a sua própria vivência, é muito difícil você tomar alguma decisão". Já o E13 afirma que *"a formação acadêmica não influencia muito, mas alguns cursos de capacitação e pesquisando experiências de outros órgãos ajuda bastante"*. Nesse sentido, o E19 argumenta que influencia, mas *"não o suficiente, acredito que faltam cursos de atualização na área"*.

Com um entendimento diferente, o E06 apresenta que o conhecimento adquirido com a formação acadêmica e outros cursos de capacitação têm pouca influencia no seu JDM na implementação das NBC TSPs e afirma que *"é com conhecimento prático que a gente vai adquirindo experiência no trabalho, seguindo normativas que o próprio estado estabelece"*. Nesse sentido o E08 afirma que *"é pela experiência ao longo dos anos que traz muito aprendizado"*.

O E09 levantou uma questão sobre o ensino da contabilidade pública dentro das universidades e pontuou que *"era notório que a contabilidade dada dentro das instituições é voltada para a contabilidade privada, nós tivemos somente um semestre de contabilidade pública"* sendo assim, os profissionais têm dificuldades ao ingressar num órgão público, onde irá buscar o conhecimento quase que inédito e é preciso enfatizar mais a contabilidade pública dentro das instituições. Nesse sentido, o E16 argumenta que *"influencia muito pouco, pois a contabilidade pública na formação acadêmica é muito incipiente, ela é basicamente uma pincelada, então eu acho que é uma interferência pequena"* e acrescenta que na formação acadêmica deveria ter uma linha mais voltada a prática contábil na gestão pública, que hoje é visto de forma muito superficial o conteúdo aplicado à contabilidade pública.

4.2.2 JDM dos contadores do setor público no processo de incorporação de bens

Em relação à incorporação de bens, a NBC TSP 07 cita que a entidade deve avaliar os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele, sendo assim, todos os custos dos ativos imobilizados devem ser avaliados no momento em que são incorridos (CFC, 2019). Nesse sentido, o E01 afirma que esse procedimento é realizado quase sempre pelo custo de aquisição sendo registrado no setor de patrimônio e financeiro, a acrescenta que *"quando chega para contabilidade, caso haja alguma divergência a gente tem que*

retroagir toda a tramitação do processo pra ver se corrige a conta, então se torna bem amarrado, pois uma aquisição de bens já tem os seus elementos que amarram os registros contábeis e a incorporação se dá na execução da despesa e quando vem pra nós, à gente só confere se entrou na conta correta”.

Nas entidades pesquisadas, o procedimento de incorporação é uma etapa anterior à liquidação das despesas e do processo de pagamento. Nesse sentido, o E02 afirma que *“no momento em que se recebe a nota fiscal, o gestor do contrato pega a nota fiscal e abre um processo de pagamento e envia para gerência de patrimônio as informações acessadas do recebimento dos materiais, em seguida o gerente de patrimônio realiza a entrada no Sistema de Controle de patrimônio e faz o registro no controle de patrimônio no Sistema de Controle de patrimônio e ao mesmo tempo registra no sistema FIPLAN por meio de um documento chamado AQS que é aquisição de bens”*. Dessa forma eles fazem concomitantemente o registro no sistema de controle e o registro do sistema contábil para não ter erros e não ter diferença entre os dois sistemas. Depois de feito isso, o processo segue para o financeiro sendo contabilizado pelo regime de competência, independentemente do pagamento, é realizada a incorporação.

O E04 afirma também que as incorporações são realizadas em outros setores e que essas *“incorporações de bens móveis a partir do momento que há uma alteração patrimonial, ela vem através de orientação particularmente da contabilidade através de instrução de serviço da própria SEFAZ”*. Já em relação aos bens imóveis, o entrevistado afirma que *“atualmente na instituição a gente não tem seguido as instruções e nem as normas brasileiras de contabilidade em relação ao registro dos imóveis, e isso é um problema não só da instituição na qual eu atuo e que está dentro da estrutura do estado, mas é um problema no estado todo”*. O sistema patrimonial do estado está em fase de implementação do módulo dos imóveis e atualmente não existe registro no sistema de patrimônio referente aos bens imóveis e este controle é realizado por planilhas de controle manuais e consequentemente o que está registrado na contabilidade poderá não refletir a realidade dos imóveis dessas unidades.

O depoimento do E05 também acrescenta que o trabalho de incorporação de bens é realizado fora da contabilidade e que *“na incorporação tem um contador que trabalha especificamente no subsistema contábil, mas depende das informações do*

sistema patrimonial e ainda existe dificuldade de ter contadores em todos os subsistemas, e é o contador que vai avaliar e validar os lançamentos que foram realizados anteriormente". Como os servidores que não são contadores não tem conhecimento apropriado das normas brasileiras de contabilidade, mesmo com a orientação do contador essas informações não chegam de forma adequada e assim, o julgamento e tomada de decisão quanto ao procedimento de incorporação fica por conta de um servidor que não tem formação contábil e o contador da unidade irá somente realizar ajustes e correções mensais necessários.

O E06 e E10 afirmaram que em sua unidade a incorporação também é realizada em um setor fora da contabilidade, ficando apenas as conferências e ajustes mensais e anuais para o contador. Nesse sentido, o E14 argumenta que *"faz o acompanhamento inicial por orientação da SEFAZ, pois tem uma orientação para manter o relatório analítico"* e faz o acompanhamento mensal através da realização da conciliação. O E17 apresenta também que *"tem o setor de patrimônio que utiliza as informações do sistema de patrimônio e repassa para o setor de contabilidade para registro no sistema FIPLAN com a orientação da SEFAZ"*.

Já o E13 acrescenta que apesar de o procedimento ser realizado em outro setor, ele e o responsável discutem de forma conjunta e afirma que *"quando ele tem uma dúvida ele entra em contato comigo e com a CGE, e o sistema de patrimônio do Estado, aí analisamos e fazemos juntos e com orientação de outros órgãos"*.

Para o procedimento de incorporação, os contadores entrevistados dizem estar seguindo orientações da SEFAZ e SEPLAG, pois segundo eles essas orientações estão de acordo com as NBC TSPs e nesse sentido o E07 afirma que *"fazemos estas incorporações com base nas instruções técnicas, elaboradas por um órgão central, a Secretaria de Fazenda"* e o E08 acrescenta que *"a SEFAZ como uma gestora do sistema de planejamento orçamento e contabilidade edita e consolida todas estas normas externas a título de orientação"*. O E09 afirma que segue as orientações da SEFAZ e a SEPLAG também acompanha e realiza cobranças quanto ao cumprimento de normas relacionadas aos bens móveis e imóveis, sempre que ocorre alguma mudança nos procedimentos.

Segundo o E11, existe uma padronização nos procedimentos de incorporação de bens e que *"são lançamentos fechados e a gente escolhe a situação que cabe ao caso e este evento faz a contabilização"* apesar do contador interpretar e tomar a

decisão, mas com pouca margem de julgamento. Nesse sentido, o E15 acrescenta que *“tem aquelas instruções orientando cada unidade, e a gente segue o que está lá e você tem que seguir essas regras porque se não você fica fora dos padrões das normas contábeis, pois já existe um parâmetro que eles já estabeleceram para acompanhar a implementação”*. Os E16, E17 e o E18 argumentam que seguem as orientações do Estado, uma vez que elas estão alinhadas com as NBC TSPs.

Os E18, E19 e E20 afirmaram que seguem a orientação das NBCTs direcionado ao setor público, porque seguem o manual do MCASP e as orientações da STN, que são editadas conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade direcionadas ao setor público.

4.2.3 JDM dos contadores do setor público no processo de depreciação de bens

Quanto ao procedimento de depreciação de bens móveis e imóveis e qual critério é utilizado, o E01 e o E02 responderam que seguem *“as orientações do tesouro do estado que é responsável pela normalização, tanto do conselho federal, das normas técnicas quanto do STN”*. Nesse sentido, o E03 acrescenta que *“com base em orientações também da secretaria de fazenda, mas de uma forma geral, pois a unidade vem trabalhando no sistema próprio de depreciação, porque não existe um sistema no Estado que atenda de forma geral”*. A depreciação é realizada de forma incipiente e precária, pois a Secretaria de Fazenda do Estado orienta as suas unidades a fazer um acompanhamento via planilhas de Excel, e apenas uma unidade possui sistema próprio de controle da depreciação, sendo que a SEFAZ vem trabalhando para expandir a utilização desse sistema para as demais unidades.

O E04 afirma que *“registramos a depreciação dos bens móveis seguindo as normas brasileiras de contabilidade, se utilizando de todos os critérios para atendimento das depreciações de acordo com a NBC e também embasado numa orientação técnica da SEFAZ”* e que atualmente foi evidenciado a depreciação atendendo todos os requisitos de classe e grupo dos bens patrimoniais, mas complementa que em relação aos bens imóveis ainda não foi implementado *“estamos com problema, nós não fazemos registro de depreciação dos bens imóveis”* e assume estar descumprindo a normatização.

Segundo o E05, *“[...] utiliza o método linear de acordo com os bens*

depreciados, pois facilita a estabilização”, mas considera que “não poderia ser cem por cento porque, pois existem situações em que poderia ser a depreciação pelo método acelerado [...] é porque não estamos olhando individualmente cada bem em si [...] como ele está sendo utilizado”. E acrescenta que segue orientação do órgão central do Estado que acompanha a implementação de forma geral e assim, os contadores se acomodam e fazem pouco julgamento ao tratar todos os bens de forma geral.

O E06 também corrobora que *“seguimos orientação da SEFAZ, [...] na planilha padrão do estado, e a gente segue ela, então a gente utiliza a planilha do Excel, nela a gente insere os bens móveis, a data de aquisição deles e a própria planilha vai calculando, [...] e tem lá até que mês e que ano vai fazer a depreciação, depois só fica o valor residual”*. Nesse sentido, o E08 afirma que também segue o modelo de planilha do Excel sugerido pela SEFAZ e argumenta que *“não é sistema, hoje a nossa depreciação ela é feita mensalmente, mas é com o auxílio da planilha do Excel, porque o nosso sistema não está parametrizado e não atende essa necessidade ainda”*.

Já o E07 afirma que não está realizando o procedimento de depreciação em sua unidade e acrescenta que existem problemas na composição patrimonial. O E19 também afirmou que *“não fazemos depreciação ainda, por uma série de fatores (sistema inadequado, falta de servidores, etc.), mas algumas unidades fazem e utilizam o método de depreciação linear”*. Já o E10 afirmou que *“não tenho orientação da SEFAZ e também não estou seguindo as normas, eu sei que existem as normas, mas eu estou fazendo conforme os contadores anteriores faziam”* e que realiza o procedimento de depreciação mesmo não sabendo se está sendo feito de forma correta.

O E11 apresenta que na unidade em que atua *“o método de depreciação é o método linear [...] segue as taxas estabelecidas pela Receita Federal, seguindo as normas que a gente tem, as orientações da administração e da STN com base nas normas aplicadas ao setor publicam no Brasil”*. Para o E12, *“a depreciação é feita considerando o índice padrão [...] cinco, dez anos dependendo do bem, então ela segue a lei estadual, que está de acordo com a NBC T e na lei estadual os percentuais determinados por ela”* que são os mesmos percentuais padrão das normas.

Para o entrevistado E13. *“a depreciação é realizada todos os meses e a SEFAZ já manda para a gente uma planilha automática a gente vai lançando ali e já tem as fórmulas e todo o mês eu faço o lançamento, eu cobro do patrimônio para ele me mandar um relatório de aquisições, conforme a planilha que recebemos da SEFAZ”*. Não existe um sistema específico que faz esse procedimento, pois o sistema SIGPAT ainda não realiza a depreciação e no caso dos bens imóveis, a unidade não tem realizado o procedimento de depreciação.

O E14 afirmou que *“a gente verifica conforme tabela da Receita Federal se aquela classe de bens tem um residual e qual a taxa, aí a gente aplica conforme a conta e os itens ali e aplicamos aqueles valores tudo por meio da planilha do Excel”*. O E15 complementa que *“a gente segue os controles de depreciação e todas essas regras que estão inseridas dentro da contabilidade”*. Nesse sentido, o E16 acrescenta que *“a depreciação segue a orientação determinada no decreto 194, é onde determina o método linear, então é essa a determinação, e é esse alinhamento ao decreto que nós utilizamos para fazer a depreciação”*.

O E17 afirmou que não existe um sistema que contabiliza a depreciação, assim, existe o sistema FIPLAN onde é realizado o registro contábil, mas para fazer o cálculo da depreciação, criou-se uma planilha seguindo o modelo no site da SEFAZ e adaptou a realidade do órgão e complementa ainda que *“hoje não temos bens imóveis para depreciar só bens móveis, então a gente utiliza, aí tem o decreto 194 que dá os parâmetros para a gente, valor residual, taxa de depreciação, ano, vida útil, enfim, a gente segue esse decreto, alimenta a planilha e através dela fazemos a contabilização da depreciação”*.

Para o E18, a depreciação no Estado ainda não está bem definida e argumenta que *“temos os percentuais de depreciação estabelecidos na receita federal e seguimos as regras estabelecidas pelo MCASP, que é a orientação elaborada pelo STN”* e acrescenta que em relação aos bens móveis, existe um controle adequado, mas quanto à questão dos bens imóveis ainda encontra dificuldades e que ainda não realiza a depreciação dos bens imóveis porque os documentos existentes acabam tendo divergências entre um e outro e a qualidade da informação recebida não é o suficiente para atender a necessidade.

Já o E20 acrescenta que *“a depreciação é realizada através de um controle de planilhas para obter os cálculos depreciados mensalmente para os bens móveis e*

anualmente para os bens imóveis” e depois realiza os lançamentos no sistema de contabilidade.

4.4.4 JDM dos contadores do setor público no processo de baixa de bens

Em relação ao processo de baixa de bens móveis e imóveis nas entidades pesquisadas, o E01 apresenta que *“normalmente elas são controladas lá no patrimônio, e a contabilidade realiza os lançamentos de baixa conforme a solicitação”*. O E02 apresenta que segue as NBCTs, o MCASP, e a orientação da SEFAZ, e que nunca teve interferência, *“a gente sempre segue as orientações da SEFAZ, nunca houve conflito e só teve estas situações que não estavam previstas no sistema aí teve que pedir para implementar e até que implementa demora e o processo fica parado algum tempo”*, e acrescenta que quando o sistema não permite e não prevê aquele procedimento, tem como realizar um lançamento manual mas que precisa de aprovação dos órgãos centrais que poderá dificultar, e argumenta que *“já estava com um processo lá há alguns meses aí decidi lançar manual mesmo e quando lancei, criaram o lançamento automático no sistema”*.

O E03 afirmou que *“trabalho com uma parte em relação às baixas de bens móveis que é o almoxarifado, a baixa de bens de consumo ela é gerada via ao sistema do Estado [...] que é o SIGPAT, sistema de gestão de patrimônio, consequentemente com base em orientações da fazenda que após gerar os relatórios, fazemos as baixas na contabilidade”*. O E04 acrescenta que não tem sofrido muita influência de órgãos de controle externo quanto a esse procedimento e *“segue orientações basicamente da Secretaria de Fazenda com base na NBC TSP”*. O órgão central de patrimônio do estado atua com algumas normativas e instrui o processo tanto de evidenciação como de depreciação e baixa e as entidades públicas atendem essas orientações, atualmente utiliza o decreto 194/2015 que é o atual decreto do Estado, alinhado com as instruções da SEFAZ e com as normas brasileiras de contabilidade. O estado já tem um padrão, cabendo aos contadores avaliar se este padrão está de fato seguindo as normas e se é aplicável a cada caso.

O E05 afirmou que quando ingressou no setor, verificou com contador anterior que as contas patrimoniais não estavam mais em funcionamento e tinham tido perdas que precisava ser realizado a baixa, mas que o estado ainda é carente em sistemas e pessoal técnicos responsáveis nesta área patrimonial e isso acaba

refletindo na parte contábil, pois ficam por vários anos o bem incorporado sendo que este bem já não existe no meio físico.

Ele acrescentou ainda que *“é importante ter contadores nestas áreas que somos avaliados por um tribunal. [...] pois se o tribunal avalia a contabilidade, o orçamento, o financeiro e o patrimônio, deveríamos ter mais profissionais contábil nesses setores com conhecimento nessas áreas”* porque se a informação daquele setor não chega ao contador, o patrimônio fica muito desatualizado. Assim não tem como realizar o julgamento e tomar a decisão, porque para isso, o contador tem que ter conhecimento do fato contábil.

As baixas normalmente são realizadas na contabilidade sendo solicitada pelo setor de patrimônio seguindo o procedimento estabelecido na NBC TSP e orientação técnica da secretaria de fazenda. Nesse sentido, o E06 afirmou que *“praticamente somos um operador de sistema, o FIPLAN impõe para a gente algumas situações, aí temos que consultar o manual para verificar como faz e quais são os seus procedimentos que ele traz, e adequar à norma técnica dentro do que o FIPLAN permite você fazer”*.

Apesar de os contadores terem o acesso ao sistema e a prerrogativa do JDM para realizar o procedimento, é comum terem que se deslocar à Secretaria de Fazenda e *“é preciso fazer sobre a supervisão de algum contador lá do Estado para ele identificar que eu fiz o procedimento, se eu tentar fazer daqui e peço liberação primeiro pelo e-mail para liberar os procedimentos, na maioria das vezes eles não aprovam, tem que agendar um dia lá e ir lá fazer com eles, e às vezes até tenho divergência, pois faria de outra forma, mas fica um pouco complicado, pois eles não concordam, e afirmam se o procedimento é esse, você vai seguir isso aqui”* (E06). Mesmo que o contador responda aos órgãos de controle da unidade onde atua, falta-lhe autonomia no seu exercício profissional.

Nesse sentido o E06 ainda complementa que *“é complicado até porque eu tive questionamento do TCE por conta da própria SEFAZ, aí eu fui consultá-los para me ajudar na defesa e o contador lá me respondeu que também estava defendendo o mesmo questionamento, pois eles criam o problema e não ajudam a resolver”*.

Na unidade em que atua o E08, o procedimento de baixa de bens ocorre concomitante, sempre que o setor contábil recebe a informação, mas afirmou que essa verificação tem problemas em algumas unidades que ficam em locais

diferentes, pois com equipe de pessoal reduzida, aguardam o relatório da comissão inventariante para realizar as baixas gerais, mas a baixa é realizada mensalmente nas unidades mais próximas. Já o E10 afirmou que *“quando acontece do bem ficar inservível eles fazem a declaração e abrimos um procedimento autorizado pelo gestor geral”*, e só após essa autorização é que realiza o procedimento de baixa no sistema FIPLAN seguindo a orientação do próprio sistema.

Toda determinação de localização, critério ou motivo para baixar determinado bem é feito mediante a criação de duas comissões específicas, sendo a primeira a comissão de inventário que realmente vai buscar a localização do bem, seu valor histórico, valor depreciado, o valor residual e se ainda é servível ou não, após isso, é elaborado um parecer indicando quais bens e o porquê serão baixados, e a outra comissão que vai acompanhar a execução da baixa no sistema contábil (E12). Vemos que nessa unidade o JDM do contador é facilitado por um trabalho em conjunto com vários membros participantes das comissões, mas isso nem sempre é possível em outras unidades.

O E13 afirmou que apesar de possuir bens a serem baixados, ainda não foi realizado o procedimento e acrescenta que *“seguimos a orientação da NBC, e de outros órgãos também, mas até o momento ainda não teve nenhuma baixa, mesmo tendo bens que não foram encontrados e aqueles que são inservíveis e sucateados que vamos fazer a baixa agora”*. Vemos que em algumas situações, existem contadores que ainda tem resistência em realizar o procedimento de baixas de bens, principalmente os com valores maiores, pois acham que poderão ser penalizados por isso e preferem manter esses bens registrados.

Apesar de ser um procedimento simples, o E14 apresenta que encontra dificuldades ao realizar o JDM referente à baixa de bens doados que a informação chegou após três meses e como já foi contabilizado a depreciação, sobre qual valor será realizado essa baixa. A norma contábil afirma é necessário realizar o ajuste da depreciação antes de realizar a baixa e assim, ajustar os valores depreciados equivocadamente nos períodos que não estavam mais sob a guarda da entidade pública.

Outra situação parecida é quanto a bens que foram perdidos em poder de servidores, que nesse caso terá que reembolsar a entidades pública, sendo assim, pede-se o valor líquido do bem já descontando a depreciação, mas isso ocorre após

a conclusão do PAD que poderá levar vários meses para sua conclusão e quando chega à solicitação de cálculo do valor do bem, o contador afirmou que estava fornecendo o valor do mês, mas nesse caso ele deveria apresentar o valor da época em que o bem deixou de fazer parte fisicamente da entidade pública.

O E15 argumenta que *“quando houver baixas, seja por doação ou pelos bens se tornarem inservíveis, utilizamos todo esse critério que está previsto na norma”*. Nesse sentido o E16 afirmou que segue a norma e as orientações estadual quanto ao procedimento de baixa de bens. O E17 também afirmou que *“fazemos o registro das baixas no sistema FIPLAN e seguimos as orientações da SEFAZ, mas o setor de patrimônio faz através do sistema SIGPAT e seguem outras orientações que é da SEPLAG através da central de bens”* onde tem a maioria das orientações para esses procedimentos de baixa de bens patrimoniais.

O E18 afirmou que quanto à baixa dos bens móveis seguem as NBC TSPs que estão consolidadas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, elaboradas pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, mas internamente existem normas estabelecidas pelo órgão central responsável pelo patrimônio público do estado de Mato Grosso, e também são seguidas essas orientações.

Já o E20 acrescentou que a baixa de bens móveis é realizada depois da apuração e ajustes da depreciação, identificando o valor quando lhe é informado que estes bens estão totalmente impossibilitados de uso ou foram doados ou extraviados. Já os bens imóveis somente são baixados no caso de alienação ou doação, sendo lançado no sistema de contabilidade provocando variações patrimoniais aumentativas ou diminutivas no patrimônio da entidade pública.

4.3 Elementos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público (Influências dos aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais)

As análises foram estruturadas a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional, sendo que a primeira foi operacionalizada considerando como categorias os aspectos individuais e da tarefa e a Teoria Institucional foi estruturada considerando as pressões coercitivas,

normativas e miméticas, assim, apresentaremos os principais elementos identificados no JDM dos contadores participantes como apresentado no quadro 5.

4.3.1 Conhecimento

Quanto aos aspectos individuais, o elemento conhecimento foi apontado como uma influência no JDM dos profissionais da contabilidade entrevistados e assim, foi perguntado se os contadores se consideram preparados para realizar o JDM nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis. Nesse sentido o E01 afirmou que apesar de se considerar preparado, em termos de segurança quanto à responsabilização no caso baixa de patrimônio duvidosos, tende a ser cauteloso, pois nos ajustes dos bens imóveis, obtiveram valores a baixar bem elevados e ficou com receio de realizar o procedimento, não por falta de conhecimento, mas sim, por se tratar de valores antigos referente a terrenos que precisaria de mais informações para realizar o JDM pautado pelo aspecto técnico e orientar o gestor, que autorizou o procedimento.

Da mesma forma, o E02 apresenta que se sente preparado em relação aos bens móveis, mas quanto aos bens imóveis ainda faltam orientações para implementação dos procedimentos e argumenta que *“falta um pouco de orientação da SEFAZ ..., porque a gente não realiza esses procedimentos nos bens Imóveis”*. Já o E03, apesar de se sentir preparado para realização desses procedimentos, argumenta que *“não que eu tenha a plenitude do conhecimento, mas me sinto preparado só que o estado é ainda bastante incipiente no trato com esses bens”*, ou seja, tem se o conhecimento teórico mais ainda na prática está num estágio inicial da implementação.

O E04 acrescenta que em relação aos procedimentos contábeis se sente preparado, pois já atuou em mais de uma instituição e argumenta que *“participei do processo desde a origem, tanto da evidenciação como da reavaliação e no registro da incorporação e baixa de bens móveis”*, mas reconhece que em relação aos bens imóveis ainda exista um pouco de deficiência e argumenta que *“a gente tem dificuldade para evidenciação, porque o registro é muito claro, seguindo as normas contábeis, não teríamos dificuldades, mas a parte de evidenciação que temos tido problema hoje na instituição em relação aos bens imóveis”*. O que ocorre é que o

processo de avaliação desses bens geralmente depende do auxílio de um profissional da área.

O E05 apresenta que poderia ter dificuldade na realização dos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis, mas acrescenta que *“acho que eu conseguiria se eu estudasse e tivesse um apoio do órgão central, assim ficaria tranquila para poder realizar os procedimentos sim”*. Aqui vemos que a implementação das normas nesta entidade pública ainda está num estágio inicial. Já o E06 acredita que possui conhecimento e experiência para realizar os procedimentos, pois é um procedimento que faz frequentemente, mas argumenta que *“todas as primeiras vezes que eu faço algo aqui, embora eu até tenha um norte de como seguir o procedimento, eu peço uma orientação para o órgão central para ter um resguardo e faço embasado nesta orientação”* o que mostra que nesta entidade pública os procedimentos se encontram em fase de implementação, apesar de o conhecimento do contador não ser pleno e depender de auxílios externos.

Já o E07 apresenta que não está preparado cem por cento, mas que tem um pouco de conhecimento para tomar decisões quanto às incorporações, depreciações e baixas, mas que algumas dessas atividades são de responsabilidade de outros setores, e afirmou que *“nós temos sim condições de fazer, não posso dizer pra você que estou despreparado, pois com base em instruções, é possível realizar esses procedimentos”*, mostrando que o conhecimento não é pleno para o JDM nesses procedimentos.

Para o E09, pelas mudanças que estão ocorrendo no estado, fica com receio em relação à realização dos procedimentos, pois ainda resta muitas dúvidas de entendimento na implementação, e acrescenta que *“tenho notado muita pergunta se esse elemento faz parte do patrimônio, se é consumo ou permanente, de vez em quando vira esta controvérsia por causa da incompatibilidade com os outros sistemas, por exemplo, o SIGPAT que não está integrado com alguns elementos do FIPLAN e causa um pouco de dúvida para a gente, aí temos que ficar ligando para o pessoal da SEPLAN ou da SEFAZ para entrar num consenso”* a complementa que ainda precisa de treinamento para atuação diante da implementação das novas normas.

A E10 foi categórica ao dizer que *“não me sinto preparada e gostaria de um treinamento e já estou solicitando isso na alta administração”*. Nesse sentido o E11

afirmou que “*me sinto mais ou menos preparado, já dei uma lida na norma que fala do Imobilizado, mas a gente não vem fazendo cursos nesta área de mudança e implementação de normas*”. Esses contadores estão somente seguindo as orientações do órgão central à medida que se deparam com uma situação nova, e que mesmo consultando as normas, não se consideram preparados para o JDM nesses procedimentos.

O E12 afirmou que “*com relação a conhecimento eu digo que não estou cem por cento preparado, sempre tem algo a aprender e você tem que ter essa humildade de buscar ampliar o conhecimento*”, e afirmou que para esses procedimentos, o JDM vem com base num colegiado que é criado através de uma comissão e a decisão nunca é particular. Nesse sentido, o E13 acrescenta que “*para dizer a verdade ainda não me sinto preparado, tenho muito que aprender ainda, eu me formei recentemente e já entrei logo na instituição com pouca experiência*”. O participante também afirma que não teve experiências anteriores e ingressou na entidade pública há dois anos, no meio de um processo de implementação de novos procedimentos e que as atividades diárias consomem bastante tempo, assim, o conhecimento das novidades fica comprometido.

Apesar de realizar as demandas diárias, o E14 afirmou que não se considera preparado quanto ao conhecimento e experiência para realizar o JDM nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis e acrescenta que “*se for para julgar para saber o certo eu teria que ter conhecimento mais aprofundado, capacitação melhor, porque a gente entra no setor e vem zerado e lá você aprende com os colegas, por que o próprio estado não fornece uma capacitação para você*”. Ele complementou que depois de realizado o procedimento, é que procura verificar se está correto ou não, mas quando está iniciando na entidade pública, fica difícil fazer esses questionamentos, pois pode criar uma barreira entre os demais agentes envolvidos.

Já o E15 apresenta que “*sim, tenho experiência e conhecimento e não estou me vangloriando, mas acho que sim*”, mas complementou que esse conhecimento não é completo, pois sempre tem algumas questões tarefas diárias que acaba tendo que questionar. O E17 considera que “*cem por cento acho que a gente nunca está, mas eu acredito que estou preparado e já tenho conhecimento suficiente para fazer esses procedimentos*” e que possui avanços significativos na implementação dos

procedimentos, obtendo elogios do órgão fiscalizador, e isso auxilia nas melhorias do seu JDM por saber que está indo na direção certa.

O E18 afirmou que *“não me considero preparado, pois o meu conhecimento não é o suficiente para fazer uma tomada de decisão nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis”*, pois afirma que a questão patrimonial é muito complexa e não tem tido acesso a orientações adequadas para alcançar um nível melhor do que já se tem atualmente. Já o E19 acrescenta que na maioria das vezes se sente preparado, mas que ainda necessita de mais cursos de atualização da área.

O E20 respondeu que possui o conhecimento, mas a implementação depende das ferramentas disponíveis, pois quando o sistema é interligado e o modelo é padrão para toda a esfera estadual, isso facilita a implementação dos procedimentos. Quando essas operações são integradas, automaticamente o sistema de patrimônio já reconhece a incorporação do bem e já gera o controle de número sequencial de plaquetas para etiquetar os bens móveis. A depreciação também seria lançada automaticamente com base nos parâmetros pré-cadastrados no sistema e fazia a importação para a contabilidade, e o contador somente fazia as conferências.

O processo de JDM do indivíduo está associado à busca por alternativas que estejam de acordo com a aspiração dos indivíduos em um determinado momento (SBICCA, 2014). Os indivíduos sofrem mais ou menos influência de fatores externos ao realizar seu JDM dependendo do seu conhecimento, pois quando se toma uma decisão tendo total conhecimento para embasamento, a pessoa fica com mais segurança para dizer não a qualquer tipo de influência. Contadores com amplo conhecimento poderão ter respaldo e segurança ao realizarem seu JDM.

A falta de conhecimento ao tomarem decisão afeta diretamente a qualidade dos serviços prestados à sociedade, mas quando você toma uma decisão tendo o conhecimento que lhe permite dar suporte e embasamento nesse processo, os resultados serão benéficos, com ganhos para a melhor aplicação dos recursos públicos.

4.3.2 - Experiência

Outro elemento estudado quanto aos aspectos individuais foi a experiência, apontada como uma influência no JDM dos profissionais da contabilidade que participaram da pesquisa. Nesse sentido o E02 considera que têm influência no JDM de maneira parcial e argumenta que *“considero que influencia até certo ponto, que eu julgo ser cerca de cinquenta por cento da tomada de decisão, a experiência de convívio com outras pessoas na análise de conflitos de interesses”* e finaliza que o conhecimento e experiência devem andar juntos.

Para o E17 a experiência no próprio trabalho influencia mais que a própria formação acadêmica ou curso de capacitação e complementa que *“é mais no dia a dia, é no cotidiano que a gente consegue compreender melhor o que a gente está fazendo e isso ajuda bastante, lógico que a parte teórica é sempre fundamental é o que te dá conhecimento básico, mas para a tomada de decisão acredito que é a parte mesmo de execução prática é o que ajuda mesmo, o que te dá mais confiança para tomar uma decisão”*.

O E06 complementa que *“é com conhecimento prático que a gente vai adquirindo experiência no trabalho, seguindo normativas que o próprio estado estabelece”*. Nesse sentido o E08 afirma que a experiência ao longo dos anos traz muito aprendizado. O E04 acrescenta que a experiência advinda da prática auxilia na formação do conhecimento para os devidos registros e para adequar a realidade da entidade pública.

O E08 afirmou que *“acredito que sim, acho que com a experiência nesse tempo de vivência na área de contabilidade, a gente consegue trânsito nos órgãos de controle”*, então, se o contador não possui segurança de realizar o JDM, ele poderá buscar ajuda nesses órgãos fiscalizadores e centrais que com suas experiências anteriores, já sabem onde e com quem buscar as informações necessárias.

Assim, percebe-se que experiências anteriores gera influência no JDM dos contadores e os auxilia na implementação das normas que tratam do procedimento de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis.

4.3.3 Complexidade

Em relação aos aspectos da tarefa, considerando a complexidade como influência no JDM dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público na implementação das novas normas, o E01 respondeu que não seria complexa, se houvesse um compilado de informações disponíveis, mas como não tem, *“por conta da dificuldade do sistema de patrimônio, a falta da estrutura, dos dados base, do controle em si, do que entra do que sai nas contas, da classificação adequada na hora que compra, na hora da execução da despesa até ao pagamento”*, isso tende a deixar as atividades complexas. Com uma informação mais consistente, é possível ter demonstrativos contábeis fidedignos. Outro ponto abordado foi quanto às demais áreas também não estarem estruturadas para isso tornando o procedimento complexo, pois muitas das informações necessárias vêm de outros setores.

Nesse sentido o E04 respondeu que na instituição onde ele atua, os procedimentos de implementação das normas têm sido complexo, porque não tem rotinas de tarefas instruídas através do manual, por exemplo, e afirmou que *“se entra um contador na instituição através de um concurso, ele vai ter um pouco de dificuldade porque ele não tem isto bem claro na Instituição, esta rotina, e acho que hoje nossas tarefas que são desenvolvidas não são instrumentalizadas através de manuais”*, e que fora do próprio setor de contabilidade pode acontecer a mudança de metodologia durante a execução das tarefas pela falta de conhecimento, porque tarefa é rotina e faz parte do desenvolvimento de uma atividade maior, sendo assim, precisa instrumentalizar melhor essas tarefas para atender às próprias normas contábeis.

O E02 afirmou que *“não é que elas sejam complexas, elas são meio subjetivas, e duas pessoas diferentes podem ter interpretações diferentes para a mesma norma”*, sendo assim, a complexidade fica na interpretação da norma e cabe ao contador transformar esse entendimento numa execução. Então a subjetividade da norma dá margem para interpretação de formas diferentes, porque não é algo explícito e isso tem gerado dificuldades para esses profissionais que se adaptaram às normas fechadas.

O E05 afirmou que as normas brasileiras de contabilidade não vão trazer todos os detalhes para implementação no sistema, e isso traz certa dificuldade, principalmente no patrimônio pela diversidade de itens que o estado possui e que

em muitas vezes, o JDM poderá ser falho na realização dos procedimentos e complementa que *“o contador tem que ter um mínimo de conhecimento na escolha de como irá contabilizar e não verificar somente o fato, mas todo o lançamento contábil e claro que é complexo implementar estas normas, tanto é que o grande gargalo do estado sempre foi o patrimônio”*. Principalmente quanto ao julgamento, que deve ser abordado à relação entre a legalidade e o princípio da essência sobre a forma, então as normas são complexas em relação ao patrimônio, na medida em que elas têm que ser adequadas para diversos tipos de bens.

O E06 respondeu que *“não acho complexo, eu acho que é tranquilo, a questão é só de alinhar ela com os nossos procedimentos internos do estado”*. Mas quando não existe um procedimento operacional padrão para servir de base, a influência no JDM é maior porque se faz necessário ir em busca de informações, ou correrá risco de estar realizando o procedimento de forma equivocada. O E07 acrescentou que *“é bem clara a forma que é feito o registro, porém as pessoas não têm o conhecimento devido à rotatividade e desconhecem a forma de executar”*, e assim, a falta de conhecimento torna a tarefa complexa.

O E08 afirmou que *“a SEFAZ tem um grupo de estudos que acompanha a edição dessas normas, aí elas já vem mais light para a gente e já chega mais detalhada e com um grau mais de fácil entendimento”*, o que ocorre em algumas situações é que o contador da entidade pública já recebe as orientações necessárias para a implementação do procedimento e isso ameniza o grau de complexidade para execução, mas ainda existe situação que fica atribuído ao contador realizar o JDM sem que tenha um procedimento padrão já estabelecido, assim eles entendem ser complexo e influenciar em sua decisão.

O E09 argumentou que existe complexidade na implementação das novas normas e que algumas exige um pouco mais de conhecimento e atenção que outras, aumentando assim o tempo de execução, mas nada que o contador não consiga realizar. Nesse sentido, o E10 afirmou que não acha complexa a atividade e o procedimento, e se tiver tempo para implementar e alimentar o sistema, não terá maiores dificuldades.

O E11 respondeu que acha um pouco complexa porque tudo que é novo e vai se iniciar, encontra-se mais dificuldades de sistema, de pessoal, de conscientização dos gestores em relação ao trabalho e sua importância, e que apesar de

teoricamente não ser tão complexa, na prática, principalmente com essa barreira cultural, torna o processo complexo. O E12 afirmou que ainda não tem como avaliar qual a consequência dessa implementação e qual a dificuldade dela, pois elas não foram implementadas completamente em sua entidade pública.

O E13 respondeu que é de fácil entendimento, mas a implementação é complexa, pois teria que ter um tempo hábil para se adequar, e afirmou que *“na minha unidade por exemplo, não tem esse tempo para me inteirar direito, sou só eu na contabilidade, o pessoal do patrimônio e do financeiro”*, sendo assim, teria que ter mais servidores envolvidos na implementação das novas normas e como muito desses procedimentos depende do órgão central, torna sua execução complexa.

O E14 afirmou que não conhece bem as normas e assim, não conseguiu avaliar quais foram às melhorias que elas trouxeram e nem sabe classificar na prática se é complexa ou não. O E15 respondeu que *“às vezes tende a ser um pouco complexo, e o reflexo não é imediato, mas no longo prazo”*, então o contador tem que estar sempre atento aos procedimentos e se estiver encontrando dificuldades, deverão buscar mais conhecimento para auxiliar seu JDM. Já o E16 afirmou que acha complexa por ser generalista e que poderia ser mais pontual em alguns aspectos, pois facilitaria o entendimento técnico, pois assim exige um esforço maior dos contadores que estão aquém de conhecimento técnico.

O E17 também considerou complexa, assim como a contabilidade pública em geral tem essa complexidade pela falta de padronização, pois exige muita informação, como exemplo, o registro de um bem passa por muitas fases e por diversos setores como patrimônio, orçamento, financeiro, até chegar na contabilidade e sofre influências diversas.

A complexidade na implementação das normas pode estar relacionada à orientação recebida, já que parte dessa execução seguirão um procedimento pré-estabelecido. Nesse sentido, o E18 argumenta que os responsáveis pelo acompanhamento da implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade nas entidades públicas buscam apresentar interpretações de como deverá ser realizado o procedimento e procuram informações básicas para trazer auxílios aos contadores das entidades públicas. O E19 apresentou que são complexas por não ter disponível um sistema de patrimônio confiável, o que dificulta muito a implantação de muitas ações e influência no JDM dos contadores nos procedimentos de incorporação,

depreciação e baixa de bens móveis e imóveis.

Neste sentido, Chung & Monroe, (2001) caracterizam a complexidade da tarefa como a dificuldade de exercer uma atividade, variando entre cada tarefa executada e o número de evidências e suas consistências e segundo Bonner (1994), uma tarefa de alta complexidade requer um número maior de informações para serem analisadas podendo aumentar os riscos de imprecisão e incerteza.

4.3.4 Forma de apresentação

Em relação às atividades desenvolvidas pelos contadores na implementação das NBC TSPs considerando como influência a forma de apresentação da tarefa, o E01 respondeu que falta estrutura e controle no recebimento dos dados base em relação ao que deve ser contabilizado, pois a falta de informações ou quando chegam incompletas, prejudica os registros e a classificação adequada na execução da despesa desde a compra até ao pagamento. Com a tarefa sendo apresentada de uma maneira mais consistente os demonstrativos poderão refletir a realidade e garantir a fidedignidade dos relatórios.

O E02 afirmou que *“não tem como você aplicar a mesma regra cem por cento das vezes em todos os casos, cada um é diferente e você precisa interpretar, porque se cada órgão fosse a mesma regra você não precisava de contador”*. Se fosse assim, com o auxílio de um software, os lançamentos seriam automáticos e não precisaria de um contador para julgar. Para alguns contadores, a forma de apresentação influencia no JDM dos profissionais da contabilidade e entendem que a clareza das normas estariam relacionadas às orientações e um padrão nos encaminhamentos que poderia facilitar a implementação, atendendo ao que o órgão necessita (E03; E02).

O E04 respondeu que é preciso instrumentalizar melhor essas tarefas para atender às próprias NBC TSPs, pois muitas das vezes a execução dessa tarefa não depende somente do setor de contabilidade da entidade, mas da própria instituição em dar condições para que a contabilidade atue. O E05 afirmou que a forma de apresentação ainda é geral, e quando chega à contabilidade, o contador tem dificuldades para realizar o julgamento porque faltam informações para aplicar a norma e realizar o procedimento.

O E08 afirmou que *“nós contadores não temos perfil para estar criando nada*

dentro do sistema, e a gente segue as orientações técnicas e a gente fica meio operacional”, assim, a demanda tem que ser apresentada dentro de um padrão que poderá ser exequível. Já o E11 respondeu que *“quanto à forma de apresentação, as mudanças provocadas pelas novas normas vieram justamente para ajudar na explicação e esclarecimento da informação contábil”*, mas que é difícil realizar na prática por não serem enviadas corretamente e na teoria a dificuldade seria a interpretação das normas.

Ocorrem situações em que chega à contabilidade solicitações que não tem reflexo dentro das normas contábeis, dos decretos e da legislação do estado e não tem um procedimento operacional padrão para você se embasar, e por vezes é a forma como foi apresentado que está equivocado, então o contador precisa analisar e devolver para que possa ser instruído o processo corretamente para assim, ele realizar o seu JDM e implementar o procedimento. Sendo assim, apesar de alguns contadores acharem a execução da tarefa de fácil entendimento, quem demanda não tem o conhecimento para apresentar o fato como deveria (E06; E07).

4.3.5 Risco

Em relação às atividades desenvolvidas pelos contadores, o maior risco apresentado pelos contadores participantes da pesquisa é o de interpretar a norma de uma forma e o órgão de controle interpretar de outra, correndo o risco de sofrer penalizações. Sendo assim, o risco da perda influencia muito, o ideal seria se pudessem questionar, ter um debate, mas às vezes não tem essa abertura, não tem um canal para apresentar esses questionamentos nos órgão de controle estadual. Na esfera federal, através da STN, eles fazem audiências para receber propostas de alteração (E01; E02).

O E03 afirmou que *“posso te dizer que o contador corre sim o risco de deixar de fazer e também no caso de fazer de forma contrária que fira a legislação”*, porque essas entidades públicas são fiscalizadas pelos órgãos externos e internamente tem acompanhamento da implementação dos procedimentos. O E04 respondeu que *“acredito que existe risco de você ter uma informação não fidedigna”*, e citou o exemplo da representação patrimonial, que devido ao sistema patrimonial não ser integrado e não ter o módulo de bens imóveis, não representa a realidade patrimonial da entidade pública.

E05 afirmou que *“o risco é porque você faz pra depois ser julgado, podendo tomar multas”*. O E07 respondeu que *“existe sim risco de fazer algum procedimento errado pela falta de conhecimento”*. Para o E08, o risco existe, pois a questão patrimonial é complicada por estar iniciando as implementações no setor público, mas que o contador é soberano para decidir o que fazer e acrescentou que *“seja qual for o valor contabilizado, a gente não consegue sair ileso, por isso, você poderá ser penalizado”*, sendo assim, o cuidado deve ser constante e buscar meios para reduzir os impactos negativos no JDM do contador.

Os riscos são amenizados nas tarefas que estão bem estruturadas, pois já existe um padrão para sua realização e assim, o E09 argumentou que *“não vejo risco de sofrer penalidades lá na frente, acho que a partir do momento que é normatizado, já tem convicção de que aquela é a melhor forma de realizar o procedimento, então não vejo risco de executar”*. O E11 respondeu que *“quanto ao risco eu não vejo, porque o contador tem que desenvolver suas atividades técnicas de acordo com as normas”*, de acordo com o que está estabelecido e se o contador deixar de realizar o procedimento por receio, existe o risco de ser penalizado.

O E13 respondeu que existe o risco de ser notificados pela auditoria e isso gera influência no seu JDM, pois mesmo reconhecendo a importância das implementações das novas normas, com melhorias na evidenciação patrimonial e transparência na aplicação dos recursos públicos, o contador deve-se atentar para esses risco de fazer ou deixar de fazer seguindo o procedimento corretamente e embasado para responder a possíveis questionamentos, pois o reflexo por vezes não é imediato e pode passar anos para chegar às indagações.

Nas entidades públicas os contadores ficam expostos ao risco, pois em seu exercício profissional, ele possui responsabilidades que exige um JDM e responde por isso, mas existem situações que poderá responder por algo que não participou do processo e não foi informado em nenhum momento sobre aquilo, e quando vêm os órgãos fiscalizadores, ele é o primeiro a ser notificado, juntamente com o gestor do órgão. Nesse sentido, o E17 respondeu que *“quanto ao risco costumo dizer que o contador é o primeiro a responder, a gente vê isso na prática que qualquer erro inclusive até de setores que não é o próprio contador que executa, mas a contabilidade acaba respondendo”*, então o risco do contador em procedimentos equivocados ou até mesmo corretos, mas por falta de padronização ou por um

entendimento diferente dos órgãos fiscalizadores, poderão sofrer essas penalizações e esse receio gera influência no seu JDM.

4.3.6 Pressões Coercitivas

As pressões institucionais coercitivas estão presentes no JDM dos contadores no setor público e em relação à pressão exercida, foram considerados como elementos órgãos de controle, legislação e gestores.

4.3.6.1 Pressões Coercitivas - Órgãos de Controle

Em relação à pressão exercida pelos órgãos de controle, foram consideradas aquelas interferências advindas do Tribunal de Contas e Controladoria Geral sendo o controle externo e interno respectivamente e ainda dos órgãos centrais e setoriais de contabilidade. Nesse sentido o E04 apresentou que *“obviamente que nós temos as influências dos órgãos de controle, da própria SEFAZ”* (órgão central), e o E05 argumentou que *“com essa dependência do órgão central, estamos como se não participasse do processo de implementação das normas”*, e só seguindo ordens e a todo tempo sendo restringido por uma orientação do órgão central, que podem estar criando um alinhamento com a política de governo e complementa que *“a opinião do contador da entidade pública não é levada em consideração e é engavetada, como se ele não soubesse de nada”* sendo que todos os procedimentos se iniciam e terminam nessas entidades públicas.

O E06 afirmou que já ocorreu interferência do órgão central quanto a um procedimento que ele discordava, mas teve que seguir o procedimento adotado pelo órgão central. Já o E07 acrescentou que *“já tive interferência interna, com relação a algo registrado no passivo referente a restos a pagar”*, e tinha o posicionamento de que o estorno desse passivo não era viável nem interessante para a administração, porém dentro do órgão, e da assessoria no caso, achavam que era interessante fazer o estorno daquele passivo.

Para o E08, afirmou que no julgamento de contas anual de determinado exercício, um conselheiro do tribunal de contas solicitou que fosse encaminhado para o ministério público, referente a algo de interpretação, sendo assim, apresentou

os argumentos junto à equipe técnica e conseguiu sanar a determinação e complementou que *“o tribunal de contas alcança quem recebeu o produto se fez a conferência, quem atestou na nota fiscal, quem incorporou no patrimônio da entidade e o contador responde solidariamente”*, então a pressão existe e ela influencia no JDM do profissional da contabilidade.

O E12 afirmou que *“com certeza, a interferência acontece, mas a gente tem que justificar e ter um embasamento legal para demonstrar que aquela interferência é equivocada ou errônea* e tentar amenizar essa situação na busca de um entendimento entre as partes. O E15 respondeu que *“sempre leva algum apontamento e que nunca é cem por cento perfeito evidentemente, mas nada além disso e não houve penalidades”* e essas recomendações são normais para pequenos ajustes e melhorias nos procedimentos.

O E17 e o E18 afirmaram já ter recebido questionamentos de órgãos fiscalizadores e que quando um agente externo faz recomendação referente a um procedimento, o contador acaba atendendo, e assim, seu JDM está sendo influenciado por esses agentes. Já o E04 acrescentou que *“posso dizer que é uma influência externa porque nós temos um problema devido à forma que o próprio órgão central de patrimônio entende alguns registros”*, e citou como exemplo, o registro de bens de terceiros onde eles fazem a incorporação de convênios, e quando esses convênios são executados pela instituição, eles são incorporados diretamente na contabilidade como próprios e gera divergência no bem próprio contabilizado, e interfere no JDM do contador, que mesmo discordando, por vezes tem que realizar o procedimento equivocadamente.

O E05 também concorda que sofre pressões institucionais em seu JDM e afirmou que o contador necessita de informações para fazer com que a contabilidade reflita o patrimônio real da entidade pública. O E07 argumentou que sofreu notificação da auditoria devido à incorporação de um bem no patrimônio referente ao conserto do elevador de um prédio alugado, que por ser uma peça de reposição, constava no inventário como um bem. O E 08 respondeu que *“na hora que o tribunal de contas e a CGE falar pra mim assim; olha, faça isso; eu vou fazer”*, isso mostra o quanto o JDM desse profissional é influenciado por esses órgãos fiscalizadores.

O E13 respondeu que *“temos lá interferências internas as externas, que nós podemos sofrer até uma auditoria com apontamentos”*, mas isso é um procedimento padrão dentro das entidades públicas que a cada ano tem suas prestações de contas analisadas por órgãos de controle interno e externos, além do acompanhamento dos órgãos centrais de contabilidade.

O E01 respondeu que realiza os procedimentos com base na legislação, mas que se tiver alguma determinação de algum órgão fiscalizador ou central, que seja por escrito para embasar o procedimento, e complementou que *“normalmente peço orientação para a SEFAZ que é um órgão central antes de mandar qualquer texto, antes de definir qualquer coisa”*, para não correr o risco de já ter alguma orientação técnica padronizada, e que nesse caso não existe discricionariedade para atuação do contador, agora se não está padronizado e não tem orientação, aí ainda é possível discutir e debater para realizar o JDM que atenda a necessidade da entidade pública.

O E02 afirmou que *“com certeza um agente interno ou externo pode ter influência”*, e que se o seu entendimento em relação à posição externa for gerar um risco de sofrer alguma penalização, privilegia a posição externa, mesmo que o seu JDM seja divergente, mas se não existir esse risco, tenta encontrar um balanceamento no entendimento.

O E03 argumentou que apesar de existir essas influências em seu JDM, entende que nos últimos anos isso tem sido amenizado e que possui mais autonomia para fazer o julgamento e tomar a decisão conforme este julgamento, coisa que não ocorria antes e afirmou que *“nós tínhamos às vezes determinação da nossa secretaria de fazenda, e nos víamos subordinados a ela tendo que acatar todas as orientações do procedimento”* que melhor se adequa à realidade de sua entidade.

O E04 afirmou que *“se esta influência externa é uma recomendação do tribunal de contas, e for um posicionamento no qual eu tenho dúvida, eu sigo a orientação do órgão externo”* e se for uma questão somente de entendimento e interpretação da norma, complementa que atenderia a posição do órgão externo por questão de parâmetro do próprio estado, por achar que não teria nenhum motivo não atender uma orientação externa. Afirmou ainda que atenderia de forma tranquila

a orientação da SEFAZ (órgão central) quanto a um procedimento que já está padronizado.

Já o E06 respondeu que existe a pressão do órgão central e argumenta que *“as situações que já aconteceram, todas tivemos que mudar porque eu não tenho acesso para finalizar sem o crivo deles”*, pois existem procedimentos que é preciso de liberação do sistema para concluir o lançamento, e afirmou que *“por coincidência as duas últimas influências deles, foram fontes de apontamento do Tribunal de Contas”*, assim, o contador é pressionado para atender ao órgão central, mas também poderá ser penalizado pelo órgão fiscalizador por atender a orientação do órgão central.

O E07 afirmou que devido sua experiência, busca primeiro informações para embasar seu JDM antes mesmo de procurar o órgão central para pedir orientações, pois o estudo prévio ajuda até na formulação e exposição do problema e busca ter uma argumentação mais sólida para apoiar o procedimento que pretende realizar. Já o E09 afirmou que é mais fácil você aceitar a pressão e realizar o procedimento de acordo com as recomendações dos órgãos centrais e fiscalizadores para não criar desgastes desnecessários, pois correrá riscos de não aceitarem seus argumentos e ainda sofrer penalizações por adotar entendimento divergente.

O E11 argumentou que *“adotaria o entendimento externo, porque enquanto servidor, procuro-me resguardar ao máximo possível nas coisas que eu vou fazer”*, mesmo que tenha que fazer uma análise nessas recomendações para verificar se é aplicável ao procedimento, afirma que o externo teria mais influência do que o interno, não pelo conhecimento técnico, pois entende que o contador é o profissional capacitado para realizar o JDM, mas sim pelo receio de sofrer penalizações.

Com uma posição contrária, o E05 afirmou que *“eu vou pelo meu conhecimento, eu sou dificilmente influenciada, se eu concordar e se a pessoa não trouxer argumentos válidos”*, e complementou que vai estudar sobre o tema e confia em seu conhecimento e experiência para realizar o JDM, apesar de concordar que não adianta discutir com o tribunal de contas se não estiver dentro das normas. Nesse sentido, o E08 respondeu que manteria sua posição, se estiver seguro de seu conhecimento e experiência, independentemente de quem seja o agente e complementa que *“às vezes a gente enfrenta os órgãos de controle principalmente o externo, e o contador passava doze meses, aí o auditor vem fazer o levantamento*

dele em uma semana, e desqualifica todo aquele trabalho que foi realizado durante o ano” e afirmou que pela sua experiência, tem facilidade de buscar esse enfrentamento.

Seguindo o mesmo raciocínio, o E15 afirmou que quando tem certeza que o procedimento foi realizado corretamente com base no seu conhecimento e possui documentos para provar, mesmo sendo questionado e debatido, manterá seu posicionamento, e argumenta que *“o tribunal, a AGE e a SEFAZ são donos da verdade? Nem sempre”*, e assim como poucos, após realizado o seu JDM, não tem receio de ser penalizado ao descumprir alguma recomendação externa por confiar em seu entendimento quanto ao procedimento executado.

Já o E14 afirmou que quando a pressão é de agentes externos como do Tribunal de Contas ou da SEFAZ, não tem nem o que discutir, e complementa *“não sou radical, e também não sou dono da verdade”*. Mas quando a discussão e o confronto é interno, acha positivo por ter vários posicionamentos e o estimula a buscar o conhecimento.

Para o E17, ele buscaria reunir informações de leis e outras orientações para embasar seu posicionamento antes de questionar, pois respeita muito a informação que vem dos órgãos de controle, como de outros órgãos que trabalham em parceria com a entidade pública, e afirma que *“muita das vezes até a própria legislação poderá ter várias interpretações, mas não vejo problema também em voltar atrás ao ver que realmente me equivoquei em alguma coisa”*, e assim, alterando seu JDM para atender as orientações e questionamentos dos agentes externos. Nesse sentido, o E18 afirmou que caso o seu JDM for baseado em seu conhecimento e experiência e estiver divergente dos demais agentes, irá verificar se os questionamentos estão baseados em normas como as NBC TSPs, no MCASP elaborado pela STN, e atenderá o posicionamento de terceiros.

O E01 respondeu que *“tem influência sim, porque às vezes eles olham por uma ótica que você não observou, e principalmente os órgãos de controle, se recomendarem algo para ser feito e você não tem uma justificativa plausível para dar, tem que ser feito”*, e complementa que se a orientação for dos órgãos de controle, recomenda-se que seja alterado o procedimento somente se ela tiver embasada na normatização. Já o E02 afirmou que *“o principal que mais influencia*

no JDM é a SEFAZ”, porque eles editam as orientações e recomendações mais específicas relacionadas ao processo de tomada de decisão.

O E4 argumentou que *“estas orientações e recomendações dos agentes externos devem agregar ao nosso conhecimento e de certa forma trazer influências positivas”* e complementa que os contadores não devem ser fechados, mas acreditar que uma influência externa poderá melhorar a atuação do órgão de contabilidade e dar segurança para o contador realizar os registros. Por isso que muitos contadores acabam seguindo as orientações do órgão de controle ou centrais, pois já foram discutidos em colegiado antes de serem institucionalizadas.

Já o E06 acrescentou que *“eu faço esses lançamentos de validações com base na influência que eu tenho do órgão central e fiscalizadores e também algumas por orientação da CGE”*, e no caso de dúvidas, busca as respostas nas orientações ou através de consulta a esses órgãos. O E07 respondeu que *“entrei em contato com o órgão através do pergunte a CGE, pedindo uma orientação sobre como eu poderia fazer um registro patrimonial”* e acrescentou que seguiu essas orientações por achar ser a forma correta a ser feito.

O E11 afirmou que *“a influência é da nossa setorial contábil que a gente segue e com quem a gente tira dúvidas”*, e o E12 respondeu que *“tivemos influencia com relação à SEFAZ e CGE, e o conselho deliberativo”*, complementando que todas as análises e elaboração dos procedimentos são realizados mediante o entendimento entre esses órgãos. O E13 respondeu que *“a gente entra muito em contato com a SEFAZ, pedindo orientação e eles nos ajudam bastante”*, pois seguem as orientações de outros órgãos porque o setor contábil e de patrimônio da entidade pública ainda estão sendo estruturados e possuem servidores sem experiência e que ingressaram há pouco tempo.

O E14 afirmou que teve seu JDM influenciado pelo órgão fiscalizador quando recebeu uma visita técnica e foi solicitado que fosse realizada a baixa de uns cinco mil itens de bens que não foram encontrados através do inventário físico e ele fez porque foi o tribunal de contas que solicitou. O E15 argumentou que sempre segue as orientações, instruções e as normas repassadas pelo órgão central e acrescenta que *“parece que nós contadores trabalhamos para a SEFAZ, porque qualquer coisa que você não faça, por menor que seja a tarefa, sempre tem ali embaixo que se você não fizer em tal data, o sistema FIPLAN será bloqueado”*, e por vezes é uma

coisa tão simples, como exemplo, não responder um e-mail que já torna motivo de bloqueio e afirma que não gosta desse tipo de pressão porque os contadores são profissionais e responsáveis para responder pela entidade pública perante o tribunal de contas juntamente com o gestor presidente, e concluiu que na maioria das vezes, seguem as instruções que são repassadas pela SEFAZ, pelo tribunal de contas e pela AGE.

O E16 afirmou que as orientações dos órgãos centrais e fiscalizadores têm influência em seu JDM, pois às vezes poderá ter entendimento equivocado da legislação e essa troca de informações e experiências auxiliam na interpretação das novas normas. Nesse sentido, o E18 afirmou que seguem determinadas recomendações de agentes externos quando baseadas em normas legais para que seu JDM tenha melhorias na realização dos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado.

Observamos que as pressões dos órgãos fiscalizadores estiveram presentes nas participações dos entrevistados como elemento que influencia no JDM desses profissionais.

4.3.6.2 Pressões coercitivas - Legislação

Com a chegada das normas, os órgãos se veem com muitos atrasos para se adequarem e correm para atender a legislação e nem todos os órgãos públicos ajustaram a estrutura da contabilidade dos órgãos para poder atender esta nova demanda adicional de trabalho, em termos de estrutura física, de pessoal e de tecnologia, e isso dificultou um pouco a implementação dessas mudanças.

Nesse sentido, o E05 afirmou que *“o quanto é difícil não só para o gestor, mas para o contador, seguir tantas normas em função do princípio da legalidade”*, e complementou que os contadores precisam melhorar a relação com o órgão central, mas não ficar tão dependentes, desenvolvendo condições para realizar seu próprio JDM e contribuir para o crescimento do sistema como um todo. O E12 afirmou que *“a gente tem que justificar e ter um embasamento legal”* e que todos os procedimentos a serem realizados deverão ser previstos na legislação.

O E01 respondeu que faz tudo com o respaldo legal e se agir contrário à lei, responderá diante dos órgãos fiscalizadores com penalidades e acrescentou que o

contador não tem esta discricionariedade para atuar, mesmo que em algumas situações as normas permitam realizar um julgamento e tomar uma decisão. O E12 afirmou que num conflito entre sua opinião e a opinião de terceiros, *“fico com a legalidade”*, e que o contador deve ter o conhecimento aprofundado da legislação ter um JDM com entendimento correto. Nesse sentido, o E14 acrescentou que *“buscaria nas normas, legislação vigente, para saber quem tem razão”*, para argumentar contra alguém que o questionar em um procedimento, pois quando não tem certeza, a legislação vai definir quem está certo ou errado para assim, manter ou alterar sua opinião.

O E17 afirmou que iria buscar informações na legislação e nas orientações de órgãos centrais e fiscalizadores para embasar seu posicionamento, mesmo que por vezes a própria legislação tenha mais de uma interpretação para o mesmo procedimento. O E18 afirmou que tudo deverá ser *“baseado nas NBC TSPs e no MCASP elaborado pela STN”* para que tenha validade para a implementação, pois isso terá influência diante de possíveis questionamentos de algum órgão externo e afirmou ainda que *“determinadas recomendações de terceiro baseadas em normas legais, nas NBC TSP, no MCASP, em análise do TCE, TCU e do CFC, com certeza eu vou seguir essas orientações”* para que a execução dos procedimentos sejam melhorados. Já o E19 acrescentou que o contador deve estar atualizado com as normas vigentes e assim, realizar seu JDM com base nelas, pois seu entendimento deverá ser mantido.

O E16 afirmou que os contadores devem estar conectados com a legislação para responder aos possíveis questionamentos de órgãos de fiscalização, verificando se o questionamento não está relacionado a questões de interpretações da legislação e que isso poderá influenciar no JDM desses profissionais. Já o E20 argumenta que aos órgãos fiscalizadores cabe fiscalizar e remeter a recomendação para ser executada, agora *“as NBC TSPs têm que ser seguidas”*, não sendo uma questão de ser influenciado, mas sim, de realizar o que é correto.

Percebe-se que os relatos corroboram com Martins et al. (2007), que afirmam que o processo de normalização atua de cima para baixo, a partir da lei, com pouca participação do profissional de contabilidade e menos ainda dos usuários da informação e são elas que determinam as normas, os órgãos governamentais regulamentadores e o próprio processo de convergência.

4.3.6.3 Pressões coercitivas - Gestores

Quanto à pressão coercitiva advinda dos gestores, o E05 argumentou que *“a gente tem que seguir a norma interna e ele pode estar sendo influenciado pelo gestor, mas se a gente tivesse um órgão com mais pessoas julgando ficaria mais isento da própria decisão do gestor”*.

Para o E08, *“na administração, você percebe que o interesse vai existir sempre”* e que o contador precisa se resguardar e fazer o procedimento da melhor maneira possível para não ter transtornos futuros acrescentando que *“o gestor quer que faça, vamos fazer”*, mas com um tempo hábil para buscar os meios legais para realização do procedimento e não trazer problemas nem para o contador e nem para o gestor. Nesse sentido, o E01 afirmou que *“o gestor vai seguir de forma adversa só se ele quiser”*, porque o contador está apresentando todo o respaldo legal e técnico, mas mesmo assim ele pode insistir em realizar de outra maneira, com isso, o contador deverá documentar tudo para evitar ter que responder solidariamente com o gestor, pois como afirmou o E20, *“a prerrogativa de realizar o JDM em algumas situações é do gestor”*, mesmo que o contador possua o conhecimento e experiência para auxiliá-lo.

Já o E11 afirmou que *“o gestor ignora o conhecimento técnico do contador, até porque o contador é o último a ser consultado nos processos”*, e acrescentou que em sua opinião o contador da área pública existe para resolver problemas, e não auxiliar no controle do patrimônio público, pois ainda falta conscientização dos gestores em relação ao trabalho e sua importância. Nesse sentido, o E11 também afirmou que existe *“a questão cultural em relação aos gestores, que não dão muito ouvidos para os contadores, então são barreiras que ainda tem que ser ultrapassadas e ainda está bem difícil para acontecer”* e argumenta que o contador do setor público não deveria ser subordinado ao gestor, pois deveriam ser independentes assim como o setor de auditoria.

O E11 acrescenta que *“o gestor público está preocupado com a execução do orçamento e não com o patrimônio público”*, e as mudanças que estão acontecendo na contabilidade pública estão indo na direção onde o patrimônio público possa refletir a realidade. O E16 argumentou que internamente o entendimento sobre os procedimentos podem ser divergentes dependendo da mudança de gestores, pois é

comum acontecer às substituições de secretários, de alguns superintendentes, secretários adjuntos e assim, mudar completamente o entendimento e a implementação das normas.

Na maioria das entidades públicas, o gestor é um agente político e não técnico e isso é outra dificuldade para o setor de contabilidade, que fica subordinado, mesmo que o contador tenha os riscos de ser penalizado no caso de descumprimento da legislação, mas a subordinação ela existe.

4.3.7 Pressões Normativas

As pressões institucionais normativas foram identificadas na pesquisa como influência no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo as principais a decisão em grupo e a profissionalização (academia).

4.3.7.1 Pressões Normativas - Decisão em grupo

Quanto à pressão normativa decisão em grupo, o E05 afirmou da importância da decisão envolvendo os contadores das entidades públicas e dos órgãos centrais, pois as implementações estão acontecendo e eles não participam do processo e somente seguem aquilo que outros discutiram, pois quando surge algum questionamento quanto ao procedimento e procuram o órgão central para levar uma sugestão, ela nem é levada em consideração e é engavetada, como se contador não soubesse de nada.

Já o E12 afirmou que na entidade pública em que atua, as decisões são tomadas por um colegiado e acrescentou que *“tem que ser criado comissão, a decisão nunca é particular, ela parte de um entendimento de uma comissão, de um conselho”*, então tem que seguir esse passo anterior para se chegar à tomada de decisão e isso melhora a qualidade da decisão, pois são vários contadores discutindo as ações para que tenham resultados positivos na implementação das novas normas.

O E13 afirmou que *“quando tem dúvidas ele entra em contato com a CGE e órgãos centrais, aí analisamos e fazemos juntos”*, mas percebe-se que os contadores mais experientes possuem mais acessibilidade aos contadores que

atuam os órgãos centrais e de fiscalização e conseguem discutir e tomar decisões conjunta e isso melhora na interpretação da legislação.

Já o E01 afirmou que *“tem que existir o compartilhamento destas práticas para gente poder tentar achar a solução em conjunto”*, mesmo que o contador de cada entidade pública seja responsável pelos procedimentos isoladamente, mas ficam melhor estruturados em seus procedimentos quando precedidos de discussões entre a categoria. O E17 complementou que se todos trabalharem em conjunto, os resultados serão melhores.

4.3.7.2 Pressões Normativas - Profissionalização (academia)

Considerando a profissionalização como influencia no JDM dos contadores, o E17 avalia que *“essas mudanças trouxeram a padronização para que fosse possível a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais”* e isso facilita a implementação. Segundo o E11, existe uma padronização nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens afirma que *“são lançamentos fechados e a gente escolhe a situação que cabe ao caso e fazemos a contabilização”* apesar do contador interpretar e tomar a decisão, mas com pouca margem de julgamento.

Nesse sentido, o E15 acrescenta que *“tem aquelas instruções orientando cada unidade, e a gente segue o que está lá e você tem que seguir essas regras porque se não você fica fora dos padrões das normas contábeis”*, pois já existe um parâmetro pré-estabelecidos para acompanhar a implementação.

Os E16, E17, E18, E19 e E20 afirmaram que seguem a orientação estabelecida nas NBC TSPs direcionado ao setor público, reproduzidas e detalhadas também no MCASP, elaborado pela STN, e essas normas são editadas pelo CFC num processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. O E01 acrescenta que *“se tem a orientação e tem a padronização tem que seguir aquilo que está determinado”*. Para o E03, *“hoje vejo que tem mais clareza as normas brasileiras, há uma padronização com base em orientações”*. Os procedimentos estabelecidos para implementação das novas normas seguem um padrão que é ensinado nos cursos de graduação e em formação complementar, sendo assim, o contador em qualquer lugar do país terá como base as mesmas instruções.

E01 argumenta que "*faz tanto tempo que eu me formei, mas a gente tem que estar sempre se atualizando, então, a gente tem a base e acompanha as mudanças na legislação e registro*", mas alega que o conhecimento adquirido na formação acadêmica é à base do conhecimento.

Segundo o E03, apesar de ter concluído a curso superior em ciências contábeis há alguns anos e que a implementação estar ocorrendo agora, considera que "*os conceitos contábeis são passados na faculdade e a formação acadêmica contribui como base de conhecimento*", sendo assim, ela tem influência direta na implementação das normas. O E05 e o E15, argumentam que a formação acadêmica é a base técnica profissional e a partir dela somados os cursos de atualização é que o contador terá uma forma de interpretação que favoreça a implementação das normas.

Segundo o E18, a formação acadêmica e os cursos de capacitação "*influencia, porque se eu não tivesse o conhecimento teórico você não teria como fazer o procedimento na prática,*" e acrescenta que o conhecimento acadêmico de fato é a base e se o contador não tiver uma base de conhecimento teórico, não conseguirá realizar o procedimento na prática, mesmo que tenha experiência, irá ter dificuldades. Complementando, o E20 afirma que todo conhecimento sendo obtido na formação acadêmica ou em outros cursos, ajuda a melhorar o desempenho profissional diante da implementação das novas normas.

O E07 também concorda que "*tudo tem que ser baseado nos seus conhecimentos adquiridos na formação e nos cursos que são disponibilizados*" e isso irá influenciar o contador em seu JDM para que seja realizado com qualidade.

4.3.8 Pressões Miméticas

As pressões institucionais miméticas também foram identificadas na pesquisa como influência no JDM dos profissionais da contabilidade. O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo, sendo considerada neste contexto a imitação e a Consultoria (respostas prontas).

Referindo-se a pressão mimética imitação, o E01 respondeu que tem que ter um compartilhamento de modelos de gestão, de registros contábeis e outras

ferramentas que contribua para a implementação das normas e complementou que *“se existe modelos de ações e inovações que tenha sido aplicado em um ou outro órgão e tenha dado certo, isso tem que ser compartilhado”*, e não pode ficar restrito a uma entidade pública, e mesmo implementando o modelo aplicado em outras entidades, é o contador que irá responder perante o órgão fiscalizador.

O E17 afirmou que em vários procedimentos, não existe internamente um padrão para execução, mesmo que a norma permita uma abertura no JDM, e complementa que *“seguimos o modelo que está no site da SEFAZ e a gente pega essa planilha modelo e adapta a realidade do órgão”*. Nesse sentido, o E20 respondeu que quando o modelo é padrão e se tem todas as ferramentas disponíveis juntamente com um sistema integrado, a implementação das normas torna-se mais fácil.

Já em relação ao segundo tipo de pressão mimética estudado a consultoria, diversos contadores que participaram da pesquisa afirmaram buscar por consultorias do órgão central e dos órgãos fiscalizadores em busca de um procedimento padrão e pronto para ser implementado. Nesse sentido, o E01 respondeu que *“normalmente eu peço orientação para a SEFAZ que é um órgão central”* e complementou que se já existe um padrão a ser seguido, fica bem mais simples o seu JDM na implementação das normas e o contador transfere para terceiros discricionariedade de atuação em diversos procedimentos.

Para o E03, alguns contadores tendem a seguir a orientação sem questionar por confiar na informação recebida dos órgãos centrais e de fiscalização após a realização da consultoria, pois o procedimento já vem pronto e não necessitam pensar para que seja realizado.

O E04 afirma que realiza consultas aos agentes externo no momento que realiza o seu JDM e acrescentou que *“registramos embasado numa orientação técnica da SEFAZ e não vejo nenhum problema em atender uma orientação”*, e afirma que se o entendimento for para todo estado, para melhorar a estrutura do estado. No caso de um procedimento novo, realiza-se consulta formal ao órgão central e fiscalizador e assim, realiza o procedimento tendo como base a orientação técnica da secretaria de fazenda, sendo apenas um operador de sistema, porque o que fazer dentro do sistema já está estabelecido (E06).

O E07 respondeu que sempre entra em contato com o órgão central e

fiscalizador pedindo orientações sobre como poderia realizar um registro patrimonial e com base nelas, executa o procedimento entendendo ser a forma correta, pois em caso de questionamentos futuros, já tem a consulta como justificativa para ter realizado o procedimento daquela forma.

Já o E09 realiza consulta por telefone aos órgãos centrais, mas isso não traz segurança, pois não terá como provar que recebeu as instruções de um servidor por telefone e seguiu suas orientações, pois nesses casos as consultas deverão ser formais e com embasamento legal e não simplesmente respostas prontas a questionamentos diversos.

Para o E11, *“muitos lançamentos e rotinas já estão construídos pela STN com a orientação setorial, então o meu sentimento é de certa acomodação”*, e isso gera influência no JDM dos contadores, pois se acostumam com as respostas prontas e não estudam e nem analisam o fato para verificar qual seria a melhor decisão a ser tomada. A espera pelas respostas prontas para realização dos procedimentos por vezes são devido ao receio de arriscar, mesmo que tivesse uma solução melhor, não querem correr o risco de sofrerem alguma penalização. O E13 respondeu *“a gente entra muito em contato com a SEFAZ, pedindo orientação e eles nos ajudam bastante”*, pois afirma ter pouca experiência para realizar o seu JDM.

5 DISCUSSÃO

Com o estudo dos elementos que influenciam no JDM, foi possível discutir os resultados encontrados com base nos conceitos teóricos e nos estudos desenvolvidos, respondendo às proposições relacionadas aos aspectos individuais, da tarefa e das pressões institucionais.

5.1 Influência dos aspectos individuais

As influências no Julgamento e Tomada de Decisão dos contadores que atuam no setor público foram analisadas considerando os pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada apresentada por Herbert Simon onde afirma que os indivíduos possuem limitações cognitivas diante de um processo de tomada de decisão e que na maioria das vezes ele não consegue identificar todas as situações possíveis e soluções disponíveis para tomar uma decisão ótima. “O indivíduo, ou a organização que se compõe de pessoas, defronta-se a todo o momento com um grande número de alternativas de comportamento, algumas das quais são conscientes” (SIMON, 1965, p. 79).

O elemento conhecimento foi apontado como uma influência no JDM dos profissionais da contabilidade para todos os entrevistados nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis nas entidades públicas e que apesar de possuírem o conhecimento na execução dessas atividades e procedimentos, não são completos, corroborando com o pressuposto da Teoria da Racionalidade Limitada e estudos anteriores.

Os entrevistados apontaram que apesar de preparados em relação aos bens móveis, mas quanto aos bens imóveis ainda dependem de orientações para implementação dos procedimentos e reconhecem que ainda existe deficiência em relação aos bens imóveis com bastante dificuldades para evidenciar estes bens pela própria avaliação dos imóveis que precisam de um auxílio de um profissional de outra área.

Com o conhecimento limitado, os profissionais dependem do auxílio dos órgãos centrais de contabilidade para realização dos procedimentos, mas acrescentam que se estudarem as normas e buscarem o conhecimento, essa dependência poderá diminuir e poderão até contribuir com os órgãos centrais no

desenvolvimento e aperfeiçoamento de procedimentos para implementação das novas normas.

É comum a cada nova implementação o contador buscar esse conhecimento e tirar dúvidas com o órgão central, mas não podem se acomodar e ficar aguardando a padronização dos procedimentos, pois para aplicação da norma a cada caso e seguindo as peculiaridades de cada unidade, é necessário o julgamento e tomada de decisão do contador. Pelas mudanças que estão acontecendo, muitos contadores sentem-se receosos em relação aos procedimentos, pois ainda existem muitas dúvidas de entendimento na implementação das novas normas que por características, são normas abertas e subjetivas, deixando margem para o JDM dos profissionais.

A capacitação profissional é fator importante na busca pelo conhecimento, mas isso dependerá de cada profissional que, por diferentes meios poderão suprir essa demanda por informações, pois a execução dos procedimentos faz parte do exercício profissional e da responsabilidade desses contadores. Com isso, não podem ficar aguardando e seguindo somente as orientações dos órgãos centrais. Os resultados da pesquisa Klann e Morás (2018) mostraram que a formação profissional e o nível de escolaridade podem ser decisivos para que os contadores percebam a relevância do processo de implantação das NBC TSPs.

Os resultados do estudo de Marques, Filho e Caldas (2020), apontaram que os contadores possuem um bom conhecimento das NBC TSPs e do MCASP, mas houve pouco investimento em treinamento dos profissionais. Outro estudo realizado pela Pwc (2013) em diversos países mostraram que a falta de pessoal treinado com relação ao regime de competência foi um dos principais problemas apontados.

Mesmo que o contador tenha o conhecimento na realização dos procedimentos, sempre terá algo a aprender para ampliação do conhecimento. Alguns contadores apresentaram ter pouco conhecimento e experiência alegando serem recém-formados e já terem sido aprovados em concurso de ingresso para o cargo de contador, tendo que se adaptarem às rotinas diárias que consomem muito tempo e ainda buscar orientações com outros agentes internos e com os órgãos centrais, restando pouco tempo para pensar em melhorias nos procedimentos internos.

Outros alegaram que quando o servidor ingressa num órgão, ou ele tem o conhecimento advindo de experiências anteriores ou seguirá as orientações que os servidores mais antigos lhe passarão quanto aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis e que nesse início, não se sentem preparados para realizar o julgamento e tomada de decisão com segurança. Além disso, não podem ficar questionando muito porque não possuem todos os argumentos por serem iniciantes e para não causar desconforto com os mais antigos.

Apesar de alguns contadores afirmarem ter todo o conhecimento quanto a esses procedimentos, ao mesmo tempo, afirmaram que em algumas situações surgem questionamentos que necessitam buscar auxílio dos órgãos centrais e fiscalizadores, mas entende como positiva essa busca pelo conhecimento e pela troca de experiências entre as unidades, fazendo com que a implementação ocorra de forma harmoniosa e criando um padrão dentro do Estado.

Existem ainda situações em que os contadores afirmam não ter conhecimento suficiente para o julgamento e tomada de decisão nesses procedimentos por acharem a questão patrimonial muito complexa e pela resistência encontrada devido ao fato de que no setor público, por muitos anos apenas se contabilizava o orçamento e ainda existe uma barreira na adoção de práticas voltadas para a contabilidade no aspecto patrimonial. Isso também foi constatado por Klank & Moras (2018) quando afirmaram que “a falta de conhecimento por parte dos profissionais, gestores e sociedade representa um atraso no processo de adoção das NBC TSPs”.

Ocorreu que mesmo o contador tendo o conhecimento ao realizar o julgamento, em alguns casos teve que tomar decisão divergente por estar engessado a um sistema e não ter disponível todas as ferramentas necessárias e por vezes, a falta de integração entre os sistemas fizeram com que não se aplicasse a norma como deveria e como o profissional contábil entendia ser adequado.

Assim, confirma-se a proposição 1-A: O Conhecimento influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público, onde os profissionais que participaram da pesquisa foram unânimes nesse quesito apresentando suas peculiaridades em cada unidade e situação relacionada aos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis.

Como apresentado nos estudos anteriores, a experiência também influencia no julgamento e tomada de decisão. Um contador recém-aprovado em concurso público quando inicia sem experiências anteriores, percebe-se diferenças em seu julgamento e tomada de decisão em relação ao profissional já experiente. Mas o fato que chamou a atenção nessa pesquisa foram as contribuições em relação à experiência positiva e a experiência negativa.

A experiência influencia no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo diferenciada daqueles que tem e daqueles que não tem experiência, bem como daqueles que têm experiências de forma negativa e de forma positiva. Os resultados da pesquisa de Silva & Rosa (2015) mostraram a importância da experiência e do conhecimento dos contadores para o sucesso da implantação de novos procedimentos.

A utilização da experiência negativa ocorre quando alguns profissionais trazem experiências anteriores, mas deixam de se atualizar com a teoria, atuam somente na prática, sem observar as mudanças que ocorreram. Nem sempre, uma situação aplicada anteriormente num contexto poderá ser utilizada depois, mesmo que aparentemente venha a tratar de situações semelhantes, devendo ser analisado caso a caso e assim, verificar qual o melhor encaminhamento.

A falta de capacitação dos servidores da área contábil pode contribuir para esse JDM de forma prática e costumeira, ou até mesmo pelo comodismo de alguns profissionais, pois existem maneiras de buscar o conhecimento de forma gratuita e acessível. Muitos profissionais ainda atuam considerando somente o conhecimento empírico e por vezes falta a atualização em teorias.

A falta de experiência do profissional contábil afeta a sua permanência no serviço público, pois além de ter um JDM prejudicado, ele sente-se pressionado em suas decisões e o contador é responsável por seus atos e não é possível alegar desconhecimento. Considerando a influência da experiência no JDM, ela não pode estar atrelada ao comodismo na busca por novos conhecimentos. O profissional da contabilidade tem que saber lidar com esse tipo de experiência para uma tomada de decisão futura porque ela pode ser adquirida de forma correta ou não.

Num momento de mudanças e implementação das novas normas contábeis, a experiência positiva poderá auxiliar os profissionais da contabilidade em seu JDM, assim, uma boa decisão está muito além do conhecimento técnico, pois as normas

deverão ser implementadas e melhoradas com o auxílio de profissionais com conhecimento e experiência.

Para alguns participantes da pesquisa, a experiência tem influência parcial no JDM sendo considerado a vivência no dia a dia, convívio com outras pessoas na análise de conflitos de interesses e que com a experiência adquirida no próprio trabalho é que se consegue compreender melhor o que está sendo implementado, e que a tomada de decisões é a execução prática advinda do conhecimento, mas muito mais pelas experiências anteriores que dará mais confiança para tomar uma decisão.

Mesmo sendo a implementação de novas normas, as experiências anteriores dos contadores é importante, pois esses profissionais que já passaram por implementações de outras normas anteriormente, possuem o conhecimento prático adquirido que os habilita a realizar os novos procedimentos seguindo normativas que o próprio estado estabelece. Já os menos experientes terão mais dificuldades na execução desses procedimentos e terão que ter maior suporte dos órgãos centrais pela falta de segurança ao realizar o julgamento e tomar decisões adequadas à realidade do órgão onde atua.

O profissional com experiência consegue absorver melhor a novas rotinas, pois no caso de dúvidas, já sabem a quem recorrer e já possuem relacionamentos dentro das unidades de suporte e órgãos de controle e tem argumentos para defender seu posicionamento nesses procedimentos em que as normas exigem o julgamento.

Os resultados apontaram que a experiência influencia no JDM dos profissionais da contabilidade confirmando através das participações nos grupos focais e das entrevistas realizadas, a proposição 1B: A experiência influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Assim, considerando os aspectos individuais conhecimento e experiência, apresenta-se a análise de similitude que possibilita a identificação das co-ocorrências entre palavras e seus resultados (MARCHAND; RATINAUD, 2012). Na figura 7 com o leque semântico de palavras que foram mais frequentes no texto e suas evidentes conexões, podemos identificar os elementos de maior centralidade, que são: procedimento, conhecimento, experiência, preparar, bem, JDM, imóvel, móvel e implementação. Esses termos permitem a identificação da estrutura

tarefa complexa também deverá gerar um entendimento técnico, e o contador deverá buscar o conhecimento para equalizar essa dificuldade. Kahneman (1973) relaciona a complexidade da tarefa com capacidade de atenção ou de processamento mental que um indivíduo necessita para completar uma tarefa.

Assim, a complexidade da tarefa influencia e às vezes inibe o julgamento e tomada de decisão do profissional contábil. Isso corrobora com Santos e Cunha, (2019), que afirmaram que a complexidade da tarefa gera um maior número de incertezas para realização dos julgamentos e tomadas de decisões, pois o nível de dificuldade empregado nas tarefas envolve pressões e o concluíram que um maior nível de complexidade diminui a propensão à realização de ajuste contábil, gerando influência no JDM do contador.

Para alguns contadores, as tarefas desenvolvidas na implementação das normas relacionadas aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis não seriam complexas se houvesse um compartilhamento de informações entre os agentes envolvidos, mas como isso não ocorre na prática, torna-se uma atividade complexa devido ao fato de não terem sistemas informatizados adequados, falta da estrutura e de base de dados confiável devido a erros de classificação de bens no momento da sua incorporação. Para gerar informações, o contador demanda informações e por vezes ela não chega de maneira correta tornando o processo complexo.

Para outros, as tarefas não são complexas em sua execução, mas são subjetivas, sendo características das atuais normas a necessidade de julgamento por parte dos profissionais da contabilidade, onde poderá ter diferentes interpretações para aplicação da mesma norma, que diante da racionalidade limitada dos agentes envolvidos, buscarão uma decisão aceitável, não que ela seja a melhor das opções disponível.

A complexidade está relacionada com cada organização, pois dependendo da entidade pública, ela tem manuais de procedimentos organizados e as rotinas são discutidas e implementadas seguindo um padrão, mesmo em situações que tenha margem para o julgamento profissional, ele já terá uma base de informações e diretrizes pré-estabelecidas para tomar a melhor decisão. Nesse sentido, Flamholtz (1996) afirmou que a estrutura organizacional atua como uma ferramenta de controle e evidencia os comportamentos esperados dos indivíduos no desempenho de suas

funções.

A tarefa torna-se complexa quando ocorre rotatividade desses profissionais e quando a unidade não tem essa estrutura de informações disponível estando à implementação em andamento e neste caso, tendo que iniciar novamente, perdendo aquilo ou quase tudo que já havia sido realizado.

A complexidade da tarefa na implementação das normas influencia no JDM dos contadores, pois as normas brasileiras de contabilidade não vão trazer todos os detalhes para implementação e nem tem como prever todas as situações possíveis. Existe uma diversidade de patrimônio que o estado possui e a questão patrimonial sempre foi um problema no setor público e o profissional contábil tem que realizar seu julgamento e tomar a decisão levando em consideração a legalidade e princípio da essência sobre a forma, e por vezes a cultura organizacional do foco orçamentário dificulta a nova abordagem da contabilidade patrimonial.

Além do conhecimento que influencia na complexidade da tarefa na implementação das novas normas, existem outras dificuldades, pois devido à falta de sistemas, de pessoal, de conscientização de alguns gestores em relação à importância da implementação das normas contábeis, torna-se o processo complexo, sendo que teoricamente não seria tão complexo e não geraria tanta influência no JDM, mas na prática principalmente com questão cultural que precisa ser superada, faz com que ocorram dificuldades.

Observou-se ainda que para alguns contadores a complexidade da tarefa é amenizada porque existe um grupo de estudos nos órgãos centrais que acompanha e dão as diretrizes necessárias para a implementação das normas que chega de maneira mais detalhada às unidades, sendo assim, a influência no JDM tem impactos menores.

Outra questão foi em relação ao aumento da demanda dos serviços com a implementação das normas, que para alguns não são complexas e teoricamente não influencia no JDM, mas a sobrecarga de serviço e a falta de tempo para a implementação afeta diretamente o JDM desses profissionais, pois por mais que não achem a tarefa complexa, ela demanda atenção e uma série de procedimentos para que seja cumprida de maneira adequada.

Os estágios da implementação em cada unidade são diferentes e mesmo que alguns a têm por complexa e que tem influência em seu JDM, para outros ainda não

é possível afirmar os impactos dessa influência, pois chegaram à unidade já em fase de implementação e não acompanharam como era antes, já outros ainda estão num estágio inicial da implementação.

As normas relacionadas aos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis para alguns contadores são de fácil entendimento, mas a implementação é complexa e precisam ter um tempo hábil para se adequar, mas as atividades diárias já consomem todo esse tempo em relação a uma implementação nova.

Os profissionais da contabilidade que atuam no setor público ainda esperam pela padronização dos procedimentos, achando a implementação das normas complexa por serem subjetivas e exigir o julgamento e também porque muitos dos procedimentos passam por outros setores, como exemplo, pelo setor de patrimônio, orçamentário e financeiro sofrendo influências em cada um deles até chegar ao setor de contabilidade.

As normas estão sendo implementadas gradativamente nas unidades públicas e a complexidade tem influenciado o ritmo dessa implementação, pois a cada situação, surgem novos questionamentos e os contadores têm que tomar posição e realizar o procedimento que na maioria dos casos, seguem orientações dos órgãos centrais de contabilidade.

Campbell (1988) argumenta que a execução de tarefas de alta complexidade podem gerar informações mal estruturadas, com ambiguidade e de difícil entendimento e de acordo com Libby e Lipe (1992) e Bonner (1994), o aumento da complexidade da tarefa tende a prejudicar a qualidade do JDM. A complexidade interfere no JDM devido à falta de sistemas que atenda ao que a norma traz e às vezes os contadores até julgam de acordo com as normas, mas a tomada de decisão não acontece pela impossibilidade técnica dos sistemas existentes.

Sendo assim, confirma-se a proposição 2-A: A complexidade da tarefa influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público, pois ela atrasa a implementação ou quando o procedimento é realizado, ele não retrata o JDM do contador da entidade pública, mas sim, as orientações de órgãos centrais.

Já com relação à forma de apresentação da tarefa, ela pode influenciar no JDM dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público, pois a informação utilizada como auxílio à decisão pode ser apresentada de diversas

formas como numérica, textos, gráficos, vídeos, etc. Assim, ao realizar seu JDM, o profissional contábil deve se atentar para qual público estará sendo direcionada aquela informação bem como entender de onde veio à informação para que a decisão seja tomada de maneira satisfatória.

Apesar de existir um padrão de apresentação das informações contábeis no setor público, outras poderão ser acrescentadas e agregadas para atender a cada situação, necessidade e tipo de informação que o JDM exige. E assim, dependendo para quem for à informação e de como será apresentada, poderá influenciar o contador em seu julgamento e tomada de decisão. Considerando os estudos anteriores e os resultados dessa pesquisa, confirma-se parcialmente a proposição 2-B: A forma de apresentação da tarefa influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Às atividades desenvolvidas pelos contadores na implementação das NBC TSPs devido à falta da estrutura adequada e uma base de dados confiável, tem influência no seu JDM, pois o contador sabe que por vezes ocorre inconsistências na informação que estão sendo geradas e o demonstrativo não refletirá a realidade não sendo possível garantir a fidedignidade dos relatórios.

As novas normas, pela características de serem mais subjetivas, tem influência em como as informações são apresentadas aos diversos públicos interessados e nem sempre é interpretada da mesma forma entre eles, mas não se pode esperar por um padrão de entendimento num cenário de diferentes situações onde cada unidade tem suas especificidades.

Por vezes, apesar de a forma de apresentação da tarefa ser clara em seu entendimento, ela falta ser instrumentalizada, pois sua execução não depende somente da contabilidade, mas de toda a estrutura organizacional, e tem influenciado no JDM dos contadores que mudam suas decisões para atender ao que é possível com aquilo que está disponível.

A forma de apresentação das tarefas tem influência no JDM individual por serem advindas de normas gerais para aplicação geral e com margem para o julgamento individual, e essa influência tende a diminuir com o avanço das implementações. Existem situações que dependendo da forma como a tarefa é apresentada, o profissional contábil tem dificuldades para encontrar um embasamento nas normas atuais, o que gera influência no seu JDM, pois terá que

tomar uma decisão sem existir um procedimento formal estabelecido.

Muitos profissionais da contabilidade quando deparam com uma situação onde ele tem que fazer um julgamento e tomar uma decisão, preferem transferir essa responsabilidade para os órgãos centrais de contabilidade, solicitando informações e orientações quanto ao procedimento e seguindo as orientações técnicas, ficando somente na execução operacional, pois admitem que da maneira com que as tarefas são apresentadas no setor público, não existe a possibilidade de mudar a implementação considerando aquilo que acharem adequado para aquela situação.

Para a maioria dos participantes da pesquisa, a forma de apresentação das tarefas é clara teoricamente, mas na prática pode ocorrer dificuldade de interpretação das normas para sua implementação. Para outros a forma de apresentação não está adequada para o entendimento do contador na área pública, mesmo que o conhecimento da contabilidade deva ser a nível geral, a contabilidade pública tem as suas particularidades, pois as mudanças que vêm ocorrendo trouxeram uma aproximação com a contabilidade privada, e ainda existe uma barreira cultural para que os princípios aplicados sejam aceitos nas entidades públicas.

Quanto à influência do risco no JDM dos contadores que atuam no setor público, os estudos anteriores e os resultados da pesquisa apontaram que esses profissionais têm receio de serem penalizados por essa decisão, assim, o risco de realizar um JDM que possa impactar de alguma maneira o profissional contábil faz com que ele tome precauções e coloque limites em suas decisões.

Muitos contadores para não correrem riscos, preferem tomar uma decisão conservadora e deixam de tomar uma decisão melhor. Esse receio pode influenciar e não contribui para a melhoria no processo decisório. Assim, quanto maior o risco, mais receio os contadores terão ao realizar seu julgamento e tomar decisão. Com isso, pode-se confirmar a proposição 2-C: O risco influencia no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Em relação às atividades desenvolvidas pelos contadores, o maior risco apontado foi referente a multas impostas pelos órgãos de controle relativo à interpretação das normas de uma forma e o órgão de controle interpretar de outra. E assim, o JDM desses profissionais é influenciado de acordo com as orientações dos

órgãos centrais de contabilidade ou tribunal de contas, principalmente pelo tribunal de contas que vai fiscalizar e o risco da perda financeira é bastante comum, sendo que por vezes não existe como questionar e nem justificar o procedimento adotado, pois quando o órgão fiscalizador chega, tudo já foi implementado e se estiver algo considerado errado, virão às penalidades aos responsáveis (SCOTT, 2008).

Além do risco de realizar a tarefa de forma equivocada, existe ainda o risco de não fazer porque as auditorias são feitas com base nas tarefas executadas, mas também em relação àquelas que deveriam ter sido realizadas, mas não foram. E isso é fiscalizado pelos órgãos externos e internos que têm acompanhado a implementação.

Alguns contadores seguem as orientações às vezes sem nem questionar devido à insegurança, por terem os órgãos internos e externos como detentores de conhecimento pleno e, mesmo acreditando no contrário e tendo opinião divergente, não tem a iniciativa de questionar e somente seguem a orientação para não terem que assumir o risco de sofrer penalidades, principalmente a financeira. Existe também o risco de a contabilidade não representar uma informação fidedigna, pois por vezes o contador fica responsável pela consolidação dessas informações que é realizada por diversos setores, mas quando encaminhada para o setor contábil, ela não vem como deveria, faltando informações ou com erros em sua execução.

Às vezes o contador sofre penalizações por algo que ele nem sabia ou que não provocou, e passa muito tempo realizando notificações a terceiros para se resguardar de sofrer penalizações diversas. É quase certo que a representação patrimonial das entidades públicas não reflete a realidade e deverá levar algum tempo para isso acontecer, mas fica a cobrança para os contadores que nesses aspectos precisam que a informação chegue até ao setor contábil para registros e adequações.

Ocorreram durante a pesquisa muitas reclamações sobre a falta de apoio dos gestores para a implementação das novas normas, pois demandaria um envolvimento de todos para a realização dos procedimentos para não ter o risco de gerar uma informação que não tenha confiabilidade referente ao patrimônio da instituição. De certa forma o contador fica exposto aos riscos, principalmente por tomada de decisões que o contador é o último a saber, pois os demais envolvidos o

deixam fora das discussões do processo e quando dá problema eles simplesmente encaminham para o contador resolver.

O contador quase sempre é o primeiro a responder, pois qualquer erro, inclusive os que se referem a outros setores, é de início atribuído ao contador que tem que ficar buscando justificar e comprovar que orientou os setores e que as falhas não ocorreram devido à atuação do profissional contábil. O risco de tomar multas dos órgãos fiscalizadores é real porque a entidade pública sofre a auditoria posteriormente à execução, ou seja, depois que os procedimentos já foram realizados e já não é possível realizar ajustes que reflitam aquelas demonstrações contábeis do período fiscalizado. Por isso, mesmo as normas permitindo o julgamento de tomada de decisão pelos contadores, a maioria deles não faz uso dessa permissão e fica aguardando a criação de um padrão de decisão para realizarem os procedimentos.

Ao realizarem um novo procedimento, os contadores que atuam no setor público ficam receosos se o que estão executando está correto, e sempre vão atrás de alguma orientação para embasar, mesmo que se JDM esteja mais próximo do ideal, eles não querem correr riscos de sofrer penalizações. Dos participantes da pesquisa, ocorreram casos de penalização através de multas e também, em menor quantidade, caso de responsabilização penal, com condução coercitiva para prestar depoimentos e muito desgaste à imagem do profissional.

Por vezes, um procedimento bastante comum como, por exemplo, a baixa de material permanente de bens inservíveis ou não identificados no inventário, poderá ocasionar sérios problemas aos contadores, pois para realizá-lo, este processo deverá estar bem instruído e devendo ser avaliado por uma comissão, verificar se foram abertos os procedimentos administrativo disciplinar - PAD para verificar o que ocorreu com aqueles bens e por vezes essas etapas não dependem do contador, e assim, pra não correr riscos, ficam por vários anos os bens registrados na contabilidade.

A todo instante, os contadores estão sujeitos a riscos ao realizarem seu JDM, e isso faz com que estejam cada vez mais em busca do conhecimento, pois algum procedimento errado pela falta de conhecimento é fatal, uma vez que a alegação de falta de conhecimento na realização de um procedimento típico de um contador não poderá ser usada para justificar suas irregularidades.

5.3 Influência das pressões institucionais

Num ambiente onde a norma deixou de ser fechada e abriu espaço para a subjetividade, pode, por vezes, o JDM ficar condicionado à opinião daqueles que elaboram, acompanham e fiscalizam a implementação das normas, mostrando assim, que as pressões têm influenciado nesse processo. Resultados de pesquisas anteriores mostraram as influências das pressões institucionais, sejam normativas, miméticas ou coercitivas, na implementação de novos procedimentos (Bossle, Dutra De Barcellos, Vieira, & Sauvée, 2016; Wugan Cai & Li, 2018; Wu-gan Cai & Zhou, 2014; Li, 2014).

Difícilmente algum contador que ao realizar seu JDM vai contrariar um órgão fiscalizador, mesmo diante da certeza de que está realizando corretamente. Mas a falta de conhecimento faz com que esses profissionais sejam mais tendenciosos a acatar as opiniões dos auditores, e isso às vezes leva o contador a tomar uma decisão sempre considerando a responsabilização e nem sempre a melhor decisão. Por vezes, os órgãos fiscalizadores não exercem uma orientação conclusiva, além disso, não existe um padrão de orientação a ser seguido. Mas a questão está quando a unidade recebe a fiscalização e o procedimento já foi realizado e quase sempre, essa busca pelos responsáveis acaba sobrando para o contador.

Outro tipo de pressão coercitiva identificado nesta pesquisa foi à legislação, que em relação à contabilidade pública, ocorreram grandes mudanças, mas ainda com poucas aplicações práticas. Faz-se necessário um envolvimento maior dos contadores que atuam no setor público com a normatização, para que ao atender a legislação também possa estar contribuindo para melhorias no seu exercício profissional.

Estudos anteriores já identificavam a legislação como o elemento que mais contribuiu para a adoção das IFRS (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015) para a divulgação dos relatórios contábeis (TOURON, 2005; JACOMOSI, CASAGRANDE, REIS, 2015) e que influencia o JDM dos profissionais da contabilidade (HABERKAMP, 2018).

Temos a pressão coercitiva exercida pelos gestores que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade que atuam nessas entidades públicas, principalmente quando ocorre troca de gestores devido ao término de seus mandatos. Mesmo que sejam comum as trocas de gestores, a base legal contábil

deve ser respeitada, mas ocorre a situação de influência política sobre a questão técnica.

Em algumas situações, os gestores querem dar respostas rápidas à população quanto à execução de seu plano de governo. O contador deve exercer com zelo e buscar contribuir com a transparência das informações e não apenas atender a interesses políticos dos gestores atuais e nem buscar um engessamento desnecessário na realização dos procedimentos.

A situação vivenciada pela pessoa interfere em como ela age diante de uma pressão do gestor e nesse sentido, quando o contador está em cargo comissionado ou obtém alguma bonificação para responder pelo setor de contabilidade, ele estará mais suscetível em atender ao gestor. Às vezes o gestor interfere num procedimento que o contador faria de uma forma e ele quer que faça de outra forma. Sendo assim, fica evidente que a pressão coercitiva exercida pelos gestores influencia no JDM dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público.

As pressões institucionais normativas foram identificadas na pesquisa como influência no JDM dos profissionais da contabilidade e a decisão em grupo foi apontada como uma influência positiva. Quando existe a opção de discutir sobre algum procedimento através de grupos de profissionais, a tendência de que um conjunto de experiências e conhecimentos poderá contribuir para um JDM com mais qualidade e que o diálogo da classe fortalece e deveria haver uma maior cooperação entre os contadores.

A academia também foi citada como influência no sentido de não haver uma capacitação de profissionais da contabilidade com o perfil de suportar e resistir à pressão no ambiente de trabalho. Falta ainda avançar no desenvolvimento de pesquisas com esses profissionais, principalmente os que atuam no setor público onde a carência é maior.

O isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo, considerando este conceito, o mesmo ocorre quando os órgãos emitem alguma recomendação técnica, mas mesmo tendo uma norma e uma recomendação, faz-se necessário o exame individualizado de cada caso para verificar sua aplicabilidade (DIMAGGIO, POWEL, 1983).

Vemos que alguns contadores estão acostumados com respostas prontas e

não querem mais produzir o conhecimento e simplesmente esperaram para reproduzir o conhecimento do outro. Existe uma insegurança dos contadores em fazer algo novo e assim, sempre buscam copiar o procedimento realizado por outros. Com isso, a melhoria no processo de JDM pode ser prejudicada no sentido que de esses profissionais estão transferindo para os outros a resolução e a implementação de novos procedimentos.

Nesse sentido os resultados mostraram que podemos confirmar a Proposição 3: As pressões institucionais isomórficas influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade no setor público.

Existe uma dependência do órgão central de contabilidade no Estado e que culturalmente, não se acata JDM dos contadores das entidades públicas sem que ocorra um aval dos órgãos centrais e fiscalizadores. E isso faz com que o sentimento da maioria seja como se não participasse tanto do processo de implementação das normas, e se tornam simplesmente executores. Essa pressão exercida pelos órgãos centrais restringe a atuação do contador em sua unidade, que não tem sua sugestão atendida, e somente seguem ao que lhe orientaram e é como se o contador não soubesse de nada em relação à implementação e aos procedimentos que precisam ser realizados em sua unidade.

Ocorreram situações em que mesmo o contador não concordando com o procedimento, ele teve que realizar para atender a recomendação do órgão central, mas depois a responsabilidade diante dos órgãos de controle fica com o contador da unidade e não com o órgão central. Os contadores participantes em sua maioria consideram já como uma questão cultural essa dependência e influência dos órgãos central e de controle, pois ocorre certa acomodação, que atrapalha muito o processo de implementação das normas.

Uma forma de moderar os efeitos das pressões institucionais seria com o conhecimento aprofundado das normas e procedimentos, para que o contador possa dialogar e ter argumentos válidos para se opor às interferências feita de forma equivocada ou errônea e tentar converter essa situação num entendimento entre as partes. Santos e Cunha (2019) estudaram o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão.

Existem interferências que são bem vindas e benéficas para o processo de implementação das normas, pois tem o caráter orientativo e não de punir o profissional que por vezes só está tentando realizar o procedimento da melhor maneira possível.

Já outras poderão confundir e restringir os profissionais, que com a influência externa poderá apresentar problemas para entidade pública, pois nem tudo que se aplica a um órgão se aplicará a outro e por vezes, os órgãos centrais querem padronizar todos os procedimentos e não levam em consideração que as atuais normas são mais subjetivas e possuem margem para o julgamento profissional.

Outra pressão se refere aos sistemas que todas as unidades dentro do Estado deverão utilizar o mesmo sistema vinculado aos órgãos centrais e em alguns casos os procedimentos não podem ser executados porque o sistema ainda não está parametrizado para atendimento dessa demanda. Um exemplo simples é que o Estado não possui um sistema de registro dos bens imóveis e o sistema de registro de bens móveis funciona sem a integração entre os sistemas contábil e financeiro.

As pressões internas que são advindas de gestores, superiores hierárquicos e outras comissões ocorrem porque conforme chega à informação, o contador vai realizar o procedimento, e, por exemplo, na contabilização dos bens, se é necessário dar a baixa, se é necessário a incorporação, quando esse bem foi adquirido, onde está a nota fiscal, quem recebeu e tem a guarda desse bem, então são muitas influências externas ao setor contábil que se não vier a informação correta, o contador não consegue fazer com que a contabilidade reflita a situação patrimonial da entidade pública.

Todos os procedimentos que o profissional contábil realiza no setor público são passíveis de auditoria e análises pelos órgãos centrais, de auditoria interna e externa, além de outros setores da própria entidade pública. Quando deixa de fazer algum procedimento por falta de informação ou por estar incompleta, esses profissionais também sofrem pressões internas e externas, então é necessário um preparo intelectual e emocional para que saibam filtrar as influências negativas e explorar as influências positivas.

A exemplo disso, considerando os diversos relatos dos participantes da pesquisa, se algum órgão de controle, podendo ser interno ou externo solicitar que seja realizado ou alterado algum procedimento, a maior parte irá aceitar sem

questionar como se não houvesse margem para argumentar e tentar verificar que aquilo não se aplica ao caso dessa unidade especificamente.

Outros afirmaram que se o gestor assinar e pedir para realizar algum procedimento por escrito, irão realizar, mesmo considerando equivocado, e isso não poderia acontecer, pois o contador está ali para alertar os gestores quanto à execução de atos e fatos falhos para que futuramente não incorra em responsabilização cível e criminal e o pagamento de multas aos órgãos de controle. Apesar disso, a pressão de gestores é tida como controlada, pois diversos profissionais afirmaram ser respeitados ao realizarem os procedimentos e que a gestão acata as orientações realizadas.

As pressões internas ocorrem muitas das vezes por agentes políticos que no anseio de realizar suas propostas de governo, tentam ultrapassar os procedimentos exigidos para execução desses projetos. Há casos onde profissionais que atuam em setores estratégicos são comissionados e tem seu cargo vinculado a um governante, assim ocorrem embates entre o setor contábil que em todas as entidades pesquisadas, são servidores de carreira efetivos e não tem tanta influência em seu JDM como tem profissionais comissionados. Mas ocorre de o cargo de Contador Geral ser comissionado, gerando certa politização dos procedimentos, mas que para os participantes isso não é um conluio com ilegalidades e sim, a busca pela melhoria e agilidade no processo, com orientação aos gestores para a melhor tomada de decisão.

Os órgãos de controle quando emitem alguma recomendação e o contador não tem uma justificativa plausível para argumentar, ele irá atender a recomendação sem questionar por ter sido realizada por um órgão de controle que pode punir com multas em caso de descumprimento. Dificilmente se questiona um entendimento de um órgão de controle, vemos que os profissionais não têm essa maturidade para se oporem ou sugerir alteração de entendimento, pois tem se que os órgãos de controle estão mais preparados para dar as instruções de acordo com as normas e com o entendimento do colegiado.

Isso também ocorre com os órgãos centrais que em quase todos os procedimentos, elaboram orientações para que as unidades se adequem e que os contadores realizem as atividades seguindo essas orientações em que não houve participação das entidades públicas na sua elaboração e essas orientações são

respeitadas por considerar que o corpo técnico desses órgãos tem um bom nível de conhecimento, mas a busca conjunta por esses entendimentos poderiam melhorar os resultados do JDM dos profissionais que atuam no setor público.

Muitos profissionais se veem com mais autonomia em relação à interpretação das novas normas, mas estão amarrados na execução, pois os sistemas são fechados e por vezes não é possível realizar o procedimento como deveria ou como se entende ser a melhor decisão. Existe a necessidade de uma melhor interação entre os órgãos centrais, de controle e com os executores que são as entidades públicas e essas recomendações elas deveriam vir para agregar ao conhecimento dos profissionais da contabilidade.

De certa forma, existem pressões institucionais que trazem impactos no JDM dos contadores e podemos identificar que aquilo que os agentes internos e externos trazem de influência podem ser positiva ou negativa, o ponto positivo destacado é no sentido de serem recomendações realizadas após discussões entre o corpo técnicos desses órgãos centrais e de controle, com a participação de contadores de unidades públicas. Já os pontos negativos é que poderão ser recomendações generalizadas, não atendendo às especificidades de entidades pública específicas.

Uma constatação similar foi encontrada no estudo de Haberkamp (2018), onde apontou que a influência em dois contextos totalmente em caráter coercitivo e, em outros, normativo que por um lado, os contadores direcionam seu JDM no sentido de atender o que a auditoria determina, e complementa que por outro, “os auditores também são contadores, com os quais os entrevistados trocam ideias e realizam discussões no sentido de buscarem soluções conjuntas”.

Os profissionais da contabilidade dos órgãos setoriais, centrais e de controle não devem ter a mente fechada para a implementação das mudanças advinda com as novas normas, mas tem que potencializar a discussão no sentido de agregar o conhecimento de todos no processo para que cheguem a uma decisão mais próxima do ideal. Muitos profissionais são acomodados e ao receberem as recomendações, não avaliam se aplica ao caso de sua unidade, apenas executa sem questionar e isso poderá ocasionar em problemas na execução e implementação desses procedimentos, pois uma coisa é você respeitar e confiar nas recomendações desses órgãos, outra coisa é você não analisá-las e verificar se atende ao procedimento específico da entidade pública.

Em muitos casos, ficou claro que as pressões institucionais não são impostas e sim aceitas e até buscadas pelos profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas, pois se sentem mais à vontade perguntando como realizar o procedimento do que buscando estudar as normas e ter seu próprio JDM. Os contadores mais questionadores e estudiosos dos procedimentos auxiliam os órgãos centrais, pois além de questionar, eles embasam e possuem argumentos que contribuem para um JDM de melhor qualidade.

As pressões exercidas por gestores em algumas das entidades pública estudadas tem característica de imposição, pois esses gestores costumam ignorar o conhecimento técnico e querem atender aos interesses políticos e que por vezes, interferem na execução dos procedimentos. Alguns profissionais da contabilidade acabam aceitando já que o gestor autorizou e se esquecem de suas responsabilidades institucionais de resguardar o cumprimento das normas. Em outros casos, gestores realizam os procedimentos sem o conhecimento e aval dos contadores e depois de tudo concretizado, caso de algum problema é que inclui o contador para auxiliar na resolução.

A pressão dos órgãos centrais gera incômodo em alguns contadores que mesmo tendo a responsabilidade de responder perante os órgãos fiscalizadores pela sua entidade, reclamam que constantemente sofrem bloqueios de sistema para que possam atender a recomendações feitas pelo órgão central e por vezes, estão relacionados a situações que não dependem do contador e ficam sem saber o que fazer. São profissionais responsáveis e cientes de suas responsabilidades e que torna até falta de respeito por atuarem exaustivamente sob pressão.

Em outros casos, as pressões institucionais tem efeitos benéficos no JDM dos profissionais que atuam no setor público desde que não seja algo imposto e que ocorra a troca de informações e todos estejam empenhados em resolver o problema da melhor maneira possível, pois divergências de entendimento é comum na implementação das novas normas, mas que o consenso para uma tomada de decisão melhor faz com que o resultado atinja o objetivo.

A pressão institucional advinda da legislação é comum nas entidades públicas, pois na administração pública regida pelo princípio da legalidade onde somente é possível fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei. Quanto ao procedimento de incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado, isso não é

diferente, pois está tudo normalizado e deverá ser atendido pelos profissionais da contabilidade que atuam nas entidades públicas.

As novas normas trouxeram grandes transformações na contabilidade aplicada ao setor público e muitas barreiras devem ser ultrapassadas como a cultura organizacional, estrutura física, de pessoal e de tecnologia, para que sejam implementadas em sua totalidade. É bastante complexo para o contador atender a tantas normas e ainda as recomendações do órgão central e fiscalizar. Isso poderia ser amenizado com melhoria na estrutura organizacional para não ter tanta dependência do órgão central para tomada de decisão, mas para desenvolver suas próprias decisões e favorecer o crescimento do sistema como um todo.

Todo procedimento executado deverá ter o embasamento legal e não tem como fugir delas, mas o contador se vê cercado por interpretações dos dispositivos legais que nem sempre ele concorda, pois apesar da pressão da norma, existem outras pressões que interferem no JDM desses profissionais, inclusive se utilizando de interpretações equivocadas para forçar algum procedimento. Por isso que o contador tem a necessidade de estar bem informado e possuir base teórica e prática para que não fira a legislação e sofra penalidades por isso.

Se for uma recomendação interna ou externa, que seja feita com embasamento legal e não por suposições e interpretações para atender aos interesses particulares. Não adianta atender a solicitações de superiores que não esteja embasada em lei, pois o julgamento pelos órgãos fiscalizadores é realizado utilizando as leis como referência, e as justificativas dos contadores também serão realizadas tendo a legislação como embasamento. Em caso de lacunas na interpretação da legislação, deve-se buscar o consenso de opinião buscando a decisão que seja a mais adequada possível.

Isso corrobora com os achados de Lino et al. (2019), onde afirma que deve existir esforço de atores com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas por tempo suficiente até que não seja necessário mais esforço, pois tais práticas já se tornaram parte da organização e esse capital institucional favorável às novas práticas ajuda o trabalho institucional no processo de mudança, mas também protege os estágios já alcançados de ataques por atores que queiram interromper as novas implementações.

Enquanto alguns contadores apresentaram que em caso de conflito atenderia

ao gestor se ele encaminhasse por escrito, outros manteriam sua interpretação da legislação, pois se tem a segurança que está agindo corretamente, manterá seu JDM independentemente de ser contrário aos gestores e órgãos superiores. Em nenhum depoimento, os contadores afirmaram tomar decisões contrariando a legislação, isso mostrou ser a pressão institucional com maior impacto nos procedimentos de incorporação, depreciação e baixa de bens móveis e imóveis nas entidades públicas pesquisadas. Mas em caso de a legislação ter várias interpretações, mostraram-se abertos a ouvir os argumentos dos demais agentes internos ou externos antes de realizar seu JDM.

Todas as recomendações e orientações adicionais dos órgãos centrais e fiscalizadores que estejam baseados na legislação terão aceitação pelos contadores participantes da pesquisa se elas forem auxiliá-los a realizar um JDM de melhor qualidade na implementação das NBC TSPs. Em muitas situações, esses dois papéis coexistem. Nesse sentido, Cole, Branson e Breesch (2013), afirmaram que a auditoria pode restringir o uso indevido do julgamento previsto nas IFRS e, ao mesmo tempo, influenciar a preparação das demonstrações financeiras.

Ocorre situações onde a interpretação da legislação é tendenciosa para outros interesses e tem influência de gestores que pressionam os contadores a realizar seu JDM seguindo essa abordagem de interpretação. Isso poderá ocorrer também nos casos de recomendações e orientações de órgãos centrais que podem estar alinhadas a interesses políticos. Nesse sentido, Marques, Filho e Caldas (2020) apresentam que “pressões políticas representam um obstáculo para as mudanças organizacionais no ambiente da contabilidade e auditoria pública”. Mas nem sempre o alinhamento político refere-se à ilegalidade, mas a uma abordagem diferente, principalmente em questões onde a norma deixa margem para julgamento e o contador deve ficar atento a isso, pois a margem é para o JDM do profissional contábil e não de outros agentes.

Em muitas situações é possível atender ao interesse da gestão sem correr riscos de realizar algum procedimento ilegal, o contador tem que ter o conhecimento e suportar as pressões que sofrerá e apresentar os argumentos válidos que justifique em alguns casos um tempo maior de análise e execução do procedimento. Nesse caso, a gestão só vai tomar decisão contrária se quiser porque está sendo alertada e apresentado o caminho para atendimento da demanda.

Em algumas situações, são prerrogativas do gestor decidir qual decisão tomar, se seguem os pareceres técnicos contábil ou não. A pressão institucional de gestores ocorre de duas formas, uma é quando eles confrontam e impõe que os contadores acatem suas decisões e em outro caso é quando eles ignoram as recomendações técnicas realizadas pelos contadores e tomam decisões divergentes.

Barreiras devem ser quebradas e os contadores buscam o respeito dos gestores em suas decisões, pois em muitas unidades os contadores ainda são subordinados aos gestores e isso gera influência no seu JDM que se sentem pressionados em alguns procedimentos. A autonomia desse profissional poderia amenizar os impactos dessas pressões dos gestores que em algumas unidades é buscada ao longo dos anos através do respeito mútuo.

Um estudo realizado pela IPSASB (2014), na Costa Rica, enfatizou a importância da participação ativa dos gestores públicos na implementação das IPSAS. Dificilmente se vê gestores preocupados com o patrimônio público, eles querem executar o orçamento e mostrar à sociedade o que está sendo feito, mas quando se apresenta a composição patrimonial, o quanto recurso foi despendido para aquilo, quanto patrimônio baixado, isso poderá mostrar ineficiência dos governos em relação à aplicação dos recursos públicos. Os gestores são políticos e seus mandatos se alteram periodicamente, mas os contadores permanecem, assim, devem focar em registrar os atos e fatos contábeis que reflitam a realidade patrimonial da entidade pública.

Estudos anteriores já identificavam essa falta de interesse da gestão na implementação de novas normas, como vemos no estudo realizado por Oulasvirta (2014), na Finlândia, apresentando que ocorreram resistências na adoção das IPSAS, devido ao baixo interesse político. A pesquisa de Lima e Lima (2019) sinalizou a falta de apoio dos gestores, por não reconhecerem a relevância nas alterações dos padrões contábeis governamentais.

A pressão institucional normativa estudada nesta pesquisa, evidenciada através da profissionalização (DIMAGGIO, POWELL, 1983) que envolve a formação acadêmica e a associação ao conselho de classe (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015), identificou influências no JDM dos profissionais participantes, pois ao concluírem seus estudos, devem registrar no conselho de classe tendo que

seguir um padrão de normas e procedimentos sem muita margem para modificações (CARNEIRO, RODRIGUES, CRAIG, 2017). As mudanças que estão ocorrendo com a implementação das novas normas trouxeram mais padronização para que fosse possível a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, mesmo que em sua maioria, permite-se o julgamento profissional.

Os profissionais da contabilidade estudam essas normas durante o curso e após a formação continuam vinculados a uma rede de profissionais da área, tendo o conselho de classe ainda atuando diretamente na discussão e aprovação das novas normas, assim, cria-se um padrão que direciona a todos os membros dessa classe a segui-lo e assim, todas as normas estão sendo implementadas em todo o país com base na convergência com os padrões internacionais de contabilidade tornando as instituições isomórficas.

Os profissionais que formaram há mais tempo não tiveram a oportunidade de estudar essas normas durante o curso, mas eles estão sujeitos a seguir as normas igualmente aqueles que estão concluindo seus cursos com esses ensinamentos de implementação em andamento, pois a profissionalização faz com que todos sigam os mesmos regramentos e assim estejam alinhados entre si. Além de que a base do ensino da contabilidade se mantém e ainda gera influências no JDM dos profissionais da contabilidade, sendo eles antigos ou recém-formados.

Considerando que a formação acadêmica é à base do conhecimento do profissional contábil, somados os cursos de atualização que em sua maioria são advindos de membros da própria academia, que gera influência direta no JDM desses profissionais, mas que essa base de conhecimento pode favorecer a implementação das novas normas.

Apesar da profissionalização impor limites aos JDM dos profissionais da contabilidade, aqueles que buscam o aprofundamento no conhecimento desde a formação ou em cursos de atualização sempre obterão uma base maior para realizar um JDM de maior qualidade podendo chegar a uma decisão ótima que trará melhorias nos procedimentos e ainda contribuirá para melhorar as informações colocadas à disposição do público interessado.

As pressões institucionais miméticas também influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público e nesta pesquisa, isomorfismo mimético resulta da tendência das organizações em imitar aquilo que

está dando certo em outras organizações diante da incerteza de tentar algo novo buscando respostas prontas dos procedimentos a serem implementados nessas unidades (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

As instituições públicas pesquisadas já têm procedimentos isomórficos porque utilizam basicamente os mesmos sistemas e seguem as mesmas normas, mas em caso de novidades em alguma dessas unidades, as demais já querem fazer igual, e em alguns casos as novidades se aplica a quem implementou por ter certas peculiaridades, mas mesmo assim, tende-se a ser compartilhado e utilizados pelas demais (DUFOUR; TELLER; LUU, 2015).

Nem sempre a imitação tem aspectos negativos, pois ela poderá trazer melhorias para o conjunto das unidades, mas o que não pode é isso limitar a criatividade do profissional dentro de sua entidade pública e ficar somente buscando implementar aquilo que o outro fez, e seguindo modelos que são disponibilizados sem que eles se adequem à realidade da entidade. Mas isso depende das ferramentas disponíveis, pois quando se tem um sistema único e interligado a todas as unidades, a utilização conjunta é inevitável e pode-se considerar positiva no sentido de facilitar a implementação das novas normas.

Os profissionais que atuam nessas entidades públicas em sua maioria aprovam que as entidades sejam uniformes em seus procedimentos e concordam que isso traz benefícios a todos com o compartilhamento de informações e de modelos implementados, sendo que afirmam não precisar criar tudo do zero e sim, aperfeiçoar aquilo que já iniciaram e também compartilhar dessas melhorias.

Observou-se ainda que alguns dos profissionais que atuam nessas entidades públicas ainda possuem um perfil reativo e realizam o seu JDM embasado em orientações que demonstram como e quando deverá ser feito o procedimento, buscando sempre as respostas prontas elaboradas pela consultoria. Já outros preferem discutir internamente o procedimento sempre estudando as normas para depois solicitar uma consultoria já com um embasamento prévio, o que melhora na orientação a ser recebida dos agentes externos (DIMAGGIO; POWEL, 1983, CHRISTENSEN, 2003, CHEN *et al.*, 2011).

Existem casos em que o contador realiza a parte final do procedimento e por vezes tem que orientar os demais setores a um procedimento que dê condições de concluí-los na contabilidade, sendo assim, ele torna-se o consultor desses setores

que buscar as respostas prontas para cada etapa do procedimento, o que aumenta a responsabilidade desse profissional ao repassar essas informações, mas ao mesmo tempo auxiliará no fechamento do procedimento no setor contábil.

Nem sempre é fácil não seguir as orientações dos órgãos centrais e de controle, pois são eles que acompanham a implementação dos procedimentos em cada unidade e entrar em confronto com eles poderia causar transtorno para o contador, que se vê pressionado a atender e acatar essas orientações com menor margem para o seu julgamento. Caso sofra algum questionamento relativo ao procedimento e este esteja embasado em alguma dessas orientações, o contador se sente amparado, mesmo que isso não retire sua responsabilidade na execução, pois ele responde por seu JDM e as instruções têm caráter orientativo e não conclusivo.

A busca pelas respostas prontas através de consultorias nem sempre é pela necessidade de entendimento de algo novo que está sendo implementado, mas sim por questão cultural e até certo comodismo no desempenho de suas funções, considerando que é mais fácil seguir instruções que buscar por si só o conhecimento para executar o procedimento. Há também casos de sobrecarga de atribuições onde o contador se vê sem opção de buscar realizar um JDM de qualidade considerando seu conhecimento e experiência, sendo assim, usa dos mecanismos de consulta onde as respostas trazem o procedimento a ser seguido.

Até mesmo entre os contadores mais proativos existe a aceitação das orientações advindas de órgãos centrais e fiscalizadores resultados de consultas formalizadas para auxiliar o JDM, e em confronto com aquilo que ele acha ideal, acabam por acatar as orientações externas em detrimento de seu próprio conhecimento e experiência. Os contadores tendem a atender as orientações e respostas prontas de suas consultas se elas forem enviadas por meios formais como instruções normativas ou de serviço, bem como alguma orientação por meios oficiais, pois no caso de orientações presenciais ou por telefone, como não existe mecanismo para compor um embasamento sólido, não teria validade no caso de futuros questionamentos.

Considerando a influência das pressões institucionais, sendo elas a coercitivas, normativas e miméticas, apresenta-se a análise de similitude com o leque semântico de palavras mais frequentes no texto e suas conexões, identificando os elementos de maior centralidade, que foram: contador, orientação,

5.4 Influência das pressões institucionais sobre os aspectos do indivíduo e da tarefa.

Os resultados da pesquisa apontaram que os contadores que atuam no setor público tendem a mudar o seu entendimento de acordo com as orientações recebidas dos órgãos centrais ou fiscalizadores, principalmente se estiver correndo algum risco de sofrer penalizações. Essas orientações são seguidas por vezes de maneira imediata sem que ocorra nenhum questionamento por parte dos contadores executores e isso confirma a proposição 4: No setor público, as pressões institucionais isomórficas têm maior influência no JDM dos profissionais da contabilidade em relação aos aspectos do indivíduo e da tarefa.

Muitos desses profissionais, mesmo tendo opinião divergente às orientações recebidas, não buscam analisar se é aplicável ao procedimento em que está realizando seu JDM e somente implementa a orientação e por vezes essas orientações são gerais e dependeria de uma análise de aplicabilidade em cada unidade e caso específico, mas a pressão institucional sobrepõe àquilo que o contador tem por certo e verdadeiro, deixando de lado os aspectos individuais e da tarefa.

Alguns analisam se tem embasamento legal, mas se está vindo de um órgão central ou de fiscalização, tende-se que esteja dentro das normas legais, mas o que está sendo levado em consideração é quanto aos aspectos interpretativos das normas, principalmente aquelas que dão ao contador a prerrogativa de realizar o julgamento e tomar a decisão.

As pressões institucionais isomórficas tem influência direta nos aspectos individuais e da tarefa dos contadores participantes desta pesquisa, pois quando surge divergência de entendimento, a primeira coisa que o contador avalia é se existe um risco relevante de imagem, financeira ou de sofrer alguma penalização e assim, muda seu JDM atendendo as determinações internas ou externas e deixa de tomar a decisão pautada no seu conhecimento e experiência.

Os contadores foram quase unânimes quando se tratava de influência dos tribunais de contas em seu julgamento e tomada de decisão, pois afirmaram que mudariam para atender as determinações e orientações desses órgãos, em caso de divergência de entendimento, pois seria um equívoco contrapor, mesmo tendo opiniões diferentes e possuir conhecimento e experiência em relação ao

procedimento. Uma minoria afirmou contrapor de forma sutil aos questionamentos dos órgãos fiscalizadores se forem bastante adversos, mas caso seja somente interpretação diferente, com certeza iriam mudar o seu posicionamento.

Isso mostra que o JDM desses profissionais dificilmente são mantidos em caso de conflito de opiniões, pois além das pressões institucionais que eles sofrem, ainda falta-lhes um preparo emocional e psicológico para enfrentar e contrapor com argumentos válidos. Não foram preparados para esse ambiente, pois apesar de ter o conhecimento e muito deles a experiência, a cultura de quem fiscaliza dita as regras está presente no dia a dia dessas unidades.

Para alguns, a falta de segurança entre aquilo que acha correto em confronto com os posicionamentos internos e externos faz com que aceitem naturalmente as opiniões por não sentirem em condições de contrapor com argumentos válidos ou até mesmo por não querer criar desavenças com receio de serem penalizados de alguma maneira.

Há casos em que o profissional tem que fazer um julgamento entre o que ele acha correto e o que os agentes internos e externos entendem ser a melhor opção, pois devem estar abertos a opiniões que tem o intuito de melhorar sua tomada de decisão e que fique o mais próximo possível do ideal. Agora o que tem que ser evitado é ter o comportamento de aceitação a tudo que vem sem ao menos analisar e verificar se aplica ao caso e ao procedimento e entender que não é porque está vindo de um órgão superior que está isento de erros de interpretação.

Os profissionais da contabilidade que participaram desta pesquisa também tendem a aceitar orientações gerais de órgãos centrais, pois entendem que fazem parte de um processo de padronização de procedimentos que está em implementação de acordo com as novas normas, mesmo que não tenha participado de discussões para verificar se atende à necessidade de sua entidade pública e assim, deixam a prerrogativa de realizar o JDM para atender as recomendações estabelecidas por agentes externos.

Quando a pressão for de agentes internos, os contadores se mostraram mais suscetíveis de não aceitar, e afirmaram realizar o JDM considerando seu conhecimento e experiência, alegando que dificilmente seriam influenciados, mas que analisariam o caso para verificar os argumentos apresentados. Se estiverem divergentes e impactar o seu JDM levando a um risco de sofrer penalizações de

agentes externos, manteriam sua posição. Já caso não correrem nenhum risco, poderiam acatar as sugestões para não criar embates desnecessários entre os agentes internos.

Mas em muitas situações, a pressão é imposta e o contador não tem o que fazer, pois se parametrizam o sistema para permitir que o procedimento seja realizado daquela maneira e caso não seja realizado, ocorrem os bloqueios dos sistemas, sendo assim, retiram do profissional a prerrogativa de realizar o julgamento e tomar a decisão que melhor atenda ao caso. Quando isso ocorre, o contador ainda poderá ser penalizado perante os órgãos fiscalizadores porque não tem como ele alegar que fez porque o órgão central estabeleceu aquele procedimento, pois quem responde pela unidade é o contador da unidade e assim sendo, eles sofrem pressões que influenciam seu JDM de diversas maneiras.

Para os menos experientes, os efeitos das pressões institucionais são muito maiores, pois quando um contador recém-formado chega a uma entidade pública, os procedimentos são repassados pelos mais antigos e já criam uma imagem de pânico onde tudo que ele for fazer, estará correndo riscos de sofrer algum tipo de penalização, e isso faz com que aceitem com maior facilidade as recomendações externas e até mesmo as internas, pois criam uma falsa sensação de poder estar resguardado nessas orientações.

Já os mais experientes, mesmo que sejam novos nas unidades, já trazem consigo experiências anteriores de situações parecidas com aquelas que tenha que realizar o JDM, e isso facilita a resistir melhor a essas pressões, e sabem os caminhos para buscar as informações e construir argumentos para subsidiar o procedimento a ser realizado.

Ocorreram ainda situações em que contadores ingressantes tendem a realizar seu JDM rápido para agradar aos superiores e mostrar serviço, por vezes não se atentando para as orientações de órgãos centrais e fiscalizadores, mas de certa forma, estão sujeitos a pressões de gestores, que buscam seus interesses políticos. Mas quando são realizado as auditorias nas prestações de contas e esses profissionais são multados por erros na execução, eles mudam de opinião e começam a fazer os procedimentos com mais embasamento nas orientações externas.

Em poucas situações, contadores mais experientes e mais estudiosos contrapõem a órgãos fiscalizadores, pois alegaram que o trabalho de um ano é analisado por um auditor em três dias, que se vê no direito de apontar situações como pendências, sendo que por vezes foi um erro na interpretação da auditoria, assim, com argumentos sólidos, eles fazem as justificativas e é aceito e retirado à pendência.

A pressão institucional num ambiente de mudanças de normas tende a ter mais influência no JDM dos contadores, pois esses profissionais ainda não têm segurança de que seu conhecimento é suficiente para confrontar interpretações divergentes. Num ambiente estável, a influência é amenizada através do conhecimento e experiência dos contadores ao realizar seu JDM.

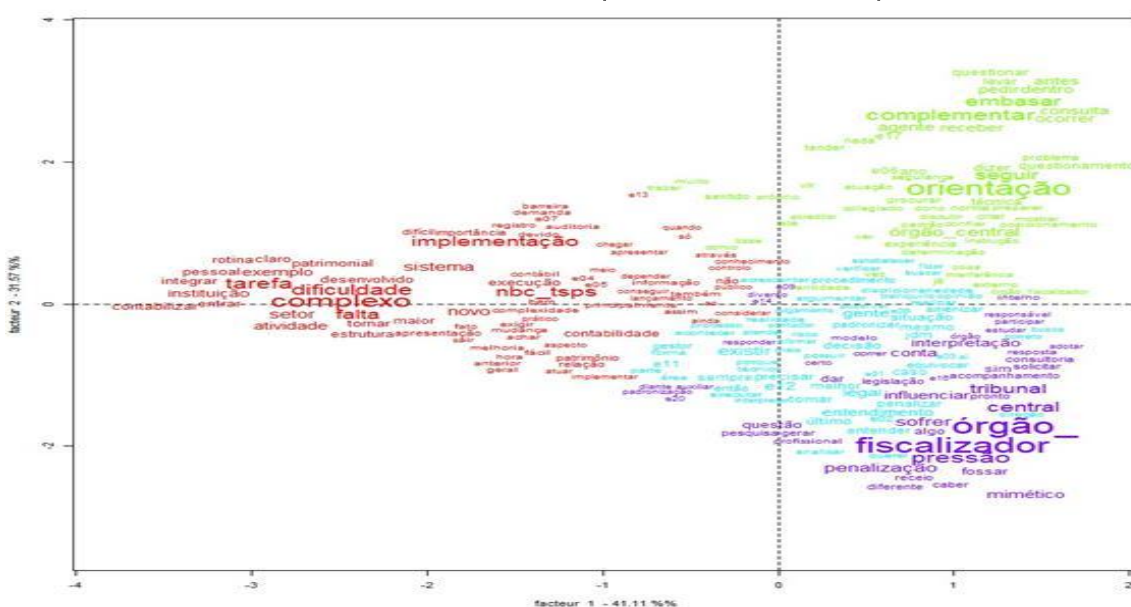
Além do conhecimento das normas aplicadas ao setor público e a experiência, os contadores que atuam nas entidades pesquisadas utilizam as orientações e recomendações dos órgãos centrais e de fiscalização como embasamento de seu JDM em certo procedimento, mesmo que não tenha necessidade de fazer referência nos documentos contábeis, pois a citação da norma já seria suficiente para embasar, mas a influência desses órgãos e o receio de estar agindo de forma equivocada faz esses profissionais manterem mais cautela na execução e implementação das normas.

Em algumas situações os contadores realizaram seu JDM de forma diferente se não fossem forçados de uma forma ou de outra a modificá-lo, mas em outras, eles aceitam e até preferem que essa pressão seja exercida e de base ao seu JDM como uma forma de se livrar de possíveis penalizações. Assim, isso pode prejudicar a busca pelo processo de melhoria contínua na execução desses procedimentos, pois poderiam ser tomadas decisões melhores que poderiam ocasionar melhor qualidade das informações contábeis. Seria importante a busca por um consenso entre o entendimento dos contadores e terceiros e buscar potencializar as pressões que trazem influências positivas, mas também buscar mecanismos para amenizar as influências negativas, assim, os benefícios no JDM desses profissionais poderiam ter mais qualidade.

Os relatos coletados através das entrevistas com os contadores formaram o corpus deste estudo sendo que foram norteados pelo questionário semiestruturado e submetidos à Análise Fatorial de Correspondência - AFC, com a utilização do

software IRAMUTEQ. Dois fatores (Fator 1 e 2) foram extraídos da análise sendo que o Fator 1, na linha horizontal, explica 41,11% da variância constituindo-se de maior poder explicativo e, o Fator 2, na linha vertical, possui 31,57% da variância total das respostas. Na Figura 13 apresentaram-se as inter-relações existentes nas influências que os contadores do setor público sofrem ao realizarem seu JDM, partindo do material textual transcrito após as entrevistas.

Figura 13 - Análise Fatorial de Correspondência - AFC - Elementos que Influenciam no JDM dos contadores que atuam no setor público



Fonte: dados da pesquisa.

Ao analisar como os aspectos do indivíduo, da tarefa e pressões institucionais influenciam o JDM dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público, na figura 14 apresentada anteriormente, é possível observar a relação direta da maior influência das pressões institucionais no JDM em relação aos aspectos individuais e da tarefa. É possível inferir a existência de três campos que se inter-relacionam, sendo o primeiro (roxo e azul) relacionado às pressões coercitivas advindas dos órgãos de controle, legislação e gestores, das pressões normativas e miméticas. O segundo (verde) abrange às pressões coercitivas advindas do órgão central e o terceiro (vermelho) está relacionado aos aspectos da tarefa e ao conhecimento.

Considerando a influência das pressões institucionais sobre os aspectos individuais e da tarefa, apresenta-se a análise de similitude com o leque semântico

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar como o JDM dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público é influenciado por aspectos do indivíduo, da tarefa e das pressões institucionais. Identificou-se a existência da influência dos aspectos do indivíduo como o seu conhecimento e experiência e dos aspectos da tarefa como a forma de apresentação, complexidade e das pressões institucionais coercitivas, normativa e mimética no JDM dos contadores pesquisados.

As análises foram estruturadas a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional sendo que a primeira foi operacionalizada considerando como categorias os aspectos individuais (conhecimento e experiência) e da tarefa (Complexidade, forma de apresentação e risco). E a Teoria Institucional foi estruturada considerando os aspectos ambientais em três categorias: pressões coercitivas (órgãos de controle, legislação e gestores), pressões normativas (decisão em grupo e profissionalização) e pressões miméticas (imitação e consultoria).

Os resultados apresentaram que as pressões institucionais se sobressaem em relação aos aspectos do indivíduo e da tarefa. Mesmo que os indivíduos possuam conhecimento e experiência, seu JDM será influenciado pelas pressões institucionais, o que os fará tomar decisões não com base em seu próprio conhecimento e experiência, mas sim por outras influências internas e externas.

A forma de apresentação da tarefa, a sua complexidade e risco também sofrerá a influência das pressões, pois deverá seguir o modelo proposto pelos órgãos reguladores e fiscalizadores e que mesmo sendo considerada complexa, serão realizadas seguindo as recomendações desses órgãos, mesmo sendo normas onde o contador deveria fazer o julgamento e tomar a decisão aplicável em cada caso. Muitos contadores não querem correr o risco da responsabilização e preferem acatar as orientações e tomar uma decisão considerada satisfatória, mesmo que não seja a melhor possível.

Os resultados também apontaram que o conhecimento e experiência são aspectos importantes para amenizar os efeitos da influência das pressões e dos aspectos da tarefa sobre o JDM dos contadores, pois quanto maior for o conhecimento e mais experiente for o profissional, mais mecanismo de defesa ele

terá para se opor a pressões consideradas negativas. Verificou-se ainda que o risco limita a ação dos profissionais da contabilidade no setor público, pois ao considerar que seu JDM possa trazer alguma complicação pessoal, esses profissionais tendem a serem mais conservadores em suas decisões.

As influências estudadas apresentaram os pontos positivos e negativos para o JDM dos profissionais da contabilidade que atuam em entidades públicas sendo que a experiência pode ser útil e ter um aspecto positivo quando o contador está atualizado e busca conciliar a teoria e a prática para potencializar os resultados, mas também possui aspectos negativos quando o contador traz uma experiência eivada de vícios e se acomoda em seus posicionamentos.

As pressões institucionais também podem acrescentar uma influência positiva e negativa no JDM dos contadores, pois forçaria os mais acomodados a cumprir com as determinações para a implementação das normas, mas ao mesmo tempo, limita a atuação de alguns no sentido de se obter uma decisão ótima para atender a uma satisfatória, pois por vezes, o contador tem um JDM ideal para realização do procedimento, mas altera para atender as pressões institucionais.

Em relação implementação das normas e procedimentos contábeis, é possível ter segurança de que as orientações de órgãos centrais estaduais e federal, bem como os órgãos fiscalizadores estão buscando a melhor maneira de auxiliar os contadores nesses processos, mas o problema são gargalos antigos que passam por questões culturais com relação principalmente a questão patrimonial nas entidades públicas, mas a partir do momento que as informações começam a ser apresentadas e os resultados aparecerem, essas divergências tendem a diminuir. Essa adaptação cultural se confirma também nos estudos de Marques, Filho e Caldas (2020) e no trabalho de Callado e Teixeira (2016).

O foco nesse momento deveria ser em buscar soluções conjuntas, aproveitando o conhecimento e experiência de cada agente envolvido no processo, pois muitos contadores que atuam nessas entidades públicas encontram-se em desvio de função atuando em áreas não relacionadas à contabilidade.

Estas práticas inovadoras já estão dando efeitos nos relatórios contábeis das entidades públicas, mas ainda está restrita a um pequeno grupo de profissionais que acompanham como era a informação antes das implementações e como estão sendo atualmente. Com certeza num pequeno espaço de tempo, os gestores

poderão utilizar as informações contábeis para tomarem suas decisões, pois elas irão refletir a realidade da entidade pública, mostrando os aspectos positivos e também os negativos.

O Estado deveria assumir mais o papel de protagonismo com relação à gestão patrimonial, ou ao menos dar autonomia aos profissionais da contabilidade para que possam desempenhar suas atribuições com respaldo e direcionar seu JDM para questões mais relevantes, fornecendo-lhes a estrutura de pessoal e tecnológica. Causa-nos surpresa que em plena implementação de normas que afetam diretamente o patrimônio das entidades públicas, o Estado não possui um sistema que permita o acompanhamento dos seus bens imóveis e o sistema de registro dos bens móveis ainda não estar integrado ao sistema contábil e financeiro.

Em algumas situações, essa falta de estrutura afeta a melhoria do JDM dos profissionais que atuam nas entidades públicas interferindo na qualidade da decisão, pois realizam o julgamento da melhor maneira possível, mas não conseguem tomar a decisão por não ser possível sua execução. As implementações não podem ser influenciadas por questões políticas para não colocar em risco, todo um trabalho realizado anteriormente devido a mudanças de servidores comissionados.

A necessidade de capacitações dos servidores que atuem nesses procedimentos e que realizam o JDM devem ser constantes até tudo estar implementado e gerando as informações corretamente e quando se fala em capacitação, já pensam em grandes quantias de recursos, mas que o estado já possui uma estrutura para oferecer essas capacitações a custos bem reduzidos, basta organizarem as demandas e compartilhar o conhecimento que por vezes fica restrito a um pequeno grupo.

Considerando os resultados encontrados, entende-se como confirmada a tese de que o JDM dos profissionais da contabilidade do setor público tem menor influência dos aspectos do indivíduo e da tarefa num ambiente de pressões institucionais. Pode-se, também, considerar atendidos o objetivo geral e os três objetivos específicos. O primeiro objetivo era o de identificar os aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade, que foi apresentado através dos resultados dos grupos focais e a identificação dos elementos.

O segundo objetivo que consistia em avaliar como as pressões institucionais, os aspectos do indivíduo e da tarefa influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade foi apresentado através dos resultados das análises das entrevistas, detalhados em cada elemento.

O terceiro objetivo específico de analisar como as pressões institucionais interferem nos aspectos do indivíduo e da tarefa no processo de JDM dos profissionais da contabilidade foi atingido quando os resultados da pesquisa apontaram maior influência das pressões institucionais frente aos aspectos individuais e da tarefa.

Espera-se que esta pesquisa tenha contribuído com o avanço do conhecimento na área de estudo, com a identificação de novos elementos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade em entidades públicas, bem como na disseminação da metodologia de pesquisa qualitativa, pouco utilizada nas pesquisas em contabilidade.

O estudo dos elementos que influenciam no JDM dos profissionais da contabilidade poderá contribuir para a melhoria no processo decisório dos contadores, pois partindo desses elementos, novas alternativas surgirão para que esses profissionais tenham segurança em suas decisões e que as pressões institucionais sejam apresentadas como auxiliadoras nesse processo. Com um JDM de boa qualidade, será possível melhorar a gestão do ativo imobilizado no setor público mantendo os registros e o controle patrimonial que permita as entidades públicas prestarem serviços de maneira eficiente e evitando prejuízos ao erário.

Alem dessas contribuições, espera-se ainda trazer melhorias para o JDM dos profissionais que atuam nas entidades do setor público com uma melhor compreensão dos impactos das pressões institucionais nos aspectos do indivíduo e da tarefa e, assim, poder direcionar políticas dos órgãos reguladores da profissão a melhorar a oferta de programas de capacitação e aperfeiçoamento que darão mais embasamento aos contadores para realizarem um JDM com maior qualidade e assim, contribuir para melhorar a transparência das informações contábeis.

Mesmo tomando as devidas precauções metodológicas durante a pesquisa, é possível identificar algumas limitações que podem ter influenciado nos resultados obtidos. As entrevistas poderiam ser com contadores que atuam nas entidades públicas brasileiras, mas nas tentativas realizadas, não se obteve êxito, ficando

assim restrito a participação de profissionais de um único Estado. Outra limitação possível foi a de que o pesquisador foi contador de entidade pública por um longo período, o que pode haver redução da compreensão do outro e da realidade a uma compreensão introspectiva de si mesmo.

Pode-se ver que apesar de ser um tema estudado há várias décadas, ainda há muitas questões de pesquisa importantes relacionadas aos aspectos de pessoa, tarefa e pressões institucionais na contabilidade que poderão ser realizadas e assim contribuir para melhorar a qualidade do JDM desses profissionais.

Apesar de uma grande quantidade de elementos estudados, ainda existem muitas possibilidades de estudos futuros com inclusões de novas ou combinações entre eles, sendo possíveis também replicações em outros contextos e campos. Poderia verificar o resultado do JDM desses profissionais quando submetidos aos variados tipos de pressões institucionais. Identificar os aspectos negativos e positivos das pressões no JDM e estudar melhor as interações entre os profissionais. Estender o estudo aos contadores que atuam nos órgãos centrais e fiscalizadores para que se tenha a sua visão no papel de disseminador da implementação das normas.

Mesmo sendo um desafio, o estudo do JDM no setor público poderá trazer contribuições para os profissionais da contabilidade que atuam nos órgãos públicos, para os agentes fiscalizadores e reguladores e para os gestores, refletindo em benefícios para o cidadão, uma vez que um JDM de qualidade poderá melhorar a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

AGOR, W. H. The logic of intuition: How top executives make important decisions. **Organizational Dynamics**, v. 14, n. 3, p. 5–18, 1986.

AKINCI, C.; SADLER-SMITH, E. Intuition in Management Research: A Historical Review. **International Journal of Management Reviews**, v. 14, n. 1, p. 104–122, 2012.

ALISSON, G.; ZELIKOW, P. **Essence of Decision**: Explaining the Cubal Missile Crisis. Second ed. [s.l: s.n.].

ALLINSON, C.; HAYES, J. **The Cognitive Style Index**. [s.l: s.n.].

ALLINSON, C. W.; HAYES, J. The Cognitive Style Index: A Measure of Intuition-Analysis for Organizational Research. **Journal of Management Studies**, v. 33, n. 1, p. 119–135, 1996.

OLIVEIRA, A.; AMÂNCIO, L. A análise fatorial de correspondências no estudo das representações sociais – As representações sociais da morte e do suicídio na adolescência. In: MOREIRA, A. S. P.; CAMARGO, B. V.; JESUÍNO, J. C. E.; NÓBREGA, S. M. **Perspectivas Teórico Metodológicas em Representações Sociais**. Em. João Pessoa, PB: Editora Universitária UFPB, 2005.

ARAÚJO, H. L. A.; MARTINS, V. F. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba. **RAGC – Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 4, n. 11, p. 41-59, 2016.

BACKES, D. S. *et al.* Grupo focal como técnica de coleta e análise de dados em pesquisas qualitativas. **O Mundo da Saúde**, v. 35, n. 4, p. 438–442, 2011.

BARBOSA, E. D. S. *et al.* A Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a Teoria Institucional: Um Estudo nos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil, 2015.

BARBU, Elena; PIOT, Charles. L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. **Revue française de gestion**, n. 7, p. 53-74, 2012.

BARDIN L. L. **Analyse de contenu**. Editora: Presses Universitaires de France, 1977.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa (Portugal): Edições 70, 2010.

BARRETO, P. S., Macedo, M. A. S., & Alves, F. J. S. Tomada de decisão e teoria dos prospectos em ambiente contábil: uma análise com foco no Efeito Framing. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, 3(2), 61-79, 2013.

BETSCH, T. **The Nature of Intuition and Its Neglect in Research on Judgment and Decision Making**. Intuition in judgment and decision making (p. 3–22). Lawrence Erlbaum Associates Publishers, 2008.

BEUREN, I. M.; DALLABONA, L. F. Presença de mecanismos isomórficos em empresas contábeis. **Revista Alcance**, v. 20, n. 1, p. 96–116, 2012.

BOGDAN, V.; TEODORA MEȘTER, I.; NICOLETA POPA, D. Testing master students perception regarding judgment and decision making in accounting. **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, v. 24, p. 104–105, 2015.

BONNER, S. E. Commentary: judgment and decision making research in accounting. **Accounting Horizons**, Flórida, v.13, n. 4, p. 385–398, 1999.

BOURGEOIS, L. J.; EISENHARDT, K. Strategic Decision Processes in High Velocity Environments: four cases in the microcomputer industry. **Management Science**, v. 34, n. 7, p. 816–835, 1988.

BRAGA, R.; SOUZA, E.P.; FILHO, R.N.L. **Julgamento e Tomada de decisões: Produção científica em Contabilidade no período de 1999 a 2012**. Cadernos de Gestão e Empreendedorismo – CGE, v.2, n.1, p. 17-31, jan./abril. 2014.

BRANCO, Manuel Castelo. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 17, n. 42, 2006.

CALLADO, Antônio André Cunha; PINHO, Marco Aurélio Benevides de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2015.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. **Temas Psicol.** v. 21, n. 2, p. 513-18, 2013. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-389X2013000200016. Acesso em: 08 de outubro de 2019.

CARNEIRO, Juarez; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Assessing international accounting harmonization in Latin America. In: **Accounting Forum**. Elsevier, v. 41, n. 3, p. 172-184, 2017.

CARNEIRO, A.F.; FARIAS W.F.E.; OLIVEIRA, D.L. Resultado Econômico do Gasto Público no Ensino Municipal. **Revista de estudos contábeis**, Londrina, v. 4, n. 6, p. 39-58, jan./jun. 2013.

CARVALHO, Vinícius José Ribeiro de. Das razões da utilização do EBITDA por profissionais de mercado: uma contribuição prática. 2015. [Completar!!! É uma dissertação out ese????](#)

CESCHI, A., COSTANTINI, A., SARTORI, R., WELLER, J., DI FABIO, A. Dimensions of decision-making: an evidence-based classification of heuristics and biases. **Personality and Individual Differences**, 146, 188-200. 2019.

CHEN, Huihua; DUH, Rong-Ruey, CHAN, Hung C. (Leon); XIAO, Jason Zezhong. Determinants and performance effects of management consultancy adoption in listed Chinese companies. **Asian Business & Management**, v. 10, n. 2, p. 259-286, 2011.

CHRISTENSEN, Mark. Without Reinventing the Wheel ‘: Business Accounting Applied to the Public Sector. **Australian Accounting Review**, v. 13, n. 30, p. 22-27, 2003.

COLE, Vicky; BRANSON, Joël; BREESCH, Diane. **Determinants influencing the IFRS accounting policy choices of European listed companies**. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n. 1.137, 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.pdf. Acesso em: 30 ago. 2017.

_____. **NBC TSP 07**. Dispõe sobre o Ativo Imobilizado. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 set. 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. **NBC TSP 08**. Dispõe sobre o Ativo Intangível. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 set. 2017. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. **NBC TSP 09**. Dispõe sobre a Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 set. 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. **NBC TSP 10**. Dispõe sobre a Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 set. 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 01 fev. 2019.

COSENZA, J. P. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: um estudo a partir da experiência brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, p. 43–63, jul./ago. 2001.

DACORSO, A. L. R. *et al.* A qualidade das alternativas em decisões estratégicas: um estudo sobre criatividade e completude em decisões empresariais. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n. 2, p. 55–80, 2010.

DANE, E.; PRATT, M. G. Exploring Intuition and its Role in Managerial Decision Making. **Academy of Management Review**, v. 32, n. 1, p. 33–54, 1 jan. 2007.

Dantas, M. M., & Macedo, M. A. S. O processo decisório no ambiente contábil: um estudo à luz da Teoria dos Prospectos. **Revista de Contabilidade e Controladoria – RC&C**, 5(3), 47-65, 2013.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, cap. 1, p. 15-68, 2012.

DIAS, Claudevi Pereira *et al.* Evidenciação de informações socioambientais, teoria da legitimidade e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 1, p. 100-118, 2014.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo Institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. **American Sociological Review**, Washington, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DOADRIO, Leopoldo; ALVARADO, María; CARRERA, Nieves. Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. **Revista de Contabilidad**, v. 18, n. 2, p. 200-216, 2015.

DOOSTHOSSEINI, Kazem; KHOSHTINAT, Mohsen; MAHDAVI, Ghadir. Political Consensus through Setting International Accounting Standards: the Case of IAS22, **International Economic Studies**, v. 44, n. 1, p. 38-53, 2014.

DUFOUR, D.; TELLER, P.; LUU, P. A Neo-institutionalist Model of the Diffusion of IFRS Accounting Standards. **Computational Economics**, v. 44, n. 1, p. 27-44, 2014.

EISENHARDT, K. M. Making fast strategic decisions in high-velocity environments. **Academy of Management Journal**, v. 32, n. 3, p. 543-576, 1989.

EISENHARDT, K. M.; ZBARACKI, M. J. Strategic Decision Making. **Strategic Management Journal**, v. 13, p. 17-37, 1992.

EPSTEIN, S. Cognitive-experiential self-theory of personality. In: MILLON, T.; LERNER, M. J. (Eds.). **Comprehensive Handbook of Psychology** Volume 5 Personality and Social Psychology. [s.l.] John Wiley & Sons, Inc., 2002. v. 5p. 159-184.

ERICKSON, M.; B. W. MAYDEW; AND W. L. FELIX JR. Why do audits fail? Evidence from Lincoln savings and loan. **Journal of Accounting Research** 38 (1): 165-94, 2000.

GOLLWITZER, P. M.; BAYER, U. Deliberative versus implemental mindsets in the control of action. In: CHAIKEN, S.; TROPE, Y. (Eds.). **Dualprocess theories in social psychology**. New York: Guilford Press, 1999. p. 403-422.

HABERKAMP, A.M. Julgamento e Tomada de Decisão (JDM) dos Profissionais da Contabilidade na Mensuração do Ativo Imobilizado. In: XIX Semead, Seminário de Administração, **Anais...**, Novembro de 2016.

HABERKAMP, A.M. **Julgamento e tomada de decisão dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado**. Tese de Doutorado – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2018.

HAMMOND, K. R. *et al.* Direct Comparison of the Efficacy of Intuitive and Analytical Cognition in Expert Judgment. **IEEE Transactions on Systems, Man and Cybernetics**, v. SMC-17, n. 5, p. 753–770, 1987.

HAMMOND, J. S.; KEENEY, R. L.; RAIFFA, H. The Hidden Traps in Decision Making. **Harvard Business Review**, 1998.

HASSAN, Enas A.; RANKIN, Michaela; LU, Wei. The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. **The International Journal of Accounting**, v. 49, n. 3, p. 371-390, 2014.

HASSAN, Mostafa Camal. The development of accounting regulations in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 5, p. 467-484, 2008.

HODGKINSON, G. P. *et al.* Intuition in Organizations: Implications for Strategic Management. **Long Range Planning**, v. 42, n. 3, p. 277–297, jun. 2009.

HODGKINSON, G. P.; CLARKE, I. Exploring the cognitive significance of organizational strategizing: A dual-process framework and research agenda. **Human Relations**, v. 60, n. 1, p. 243–255, 1 Jan. 2007.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB **Jurisdição-perfis**, 2016. Disponível em: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>. Acesso em: 18 dez. 2017.

JACOMOSSI, Fellipe André; CASAGRANDE, Rodrigo Moreira; REIS, Luciano Gomes dos Reis. O isomorfismo nos relatórios de sustentabilidade: uma análise das empresas brasileiras que compõem o Dow Jones Sustainability Index. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 49-64, 2015.

JUDGE, William; LI, Shaomin; PINSKER, Robert. National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. **Corporate Governance: An International Review**, v. 18, n. 3, p. 161-174, 2010.

JUNGES. F.M. **A influência do contexto de mobilidade no processo de tomada de decisão**. Tese de Doutorado, Universidade do Vale do Rio Sinos, Programa de Pós-graduação em Administração. São Leopoldo, RS, 2015.

JUNIOR. J.J.B.; PEREIRA. D.M.V.; LOPES.J.E.G. Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na administração pública federal, utilizando-se indicadores fundamentados na visão da taxonomia de Bloom. **Revista Contabilidade Finanças**. USP, São Paulo, v. 19, n. 46, p. 108 – 121, janeiro/abril 2008.

KAHNEMAN, D.; LOVALLO, D.; SIBONY, O. The Big Idea - Before You Make That Big Decision. **Harvard Business Review**, p. 1–10, 2011.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Subjective Probability: A Judgment of Representativeness. **Cognitive Psychology**, v. 430454, n. 3, p. 3, 1972.

KAHNEMAN, D. P.; TVERSKY, A. Prospect theory: an analysis of decision under risk. **Econometrica**, New York, v. 47, p. 263-291, 1979.

KAHNEMAN, D. Maps of Bounded Rationality: Psychology for Behavioral Economic. **The American Economic Review**, v. 93, n. 5, 2003.

KAHNEMAN, D. Judgment and Decision Making: A Personal View. **Psychological Science**, v. 2, n. 3, p. 142–145, maio. 1991.

KAHNEMAN, D. **Maps of Bouded Rationality: A Perspective on Intuitive Judgment and Choice**, 2002.

KAHNEMAN, D. A Psychological Perspective on Economics. **The American Economic Review**, v. 93, n. 2, p. 162–168, maio. 2003.

KAHNEMAN, D. A perspective on judgment and choice: mapping bounded rationality. **The American Psychologist**, v. 58, n. 9, p. 697–720, set. 2003.

KAHNEMAN, D. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KHATRI, N.; NG, H. A. The Role of Intuition in Strategic Decision Making. **Human Relations**, v. 53, n. 1, p. 57–86, 1 Jan. 2000.

KIRK, J.; MILLER, M. L. **Reliability and validity in qualitative research**. Beverley Hills, CA: Sage Publications, 1986.

KLANN, R. C.; ORO, I. M. Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas Normas internacionais de contabilidade judgement capacity evaluation & decision making based on International Accounting Standards. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 51–68, 2017.

Klann, R. C., & Morás, V. R. Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, p. 49-76. 2018.

KLEIN, G. Strategies Decision Making. **Military Review**, v. 64, n. 5, p. 56–64, 1989.

KLEIN, G. Naturalistic Decision Making. **Human Factors**, v. 50, n. 3, p. 456–460, 2008.

LINCONL, Y. S.; GUBA, E.G. **Naturalistic inquiry**. Londres: Sage Publications, Inc., 1985.

LINO, A. F. et al. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.53, n.2 (Março/Abril), 2019.

LOPES, G. B. 1995- 2019 Fatores institucionais associados ao controle interno na gestão de governos municipais / Gabriela Brandão Lopes. – Viçosa, MG, 2019.

LUCENA, W.G.L.; FERNANDES, M.S.A.; SILVA, J.D.G. A contabilidade comportamental e os efeitos cognitivos no processo decisório: uma amostra com operadores da contabilidade. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 41-58, jul./set., 2011.

MACEDO, M. A. S.; DANTAS, M. M., & OLIVEIRA, R. F. S. Análise do Comportamento Decisório de Profissionais de Contabilidade sob a perspectiva da Racionalidade Limitada: Um Estudo sobre os Impactos da Teoria dos Prospectos e das Heurísticas de Julgamento. **Revista Ambiente Contábil**, v. 4, n.1, p. 1-16, 2012.

MACÊDO, F.F.R.R; KLANN, R.C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil** – UFRN – Natal-RN. v. 6. n. 1, p. 253 – 272, jan./jun. 2014.

MALA, Rajni; CHAND, Parmod. Judgment and decision-making research in Auditing and Accounting: Future research implications of person, task, and environment perspective. **Accounting Perspectives**, Toronto, v. 14, n. 1, p. 1-50, 2015.

MARCHAND; P., RATINAUD, P. L'analyse de similitude appliqué aux corpus textuels: les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française. In: **Actes des 11eme Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles**, p. 687- 99, 2012. Disponível em: <http://lexicometrica.univ-paris3.fr/jadt/jadt2012/Communications/Marchand,%20Pascal%20et%20al.%20%20L%20analyse%20de%20similitude%20appliquee%20aux%20corpus%20textuels.pdf>. Acesso em: 08 de outubro de 2019.

MARQUES, L.R., FILHO, J. E.B, CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, 2020.

MAULE, John A. Studying judgement: Some comments and suggestions for future research. **Thinking and Reasoning**, v. 7 (1), p. 91–102, 2001.

MELLERS, B.A.; SCHWARTZ, A. COOKE, A.D. Judgment and decision making. **Annu. Rev. Psychol.** v.49, p. 447-477, 1998.

MELO, T. M.; FUCIDJI, J. R. Racionalidade limitada e a tomada de decisão em sistemas complexos. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 3, p. 622–645, 2016.

PICCOLI, Marcio R.; KLANN, Roberto C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

PricewaterhouseCoopers. PwC Global survey on accounting and financial reporting by central governments. Towards a new era in government accounting and reporting. 2013. Recuperado em 05 de dezembro, 2020, de: <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>

RAHMAN, N.; FEIS, G. L. DE. Strategie decision-making: models and methods in the face of complexity and time pressure. **Journal of General Management**, v. 35, n. 2, p. 43–60, 2009.

RATINAUD, P. IRAMUTEQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires [Computer software]. 2009. Disponível em: <http://www.iramuteq.org> Acesso em: 08 de outubro de 2019.

REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2009.

SANTANA JUNIOR, J. J. B. DE; PEREIRA, D. M. V. G.; LOPES, J. E. G. D. G. Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na Administração Pública Federal, utilizando-se indicadores fundamentados na visão da Taxonomia de Bloom. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 46, p. 108–121, 2008.

SAYEGH, L.; ANTHONY, W. P.; PERREWÉ, P. L. Managerial decision-making under crisis: The role of emotion in an intuitive decision process. **Human Resource Management Review**, v. 14, n. 2, p. 179–199, jun. 2004.

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301- 321, 1994.

SHARMA, S.; JOSHI, M.; KANSAL, M. IFRS adoption challenges in developing economies: an Indian perspective. **Managerial Auditing Journal**, v. 32, n. 4/5, p. 406–426, 2017.

SIMON, H. A. **Comportamento administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

SIMON, H. A. A Behavioral Model of Rational Choice. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 69, n. 1, p. 99–118, 1955.

SIMON, H. A. **The Sciences of the Artificial**. 3rd Edition ed. Cambridge: MIT Press, 1996.

TAGGART, W.; ROBEY, D. Minds and Managers: On the Dual Nature Of Human Information Processing. **Academy of Management Review**, v. 6, n. 2, p. 187–195, 1981.

TROTMAN, K. T.; TAN, H. C.; ANG, N. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. **Accounting and Finance**, v. 51, n. 1, p. 278–360, 2011.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel A. Judgment under uncertainty: heuristics and biases. **Science**. v. 185, n. 4157, p. 1124-1131, 1974.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. **Science (New York, N.Y.)**, v. 185, n. 4157, p. 1124–31, 27 set. 1974.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. The Framing of Decisions and the Psychology of Choice. **Science**, v. 211, n. 4481, p. 453–458, 1981.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Extensional vs. intuitive reasoning: the conjunction fallacy in propability judgment. **Psychological Review**, v. 90, n. 4, p. 293–315, 1983.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Rational Choice and the Framing of Decisions. **The Journal of Business**, v. 59, n. 4, 1986.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Advances in prospect theory: Cumulative representation of uncertainty. **Journal of Risk and Uncertainty**, v. 5, n. 4, p. 297–323, out. 1992.

VIEIRA, R. Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M. e VIEIRA, R. **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009.

WANG, P.; YUAN, L.; WU, J. The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry. **International Business Review**, v. 26, n. 4, p. 666–682, 2017.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE DISCUSSÃO DO GRUPO FOCAL – JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO (JDM) DOS CONTADORES NO SETOR PÚBLICO.

A realização desse grupo focal tem como objetivo o debate com um grupo de contadores do setor público considerando os tópicos que influenciam no JDM, para auxiliar e orientar a construção do roteiro de entrevistas individuais.

O termo julgamento refere-se à formação de uma ideia, opinião ou estimativa sobre um objeto, um evento, um estado ou outro tipo de fenômeno e o termo decisão refere-se a tomar um curso de ação diante de um problema em questão (BONNER, 1999:385). Entre os diversos fatores que influenciam o julgamento e tomada de decisão em contabilidade, Bonner (1999) apresenta três principais determinante do JDM, sendo a pessoa, a tarefa e o ambiente.

FLUXO DE ATIVIDADES

➤ Abertura: 10 minutos

- Apresentação dos participantes
- Exposição breve sobre os objetivos do grupo focal
- Relato breve sobre os pontos focais que serão discutidos
- Instruções para realização do grupo focal

➤ Discussão: 60 minutos

- Reflexão coletiva sobre os pontos abaixo relacionados

1. Considerando como fator determinante no JDM os aspectos da pessoa (indivíduo) o: Conhecimento; Experiência e Capacidade Racional e Intuitiva.

a) Vocês acham que o conhecimento influencia no JDM? De que maneira?

b) E a experiência?

c) Já tomaram alguma decisão considerando a intuição - realizada de maneira mais rápida, paralela, automática e sem esforço? E a razão - mais lenta, serial, controlada com a exigência de maior esforço cognitivo.

2. Considerando a tarefa temos como influência: a complexidade; forma de apresentação e risco.

a) Você considera que quanto mais complexa for a tarefa, mais exigirá esforço cognitivo para o seu JDM?

b) Diante de tarefas complexas vocês buscam mais o conhecimento ou auxílios de decisão em grupo ou órgão de controle?

- c) Vocês acham que a forma como é apresentada a tarefa influencia no JDM? Por exemplo, se for para público externo ou interno, para fiscalização, para auxiliar decisões superiores.
- d) Vocês acham que o risco influencia no JDM? Por exemplo, se eu tomar uma decisão equivocada, posso sofrer penalizações financeiras, processos civis e criminais.
- e) Já tomaram alguma decisão contrária a órgãos fiscalizadores, gestores, decisão em grupo por estar certo que a sua decisão é a mais adequada?

3. Considerando as pressões institucionais no JDM temos como influência: Órgãos de controle e reguladores, Gestores, Decisão em grupo e Responsabilização.

- a) De exemplo de casos onde vocês tomaram decisões por influência de órgãos de controle.
- b) Dê exemplos de casos onde vocês tomaram decisões por influência de gestores.
- c) Dê exemplo de casos onde vocês tomaram decisões por influência da decisão em grupo (orientações da SEFAZ, MF, STN, por exemplo).
- d) De exemplo de casos onde vocês tomaram decisões por receio da responsabilização.

4. Considerando os determinantes que influenciam o JDM como as Pressões institucionais, Tarefa e Indivíduo, quais vocês acham que prevalecem no seu JDM.

- a) As orientações de órgãos de controle, decisão em grupo, gestores e responsabilização tem maior influência no seu JDM do que seu conhecimento, experiência e capacidade racional e intuitiva?
- b) Considerando a complexidade da tarefa, sua forma de apresentação e o risco, o seu JDM leva em conta o seu conhecimento, experiência e capacidade racional e intuitiva ou prefere recorrer às orientações de órgãos de controle, gestores e decisão em grupo.

5. Algum ponto que ficou em aberto que merece ser destacado?

- **Encerramento: 10 minutos**
- Relato breve sobre os resultados do grupo focal

APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada “Julgamento e Tomada de Decisão dos profissionais da contabilidade na incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado em entidades do setor público”. Esta pesquisa faz parte do projeto de tese do Doutorando Ezequiel Nunes Pacheco em conjunto com seu orientador, o Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer do Doutorado em Ciências Contábeis da UNISINOS.

O objetivo será analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o julgamento e tomada de decisão (JDM) dos profissionais da contabilidade na incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado em entidades do setor público. Para isso, foram identificadas anteriormente os procedimentos realizados pelos contadores que constam nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas de órgãos públicos estaduais e federais. Após isso, serão realizadas entrevistas individuais para identificar as influências que interferem no JDM dos contadores que atuam nesses órgãos.

Os resultados desta pesquisa poderão auxiliar na busca de alternativas que possam trazer melhorias para o processo de tomada de decisão dos contadores do setor público, e assim contribuir com esses profissionais. Dessa forma, essa pesquisa poderá evidenciar as pressões institucionais, contribuindo para reduzir os impactos negativos, bem como explorar o potencial positivo, destacando os pontos fortes e positivos para superação desses desafios com resultados satisfatórios. Outra contribuição alcança os órgãos reguladores (CRC, CFC) da profissão que poderão criar novas políticas organizacionais para melhorar a oferta de programas de capacitação e aperfeiçoamento que darão mais subsídios aos contadores no setor público. Assim, o julgamento e tomada de decisões terão maior qualidade quando apoiadas por estudos prévios e auxílios de pesquisas, contribuindo assim para trazer maior segurança para esses profissionais e melhorar a transparência das informações contábeis com ganho para decisões acertadas dos gestores e com benefícios para a população.

Considerando que toda pesquisa envolvendo seres humanos poderá apresentar riscos, com danos à dimensão física, psíquica, moral, intelectual, social, cultural ou espiritual do ser humano, optamos por não identificar nas entrevistas os nomes dos contadores e nem os locais onde atuam. Consideramos também que por serem realizadas com um grupo de contadores que atuam em diversos órgãos de diferentes esferas de governo, e que esses órgãos não serão apresentados, torna-se amenizado esses riscos de identificação e exposição perante os gestores e órgãos de controle bem como de outros agentes internos e externos.

As entrevistas serão realizadas com gravação de áudio e você tem liberdade de se recusar a participar e ainda se recusar a continuar participando em qualquer fase da pesquisa, sem qualquer prejuízo. Sua recusa em qualquer fase da pesquisa resultará em sua exclusão como amostra.

Os dados coletados serão confidenciais e utilizados exclusivamente para gerar informações agregadas para a pesquisa aqui relatada e outras publicações dela decorrentes. Sua identificação não será revelada em nenhuma das vias de publicação das informações geradas. Você não terá nenhum tipo de despesa para participar desta pesquisa, bem como nada será pago por sua participação, cabendo indenização em caso de dano comprovado.

Após estes esclarecimentos, solicitamos o seu consentimento de forma livre para participar desta pesquisa e caso queira colaborar, por favor, preencha os itens que se seguem.

Consentimento Livre e Esclarecido

Tendo em vista os itens acima apresentados, eu, _____, RG nº _____, de forma livre e esclarecida, manifesto meu consentimento em participar da pesquisa. Declaro que recebi

cópia deste termo de consentimento, e autorizo a gravação da minha participação na entrevista e a divulgação dos dados obtidos neste estudo.

Local e data: _____

Assinatura do participante da pesquisa

Assinatura do pesquisador responsável

Ezequiel Nunes Pacheco

Rua do Lavapés N. 779, Monte Verde, Cáceres - MT

E-mail: ezequiel@unemat.br – Tel. 65 99939-9884

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos)

Comitê de Ética em Pesquisa (CEP)

Localizado na Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação (UAPPG)

Av. Unisinos, 950 93022-000 – São Leopoldo/RS

Fone: (51) 3590 8279 ou (51) 3591 1122 Ramal 3219

E-mail: cep@unisinos.br

** Este documento deverá ser elaborado em duas vias: uma ficará com o participante e outra com o pesquisador responsável*

APÊNDICE C - FORMULÁRIO DE REGISTRO INDIVIDUAL - GRUPO FOCAL

O Julgamento e Tomada de Decisão dos profissionais da contabilidade em entidades do setor público é influenciado por aspectos do indivíduo, da tarefa e as pressões institucionais. O termo julgamento refere-se à formação de uma ideia, opinião ou estimativa sobre um objeto, um evento, um estado ou outro tipo de fenômeno e o termo decisão refere-se a tomar um curso de ação diante de um problema em questão (BONNER, 1999:385).

Considerando os fatores determinantes que influenciam no Julgamento e tomada de decisão dos contadores no Setor Público, responda às seguintes questões:

1) Dados demográficos

Idade:

Sexo:

Formação:

Cargo que exerce:

Tempo de Experiência como contador:

2) Liste situações onde você tomou decisões levando em consideração o seu conhecimento, experiência e sua capacidade racional e intuitiva.

3) Liste situações onde a complexidade da tarefa, forma de apresentação e o risco fez com que você buscasse esclarecimentos em outras fontes de orientação para tomar sua decisão.

4) Liste situações onde você tomou decisões levando em consideração pressões dos gestores:

5) Liste situações onde você tomou decisões levando em consideração pressões dos órgãos de controles:

6) Liste situações onde você tomou decisões levando em consideração a decisão em grupo (orientações da SEFAZ, MF, STN, por exemplo):

7) Liste situações onde você tinha domínio para tomar a decisão, mas que mudou para seguir orientações de órgãos de controle temendo a responsabilização:

APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO PARA ROTEIRO DE ENTREVISTA

Dados do entrevistado

Gênero, idade, tempo de trabalho no setor público, experiência profissional, grau de instrução e formação complementar, cargo ou função que exerce.

Perguntas:

- 1) Como você avalia as mudanças na forma de contabilização no subsistema patrimonial em sua unidade ocorridas pela implementação das NBC TSPs?
- 2) Você considera que seu conhecimento adquirido com a formação acadêmica e outros cursos de capacitação tem influência o seu JDM na implementação das NBC TSPs?
- 3) Como você realiza a incorporação de bens móveis e imóveis na entidade em que atua? (segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 4) Quando você realiza a depreciação de bens móveis e imóveis, qual critério é utilizado? (segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 5) Como você realiza a baixa de bens móveis e imóveis na entidade em que atua? (segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 6) Você se considera preparado (conhecimento e experiência) para realizar o JDM nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis?
- 7) Qual o procedimento adotado quando os bens patrimoniais contabilizados divergem dos levantados em inventário? (ocorreram interferências internas e externas).
- 8) Caso o seu JDM seja baseada em seu conhecimento e experiência e estiver divergente dos demais agentes internos e externos, qual posição teria mais influência?
- 9) Em algum momento, a opinião, orientação ou recomendação de terceiros teve influência no procedimento de incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado? (outros contadores, recomendações de órgãos fiscalizadores e reguladores – TCE, TCU, CFC e gestores)
- 10) Como você caracteriza as tarefas desenvolvidas na implementação das NBC TSPs? (complexidade, forma de apresentação e risco).
- 11) Além das questões levantadas, você tem alguma informação a acrescentar que julga ser importante referente a este tema?

APÊNDICE E – ROTEIRO DE ENTREVISTA DE PESQUISA – VALIDADO

Dados do entrevistado

Gênero, idade, tempo de trabalho no setor público, experiência profissional, grau de instrução e formação complementar, cargo ou função que exerce.

Perguntas:

- 1) Como você avalia as mudanças na forma de contabilização no subsistema patrimonial em sua unidade ocorridas pela implementação das NBC TSPs?
- 2) Você considera que seu conhecimento adquirido com a formação acadêmica e outros cursos de capacitação tem influência no seu JDM na implementação das NBC TSPs?
- 3) Como você realiza a incorporação de bens móveis e imóveis na entidade em que atua? (Segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 4) Quando você realiza a depreciação de bens móveis e imóveis, qual critério é utilizado? (Segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 5) Como você realiza a baixa de bens móveis e imóveis na entidade em que atua? (Segue as NBC TSPs, orientações de outros órgãos ou segue orientação interna do órgão, como gestores).
- 6) Você se considera preparado (conhecimento e experiência) para realizar o JDM nos procedimentos de incorporação, baixa e depreciação de bens móveis e imóveis?
- 7) Você já sofreu algum tipo de restrição da atuação profissional ao realizar seu JDM devido a influências internas e externas?
- 8) Existe na instituição onde você atua, um sistema patrimonial e contábil que auxilia nos registros e validação das incorporações, avaliação, reavaliação, baixa e depreciação?
- 9) Qual o procedimento adotado quando os bens patrimoniais contabilizados divergem dos levantados em inventário? (Ocorreram interferências internas e externas).
- 10) Caso o seu JDM seja baseado em seu conhecimento e experiência e seja divergente dos demais agentes internos e externos, qual posição teria mais influência?
- 11) Em algum momento, a opinião, orientação ou recomendação de terceiros teve influência no procedimento de incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado? (Outros contadores, recomendações de órgãos fiscalizadores e reguladores – TCE, TCU, CFC e gestores)
- 12) Como você caracteriza as tarefas desenvolvidas na implementação das NBC TSPs? (Complexidade, forma de apresentação e risco).
- 13) Além das questões levantadas, você tem alguma informação a acrescentar que julga ser importante referente a este tema?

APÊNDICE F - TERMO DE SIGILO E CONFIDENCIALIDADE

Eu, Ezequiel Nunes Pacheco, responsável pelo projeto de pesquisa intitulado “Julgamento e Tomada de Decisão dos profissionais da contabilidade na incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado em entidades do setor público”,

Declaro:

- a) Meu compromisso com a privacidade e a confidencialidade dos dados utilizados preservando integralmente o anonimato e a imagem do participante, bem como a sua não estigmatização;
- b) Comprometo-me a manter confidencialidade com relação a toda documentação e toda informação obtidas nas atividades e pesquisas a serem desenvolvidas no projeto; e
- c) Não utilizar as informações em prejuízo das pessoas e/ou das comunidades, inclusive em termos de autoestima, de prestígio e/ou econômico-financeiro;

Local e data: _____

Assinatura do pesquisador responsável

Ezequiel Nunes Pacheco

Rua do Lavapés N. 779, Monte Verde, Cáceres - MT

E-mail: ezequiel@unemat.br – Tel. 65 99939-9884

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos)

Comitê de Ética em Pesquisa (CEP)

Localizado na Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação (UAPPG)

Av. Unisinos, 950 93022-000 – São Leopoldo/RS

Fone: (51) 3590 8279 ou (51) 3591 1122 Ramal 3219

E-mail: cep@unisinos.br

APÊNDICE G – VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO



Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Questionário para roteiro de entrevistas

3 mensagens

Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

22 de janeiro de 2020 13:57

Para: [REDACTED]

Boa tarde,

Segue o questionário que utilizei no roteiro de entrevistas para sugestões e validação. O objetivo da pesquisa será: Analisar como os aspectos do indivíduo, tarefa e pressões institucionais influenciam o Julgamento e Tomada de Decisão dos profissionais da contabilidade na incorporação, baixa e depreciação de ativo imobilizado em entidades do setor público.

att,

Ezequiel Nunes Pacheco
Professor/Contador - UNEMAT
CRC 011453/O-7
65 99939-9884

APÊNDICE H – VALIDAÇÃO DAS ENTREVISTAS TRANSCRITAS

Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Para: [REDACTED]

Bom dia [REDACTED]

Encaminho a transcrição de sua entrevista como contribuição à minha pesquisa intitulada “Julgamento e Tomada de Decisão dos profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público”. Esta pesquisa faz parte da tese do Doutorando Ezequiel Nunes Pacheco em conjunto com seu orientador, o Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer do Doutorado em Ciências Contábeis da UNISINOS.

Gostaria que verificasse a transcrição de sua entrevista e me encaminhasse a confirmação de vossa participação.

Att.

Ezequiel Nunes Pacheco
Professor/Contador - UNEMAT

CRC 011453/O-7

65 99939-9884

[REDACTED]
Para: Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Olá Ezequiel,

Participação confirmada!!

[REDACTED]
Para: Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Ezequiel,

De acordo.

Att,

[REDACTED]
Para: Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Bom dia Ezequiel,

Confirmo a participação na sua pesquisa.

Att.

[REDACTED]
Para: Ezequiel Nunes Pacheco <ezequiel@unemat.br>

Bom dia

Confirmo a participação na entrevista!

Att,

ANEXO 1 – ESTRUTURA ADMINISTRATIVA



Governo do Estado de Mato Grosso
SEPLAG - Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão

ANEXO I

Administração Pública Estadual

I - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA

A. GOVERNADORIA:

1. Gabinete do Governador;
2. Gabinete do Vice-Governador;
3. Gabinete Militar;
4. Gabinete de Gestão Estratégica de Governo;
5. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social - CONDES;
6. Conselho de Governo.

B. SECRETARIAS DE ESTADO:

1. Casa Civil;
2. Secretaria de Estado de Agricultura Familiar - SEAF;
3. Secretaria de Estado de Assistência Social e Cidadania - SETASC;
4. Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação - SECITECI
5. Secretaria de Estado de Cultura, Esporte e Lazer - SECEL;
6. Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico - SEDEC;
7. Secretaria de Estado de Educação - SEDUC;
8. Secretaria de Estado de Fazenda - SEFAZ;
9. Secretaria de Estado de Infraestrutura e Logística - SINFRA;
10. Secretaria de Estado de Meio Ambiente - SEMA;
11. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão - SEPLAG;
12. Secretaria de Estado de Saúde - SES;
13. Secretaria de Estado de Segurança Pública – SESP.

C. ÓRGÃO DE REPRESENTAÇÃO JUDICIAL E CONSULTORIA JURÍDICA DO ESTADO:

1. Procuradoria Geral do Estado

D. ÓRGÃO DE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO

2. Controladoria Geral do Estado

II – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA

A. AUTARQUIAS:

1. Instituto de Assistência à Saúde dos Servidores do Estado - MATO GROSSO SAÚDE;
2. Mato Grosso Previdência - MTPREV;
3. Instituto de Terras do Estado de Mato Grosso - INTERMAT;
4. Instituto de Defesa Agropecuária de Mato Grosso - INDEA/MT;
5. Junta Comercial do Estado de Mato Grosso - JUCEMAT;
6. Instituto de Pesos e Medidas de Mato Grosso - IPEM/MT;
7. Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN/MT;



Governo do Estado de Mato Grosso
SEPLAG - Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão

8. Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados - AGER.

B. FUNDAÇÕES PÚBLICAS:

1. Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Mato Grosso - FAPEMAT;
2. Fundação Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT;
3. Fundação Nova Chance - FUNAC.

C. SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA:

1. MT Participações e Projetos S.A - MT-PAR;
2. Companhia Mato-grossense de Mineração - METAMAT;
3. Companhia Mato-grossense de Gás - MT Gás;
4. Agência de Fomento do Estado de Mato Grosso S.A - DESENVOLVE MT;
5. Companhia de Saneamento do Estado de Mato Grosso - SANEMAT, em liquidação;
6. Central de Abastecimento do Estado de Mato Grosso - CEASA/MT.

D. EMPRESAS PÚBLICAS:

1. Empresa Mato-grossense de Tecnologia da Informação - MTI;
2. Empresa Mato-grossense de Pesquisa, Assistência e Extensão Rural - EMPAER.