

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

ANDRÉ LUÍS BAGETTI

**FACILIDADES E/OU DIFICULDADES NO COMPORTAMENTO PRAGMÁTICO
DA NORMA PATRIMONIAL NO CONTEXTO DA CONTABILIDADE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Porto Alegre
2022

ANDRÉ LUÍS BAGETTI

**FACILIDADES E/OU DIFICULDADES NO COMPORTAMENTO PRAGMÁTICO
DA NORMA PATRIMONIAL NO CONTEXTO DA CONTABILIDADE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Dissertação de Mestrado apresentada como requisito para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientadora: Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan

Porto Alegre
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação – CIP

B146f Bagetti, André Luís.

Facilidades e/ou dificuldades no comportamento pragmático da norma patrimonial no contexto da contabilidade do Exército Brasileiro / André Luis Bagetti. – 2022.

156 f. : il.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos , Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, 2022.

Orientadora: Profa.Dra. Clea Beatriz Macagnan

1. Contabilidade Pública. 2. Regime de Competência. 3. Teoria Institucional.
4. Exército Brasileiro. 5. Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) 6.
Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) I. Macagnan, Clea Beatriz. II. Título.

CDU 35.073.52

ANDRÉ LUÍS BAGETTI

**FACILIDADES E/OU DIFICULDADES NO COMPORTAMENTO PRAGMÁTICO
DA NORMA PATRIMONIAL NO CONTEXTO DA CONTABILIDADE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Dissertação de Mestrado apresentada como requisito para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Aprovado em 24 de março de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan - Orientadora
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Rosane Maria Seibert
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI

Dedico este trabalho aos meus pais, Élio e Vitória, que, mesmo não possuindo formação acadêmica, souberam me mostrar o caminho do conhecimento.

AGRADECIMENTOS

À Deus que a cada dia me abençoa com vida, saúde e sabedoria para trilhar o caminho e que me permitiu chegar aqui;

Ao Exército Brasileiro por ter proporcionado esse importante passo em minha formação acadêmica;

À Professora Dra. Clea Beatriz Macagnan, minha orientadora, pelos direcionamentos sempre precisos, pela paciência e respeito;

À minha esposa Lis por todo apoio e dedicação ao longo destes anos juntos, principalmente neste período de maior ausência;

A meus filhos Eduarda, Júnior, Fernando, Beatriz e Arthur, inspiração de minha vida;

Aos meus familiares pelo apoio e incentivo;

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, em especial ao Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl e Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, pelos ensinamentos e pelas contribuições nesta dissertação;

Aos integrantes do Grupo de Pesquisa em Governança (UNISINOS/CNPq) pelas inestimáveis contribuições e boa vontade em ouvir e ajudar, em especial à Profa. Dra. Rosane Maria Seibert que, além das contribuições no grupo de pesquisa, aceitou fazer parte das bancas de qualificação e defesa, com ensinamentos e contribuições para este trabalho;

Aos integrantes da Seção de Contabilidade do 3º CGCFEx, pela amizade e apoio no período de realização do mestrado;

Aos colegas e amigos da D Cont, dos CGCFEx, fundamentais na execução da *survey*, e a todos os agentes da contabilidade do Exército que, gentilmente cederam um pouco do seu precioso tempo para responder à pesquisa desta dissertação;

Aos colegas de turma de mestrado, em especial ao George Luís de Moraes Marques, pela amizade e companheirismo e ao Luiz Guilherme Raposo, grande amigo e exemplo de superação quando acometido pela COVID-19;

Aos funcionários do PPG, em especial à Sra. Carolina Carrion Fleischer Mentz que, durante a pandemia, não mediu esforços em apoiar os alunos nas medidas administrativas, chegando a disponibilizar seu número de telefone pessoal;

A todos que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a execução deste trabalho.

Muito obrigado!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito.

Não sou o que deveria ser, mas graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Marthin Luther King)

RESUMO

Este estudo teve por objetivo identificar as percepções dos profissionais da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação das alterações institucionais relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). A análise foi realizada sob a lente da Nova Teoria Institucional, pelo pressuposto de que a mudança das regras formais pode sofrer resistência em sua assimilação e em sua implementação nas organizações. Estudo, a partir de uma *survey*, com a participação de 601 agentes da contabilidade, de 13 setoriais contábeis e 396 unidades gestoras do Exército Brasileiro, realizado com a aplicação de um questionário composto por cinco blocos pautados nos seguintes constructos: interpretação das normas, apoio externo, infraestrutura, treinamento e envolvimento dos atores da convergência. Para cada constructo formulou-se uma hipótese, submetida ao teste de diferença de médias e ao teste *t-student*, a um nível de significância de 1%, para a consecução do objetivo proposto. Pela análise quantitativa, a hipótese nula foi rejeitada em todos os blocos, indicando que os respondentes percebem a interpretação das normas, bem como, o apoio externo, a infraestrutura, o treinamento e o envolvimento dos atores da convergência como aspectos facilitadores e/ou dificultadores para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. De outra parte, pela análise qualitativa verificou-se que a interpretação das normas é significativa à medida que permitiu a alteração do foco estritamente orçamentário da CASP para a evidenciação e controle patrimonial. Quanto ao constructo do apoio externo, apenas 30% dos respondentes indicaram conhecer suas formas, com destaque para os treinamentos e orientações da STN/CFC. Em relação à infraestrutura, no contexto do Exército, destacou-se a falta de pessoal com formação em contabilidade para o desempenho das funções nas unidades gestoras. O treinamento, por sua vez, foi apontado como relevante para amenizar a falta de pessoal com formação na área contábil, no entanto, insuficiente ou inadequado para os agentes sem formação contábil. Por último, o aspecto do envolvimento dos atores da convergência é percebido como significativo, à medida que um ambiente de resistência à implantação dos PCPs pode ser superado com a atitude favorável dos agentes da contabilidade. O estudo permitiu concluir que o entendimento e a assimilação das novas regras alteram o comportamento de resistência, conforme preconizado teoricamente. No entanto, isso não confirma a completa implantação das novas regras na contabilidade do Exército.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Convergência. Exército Brasileiro. Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). Regime de competência. Teoria Institucional.

ABSTRACT

This study aimed to identify the perceptions of accounting professionals about the facilitating and/or hindering aspects of the implementation of institutional changes related to Equity Accounting Procedures (PCP). The analysis was performed under the lens of the New Institutional Theory, based on the assumption that the change of formal rules may suffer resistance in its assimilation and implementation in organizations. The study, based on a survey, with the participation of 601 accounting agents, from 13 accounting sectors and 396 management units, from the Brazilian Army, was carried out with the application of a questionnaire composed of five blocks based on the following constructs: interpretation of norms, external support, infrastructure, training, and involvement of convergence actors. For each construct, a hypothesis was formulated, submitted to the difference of means test and the t-student test, at a significance level of 1%, to achieve the proposed objective. Through the quantitative analysis, the null hypothesis was rejected in all blocks, indicating that the respondents perceive the interpretation of the norms, as well as the external support, the infrastructure, the training, and the involvement of the actors of the convergence as facilitating and/or hindering aspects for the implementation of PCPs in the Brazilian Army's accounting. On the other hand, the qualitative analysis allowed to verify that the interpretation of the rules is significant as it allowed the change from the strictly budgetary focus of the CASP to the disclosure and patrimonial control. As for the construct of external support, only 30% of the respondents indicated that they knew its forms, with emphasis on the training and guidelines of the STN/CFC. In relation to infrastructure, unlikely from what was found in the literature review, where the relevance was related to software dependence, in the context of the Army, the lack of personnel with training in accounting for the performance of functions in the management units stands out, indicated by 78.9% of the respondents. Training, in turn, was pointed out as relevant to relieved the lack of personnel with training in the accounting area, however, insufficient or inadequate for agents without accounting training. Finally, the aspect of the involvement of the actors of convergence is perceived as significant as an environment of resistance to the implementation of PCPs can be overcome with the favorable attitude of the accounting agents. The study allowed to conclude that the understanding and assimilation of the new rules change the resistance behavior. However, this does not confirm the complete implementation of the new rules in the Brazilian Army's accounting.

Keywords: Accounting Applied to the Public Sector. Accrual method. Brazilian army. Convergence. Equity Accounting Procedures. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Modelo da convergência da CASP do Brasil às IPSAS e edição do PIPCP (STN/2015)	29
Figura 2 - Sistema de contabilidade federal, na perspectiva do EB	34
Figura 3. Organograma da contabilidade no EB	35
Figura 4 - Sistema de Material do Exército (SIMATEX)	37
Figura 5 - Modelo teórico da pesquisa	40
Figura 6. Modelo de análise das evidências	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – População da pesquisa	46
Tabela 2 - Classificação do alfa de <i>Cronbach</i>	50
Tabela 3 - Amostra da pesquisa – resumo	52
Tabela 4 - Perfil dos respondentes	53
Tabela 5 - Confiabilidade dos dados do questionário	54
Tabela 6 - Análise do bloco 1 - Interpretação das Normas	56
Tabela 7 - Análise do bloco 2 - O Apoio Externo	59
Tabela 8 - Análise do bloco 3 – A infraestrutura	63
Tabela 9 - Análise do bloco 4 – Treinamentos	66
Tabela 10 - Análise do bloco 5 – Envolvimento dos atores da convergência	69

LISTA DE SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTCONF	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (STN)
DCONT	Diretoria de Contabilidade (EB)
DGO	Diretoria de Gestão Orçamentária (EB)
EB	Exército Brasileiro
GA/NBC TSP	Grupo Assessor da Área Pública (CFC)
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (STN)
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MD	Ministério da Defesa
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UE	União Europeia
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Contextualização e problema de pesquisa	16
1.2 Objetivo	18
1.3 Justificativa e relevância do estudo	19
1.4 Delimitação do tema	20
2 REVISÃO DA LITERATURA	21
2.1 Teoria institucional	21
2.2 Convergência da contabilidade aplicada ao setor público às normas internacionais (IPSAS)	23
2.3 Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs)	30
2.4 O Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal	34
2.5 Modelo teórico e formulação das hipóteses	38
3 METODOLOGIA	46
3.1 População e amostra da pesquisa	46
3.2 Fonte e coleta de evidências	46
3.2.1 <i>Atividades preliminares: entrevistas</i>	46
3.2.2 <i>Survey</i>	47
4. TRATAMENTO E ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS	52
4.1 Análise da survey	53
4.1.1 <i>Análise da taxa de retorno – amostra</i>	53
4.1.2 <i>Estatística descritiva dos respondentes</i>	53
4.1.3 <i>Análise de confiabilidade dos dados</i>	54
4.2 Análise quantitativa	55
4.2.1 <i>Análise do bloco 1 – Interpretação das Normas</i>	55
4.2.2 <i>Análise do bloco 2 – O Apoio Externo</i>	59
4.2.3 <i>Análise do bloco 3 – A infraestrutura</i>	63
4.2.4 <i>Análise do bloco 4 – Treinamentos</i>	66
4.2.5 <i>Análise do bloco 5 – Envolvimento dos atores</i>	69
4.2.6 <i>Síntese da análise quantitativa</i>	72
4.3 Análise qualitativa	72
4.3.1 <i>Análise da questão aberta – interpretação das normas</i>	73
4.3.2 <i>Análise da questão aberta – apoio externo</i>	74

4.3.3	<i>Análise da questão aberta – infraestrutura</i>	76
4.3.4	<i>Análise da questão aberta – treinamentos</i>	78
4.3.5	<i>Análise da questão aberta – envolvimento dos atores da convergência</i>	80
4.3.6	<i>Síntese da análise qualitativa</i>	81
4.4	Discussão dos resultados	82
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	87
	Referências	90
	Apêndice A	101
	Apêndice B	104
	Apêndice C	107
	Apêndice D	111
	Apêndice E	113
	Apêndice F	114
	Apêndice G	129
	Apêndice H	137
	Apêndice I	138
	Apêndice J	155
	Anexo A	157

1 INTRODUÇÃO

Desde a década de 1970, a contabilidade passou por mudanças consideráveis em muitos países (Laswad & Redmayne, 2015). No setor privado, o processo de adequação da contabilidade aos normativos propostos pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), na busca de aplicação das *International Financial Reporting Standard* (IFRS), surgiu em 1973, com a criação do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e do *International Accounting Standards Committee* (IASC). Desde então, o tema vem se acentuando, tanto para empresas privadas como para o setor público (Varandas, 2013).

Para atender a necessidade de harmonização no setor público, em 1977 foi criado o *International Federation of Accountants* (IFAC). Criado com o fim de fortalecer a contabilidade do setor público em todo o mundo, a partir do desenvolvimento de normas contábeis de alta qualidade, para a devida adoção e aplicação (Nascimento, 2007; Salaroli, Almeida & Gama, 2015). A partir do ano de 2000, o IFAC iniciou a publicação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), com o objetivo de estabelecer normas internacionalmente aceitas para a contabilidade pública de diversos países (IFAC, 2014).

No IFAC, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) é responsável pelo desenvolvimento das IPSAS, baseadas em acréscimo para a preparação de propósitos gerais e demonstrações financeiras (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016). As IPSAS têm como objetivo melhorar as informações da contabilidade aplicada ao setor público: primeiro, permitindo a comparabilidade e a instrumentalização do controle social das entidades estatais; segundo, tornando possível o entendimento das informações geradas a partir da escrituração e evidenciá-las nos demonstrativos contábeis, e, ainda, provocando profundas mudanças na gestão, quer no modo de gerir o patrimônio público, quer na forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens patrimoniais (Diniz *et al.*, 2015).

Em 2018, o IFAC e o *Chartered Institute of Public Finance & Accountancy* (CIPFA) verificaram que as IPSAS, baseadas no regime de competência, estavam sendo utilizadas por 37 países e estimam que até 2023 este número chegue a 98 (IFAC & CIPFA, 2018). No Brasil, o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) às IPSAS teve início em 2004, com a publicação da portaria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 37 (2004), a qual discorre sobre o processo de harmonização das normas internacionais de contabilidade do setor público. O texto dessa norma estabeleceu a formação de um grupo de estudos, composto por membros do CFC, Secretaria do Tesouro

Nacional (STN) e Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, que teve por objetivo estudar e analisar as NBCASP.

A STN, na condição de órgão central do sistema de contabilidade federal (Lei n. 10.180, 2001), no intuito de consolidar as contas dos entes da Federação, assumiu o papel de órgão normatizador temporário da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) (Diniz *et al.*, 2015). Para cumprir com essa função, por meio da Portaria STN n. 136 (2007), criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), atual Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF) (STN, 2017).

Ao GTCON, formado por todos os segmentos representativos da contabilidade governamental, foi atribuída a responsabilidade de analisar e elaborar diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios (STN, 2011a). Nesse contexto, a STN abriu o debate sobre as IPSAS com *stakeholders* inscritos em grupos técnicos, impulsionando a definição da agenda (Lino, 2015).

Assim, em 2008, o CFC publicou dez normas contábeis para o setor público, as NBC T16, paralelo às IPSAS criadas pelo IFAC (Diniz *et al.*, 2015; Varandas, 2013). Entretanto, em que pese as ações do CFC e da criação do GTCON pela STN, o movimento da convergência somente tomou força, a partir da edição da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n. 184, de 25 de agosto de 2008 (Silva Neto & Silva, 2019). Essa portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MF, 2008).

Dessa forma, em 2009, o Tesouro anunciou a abordagem de prazo universal, propondo que todos os níveis de governo deveriam adotar todas as políticas contábeis, com um novo plano de contas harmonizado e reportar as demonstrações financeiras de acordo com as normas harmonizadas, em um prazo de quatro anos. No entanto, a tentativa de a STN efetivar a convergência da CASP às normas internacionais, não obteve êxito, na medida em que o prazo se revelou inviável e os tribunais de contas locais não apoiaram a agenda (Azevedo *et al.*, 2020). Os tribunais de contas recusaram-se a fazer cumprir a exigência do Tesouro, no sentido de cada ente divulgar um plano operacional para fazer frente aos prazos universais (Portaria STN n. 828, 2011).

Em novembro de 2013, foi publicada a Portaria STN n. 634 (2013) e o Tesouro anunciou a mudança para uma abordagem gradual para a implementação das políticas de contabilidade

de exercício, mantendo o prazo universal para o plano de contas e demonstrações financeiras padronizados. No entanto, ficava pendente o estabelecimento dos novos prazos a serem cumpridos. Tal definição acontece somente em setembro de 2015, com a edição da Portaria STN n. 548 (2015), aprovando o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Sendo que, nesse ato, a STN materializou o plano operacional da convergência (STN, 2015).

Nessa perspectiva e considerando todos os movimentos da contabilidade do setor público, até aqui evidenciados, este estudo aborda a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), no processo de convergência da CASP às IPSAS.

1.1 Contextualização e problema de pesquisa

No Brasil, a convergência da contabilidade do setor público ocorre após cinco postergações de prazos, em uma mudança de estratégia, após frustrada a tentativa de prazo universal, para a implementação gradual das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas às IPSAS, com prazos distintos entre os níveis de governos, a partir do final do exercício financeiro de 2015 (STN, 2011a, 2011b, 2012, 2013, 2015). Postergações criaram incertezas no processo, afetando “a disposição dos governos locais em operacionalizar e depois manter novas políticas contábeis” (Azevedo *et al.*, 2020, p. 8).

A teoria institucional é o meio pelo qual se busca entender o comportamento dos indivíduos que é afetado pelas mudanças institucionais, como parte do processo da convergência. Além disso, incerteza implica em custos, os quais podem variar segundo a interação dos atores da convergência, que adotam comportamento de assimilação ou de resistência à nova normativa (North, 1990). Custos relacionados à pressão por prestação de contas e transparência, enquanto o propósito da convergência é “proporcionar maior nível de evidenciação ao setor público” (CFC, 2021b). Em um ambiente de incertezas, os agentes envolvidos tendem a um comportamento de resistência na incorporação de novas normas, aumentando os custos, enquanto definições claras e precisas, por outro lado, tendem a facilitar a assimilação.

Para superar a incerteza estabelece-se um sistema institucional, composto por regras que regem a interação entre os agentes (North, 1990). Essas regras estabelecem restrições, as quais podem ser formais: escritas, comumente conhecidas por leis, decretos e códigos; ou informais: correspondendo aos costumes, tradições e hábitos (Macagnan, 2013; North, 1990). Nessa

perspectiva, o sistema normativo contábil estabelece restrições e possibilidades de escrituração sobre ativos e passivos relacionados aos entes públicos. As mudanças contábeis instituídas em decorrência da adoção das normas brasileiras de contabilidade, oriundas do processo de convergência às IPSAS, são alterações institucionais contábeis.

Assim, as NBC TSP, convergidas às IPSAS (CFC, 2021a), estabelecem mudanças institucionais, as quais devem ser assimiladas nas práticas dos contadores dos entes públicos. Porém, a literatura empírica internacional e nacional aponta para a existência de aspectos facilitadores e/ou dificultadores na implementação do novo normativo pela convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade do IFAC. Tais aspectos podem ser endógenos (Diniz *et al.*, 2015; Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020; Silva Neto & Silva, 2019) ou exógenos (Azevedo *et al.*, 2020; Diniz *et al.*, 2015; Haija *et al.*, 2021; Lino, 2015). O que revela não ser suficiente editar um novo normativo para que seja implementado, mas importa considerar os aspectos condicionantes da implementação pretendida.

Laswad e Redmayne (2015) verificaram que conhecimento e experiência podem facilitar a implementação. Na Nova Zelândia, a adoção de regime de competência no setor público foi iniciada em 1990, o que facilitou para, em 2005, darem início à convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais, com a adoção das IFRS e, finalmente, em 2012, a Nova Zelândia adotou as IPSAS, em um processo de mudança, facilitado pelo conhecimento e experiência (Laswad & Redmayne, 2015). Já, na Jordânia, Haija *et al.* (2021) verificaram que a formação, a legislação local, a infraestrutura, o apoio externo e o envolvimento das partes interessadas foram considerados fatores-chave para a implementação bem-sucedida das IPSAS na contabilidade do setor público daquele país. Por outro lado, no Brasil, o processo tem sido considerado lento (Sasso & Varela, 2020) e os aspectos responsáveis apontados são: dificuldade na capacitação dos profissionais e na aceitação do regime de competência; adaptação à nova fase da contabilidade, com a criação de novos instrumentos de informação e controle do sistema público; e diferenças culturais (Diniz *et al.*, 2015). O estudo de Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020) identificou a necessidade de sensibilização da alta administração, de competência técnica-profissional e culturais nos segmentos de contabilidade e auditoria interna dos entes públicos.

Verifica-se também que, a fiscalização e a coordenação afetam o processo, como infere-se a partir do comportamento dos tribunais de contas que questionam a legitimidade da STN como órgão normatizador no Brasil (Lino, 2015), impactando de forma significativa o processo

de convergência da contabilidade. A depender do contexto, a necessidade de capacitação e de tecnologias para a implementação da convergência podem ser consideradas barreiras significativas e que retardam o processo. Azevedo *et al.* (2020) verificaram críticas às IPSAS, pelo fato de a normativa não abranger questões específicas importantes da contabilidade do setor público. Como exemplo dessas lacunas, estariam a ambiguidade e a resistência a políticas específicas comumente experimentadas nos processos de mudança da contabilidade do setor público (Azevedo *et al.*, 2020, p. 2). Porém, na percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), as vantagens superam os custos da implantação das IPSAS no Brasil, com possível redução de atividades ilegais, especialmente em fraudes (Diniz *et al.*, 2015, p. 286).

A implantação dos PCP implica em mudanças nas regras contábeis sejam elas: formais, pela publicação do novo normativo; e informais, pelo comportamento efetivo dos responsáveis pela contabilização. O que significa dizer que, a mudança institucional efetiva acontece quando não há divergência de comportamento na aplicação da regra ou normativa, isto é, a sua assimilação nos hábitos mentais dos membros das organizações (Macagnan, 2013). Dizendo de outro modo, a mudança das restrições formais pode sofrer resistência em sua assimilação e em sua implementação.

Assim, na medida em que a escrituração contábil incorpora a normativa, significa que ela é efetiva. Porém, a revisão de literatura empírica sobre a convergência às normas internacionais (Azevedo *et al.*, 2020; Barbosa, 2020; Barboza, 2017; Diniz *et al.*, 2015; Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Mattei, Jorge & Grandis, 2020; Mnif & Gafsi, 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020) não apresenta resultados conclusivos sobre o comportamento pragmático da respectiva regra, o que leva a formular a seguinte questão de pesquisa: **quais são as percepções dos profissionais da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação das alterações institucionais relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)?**

1.2 Objetivo

Identificar as percepções dos profissionais da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação das alterações institucionais relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

1.3 Justificativa e relevância do estudo

A convergência da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) às normas internacionais de contabilidade (IPSAS) desvincula a contabilidade dos aspectos estritamente orçamentários, adotando conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente com aspectos focados na contabilidade patrimonial. A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) “busca melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos” (STN, 2018, p. 144). Em relação ao patrimônio administrado pelo Exército, segundo dados extraídos do sistema de contabilidade federal (SIAFI), em agosto/2021, o saldo do ativo total é de R\$ 1,147 trilhão, sendo o imobilizado no montante de R\$ 1,069 trilhão. Assim, neste cenário, a compreensão dos aspectos que facilitam e/ou dificultam o processo, contribuindo com as organizações reguladoras e o próprio Exército.

Foi realizada uma revisão da literatura, a partir das bases de dados dos portais: CAPES, SCOPUS e Google Scholar, com as palavras-chave “convergência IPSAS”, “adoção IPSAS” e “Teoria Institucional” nos idiomas português e inglês. Além disso, pela leitura buscou-se identificar os estudos que mais se aproximam da problemática de identificar os aspectos facilitadores e dificultadores na adoção de novas regras da contabilidade aplicada ao setor público no processo de convergência, sob a ótica da teoria institucional, apresentados no Apêndice A.

Considerando a revisão de literatura empírica (Azevedo *et al.*, 2020; Barbosa, 2020; Barboza, 2017; Diniz *et al.*, 2015; Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Mattei *et al.*, 2020; Mnif & Gafsi, 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020) esta pesquisa diferencia-se por abordar a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sob a perspectiva da teoria institucional de que a convergência das normas brasileiras de contabilidade às IPSAS implica alterações nas regras de interação entre os agentes envolvidos.

A motivação para a realização desse estudo advém da necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à área pública (Castro, 2016). Sasso e Varela (2020) afirmam que a experiência do Brasil pode contribuir para a literatura da área, uma vez que está em processo de convergência às IPSAS. Essa contribuição pode ser relevante ao considerar que o país tem dimensão continental, com a complexidade de um sistema federativo e entes federados com características variadas, como econômicas, políticas, sociais, organizacionais e profissionais.

A relevância do presente estudo está em contribuir para uma melhor compreensão, e até mesmo documentação, do processo de convergência das normas de contabilidade pública brasileira às normas internacionais. E, especificamente, para a identificação das partes envolvidas, das ações realizadas e dos aspectos influenciadores do processo. Além disso, cabe acrescentar que a apresentação da experiência brasileira pode ser útil para que países com características institucionais semelhantes aperfeiçoem seus respectivos processos de convergência.

Esta dissertação está vinculada à linha de pesquisa Contabilidade e Finanças e integrada ao Grupo de Pesquisa em Governança da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)/ Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), coordenado pela professora doutora Clea Beatriz Macagnan.

1.4 Delimitação do Tema

O tema desta dissertação tem como delimitação a adoção dos PCPs na contabilidade do Exército Brasileiro. O estudo parte da análise dos dados coletados junto aos agentes da contabilidade do Exército, que atuam nas Setoriais de Contabilidade, bem como, nas Unidades Gestoras (UG). Considerando que, no contexto do Exército, esses são atores da convergência da CASP.

Assim, não fazem parte do escopo desta pesquisa as demais Forças Armadas (Marinha e Aeronáutica), os demais órgãos da administração pública federal, tampouco das demais esferas de governo, estados e municípios. Quanto ao conteúdo, não foram vistas outras partes do MCASP, que não os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e as respectivas NBCs TSP. Em relação à convergência, não foram estudados fatores explicativos da não aplicação da normativa. Além disso, importa ressaltar que não se trata de verificar o nível de implantação, bem como, responsabilidades quanto ao cumprimento das normas em estudo. Enfim, o que se buscou evidenciar foi a percepção dos agentes da contabilidade sobre o processo de implementação dos PCPs na contabilidade do Exército.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo são apresentados os aspectos teóricos necessários para o desenvolvimento da pesquisa, subdivididos em cinco tópicos. O primeiro apresenta a teoria que ilumina a pesquisa: A Teoria Institucional, (2) Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais (IPSAS), (3) Procedimentos Contábeis Patrimoniais, (4) o Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal e, por fim, (5) revisão de estudos anteriores sobre a temática, com formulação de hipóteses.

2.1 Teoria institucional

A teoria institucional define instituições como restrições, as quais podem ser observadas nas regras que, por sua vez, definem a sociedade que as institui. Ou seja, as instituições são restrições criadas pelo homem, as quais estruturaram as interações da sociedade, regulamentando incentivos políticos, sociais ou econômicos e reduzindo as incertezas. (North, 1990). Restrições são classificadas em dois tipos: regras formais e regras informais. As regras formais configuram-se por leis, códigos, normas, as quais estabelecem restrições e definem possibilidade de comportamentos na sociedade em que as instituiu. Já, as regras informais correspondem a: costumes, tradições e hábitos, os quais orientam o comportamento dos integrantes da respectiva sociedade (Macagnan, 2013; North, 1990). Se por um lado as regras formais encontram-se documentadas nas organizações ou entes públicos, as informais estão no comportamento cognitivo dos indivíduos dessa sociedade. Muitas dessas regras informais são transmitidas e assimiladas de uma geração a outra de forma comportamental, sem que necessariamente estejam escritas.

As novas normas contábeis constituem-se em regras formais, as quais alteram as que estavam em vigor até dezembro de 2015, considerando que a implantação dos PCPs tem início efetivamente a partir de 1º de janeiro de 2016 (STN, 2015). De outra parte, não é suficiente editar uma nova norma para que seja implementada, é preciso que essa seja incorporada nas práticas dos profissionais, os quais são responsáveis por sua implantação e efetivação. A matriz institucional de uma sociedade é uma mistura do passado e do presente. Dizendo de outro modo, as instituições são o resultado de uma luta estabelecida entre novos e velhos hábitos, em uma base permanente. “As instituições mudam conforme os hábitos mentais dos membros dessas comunidades mudam”. (Macagnan, 2013, p. 133). Isso quer dizer, não basta criar uma lei; ela

precisa ser implementada e assimilada pelo sistema social que a constituiu, observada no comportamento pragmático dos integrantes da respectiva sociedade. Assim, a convergência do sistema normativo implica incrementar mudanças e essas comumente consistem em “ajustes marginais no complexo das regras, normas e formas de imposição de cumprimento que constituem o quadro institucional” (North, 1990, p. 83).

Segundo North (1990), a matriz institucional das sociedades é responsável por moldar as condições de desenvolvimento das sociedades e as limitações da racionalidade individual levam os seres humanos a criar padrões de referência para definir seu comportamento. Padrões alicerçados em crenças individuais que consolidam a matriz institucional da sociedade, à medida que são compartilhadas. A socialização das crenças resulta de modelos de aprendizagem mentais em decorrência do processo que pode ocorrer pelas experiências individuais, pela cultura e por herança genética (North, 2010). Os modelos mentais são responsáveis por interpretar os sinais emitidos pelo ambiente e quanto mais consistentes nesse processo, mais reforço ganham as crenças individuais e coletivas (Macagnan, 2013).

A contabilidade governamental ou, em um sentido mais amplo, a contabilidade do setor público é uma área que está mudando estruturalmente, conforme evidenciado pela implantação contínua da contabilidade de exercício baseada em padrões, que vem substituindo o sistema de caixa ou a contabilidade de exercício modificada que ainda são usados em muitas jurisdições (Bergmann, Fuchs & Schuler, 2019). Para Douglass North, “mudanças institucionais são a maneira pela qual as sociedades desenvolvem-se ao longo do tempo e, conseqüentemente, são a chave para entender a mudança histórica” (North, 1990, p. 4). A implantação da contabilidade de exercício baseada em padrões é considerada a maior inovação disruptiva atual na contabilidade governamental (Bergmann, Fuchs & Schuler, 2019). Dentre as novidades, destaca-se a premissa de adequação ao foco patrimonial, diferentemente da visão tradicional orçamentária que permeia a contabilidade governamental.

A adoção de uma norma contábil pode ter conseqüências econômicas significativas para uma sociedade, considerando que estas normas não são neutras e que o seu desenvolvimento é visto como uma questão de interesse público (Chiapello & Medjad, 2009). Por exemplo, com a implantação dos PCP, em relação aos eventuais aumentos do gasto público, têm-se a expectativa de que o controle contábil permita avaliar se os valores executados estão de acordo com os orçados, dimensionando e mensurando a responsabilidade de cada programa de governo (Amaral e Lima, 2013).

Mudanças podem criar incertezas quanto à estabilidade institucional. Estabilidade que

é alcançada mediante um complexo conjunto de condicionamentos que abrange restrições formais e informais. As regras formais são “hierarquizadas, de tal modo que a cada nível é mais custoso mudar”, enquanto as restrições informais são “extensões, aprimoramentos e retificações das regras” (North, 1990, p. 83). Neste sentido, o nível de assimilação ou resistência ao novo normativo contábil está sujeito à aspectos endógenos ou exógenos, facilitadores e/ou dificultadores à consecução dos objetivos da convergência.

2.2 Convergência da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) às normas internacionais de contabilidade (IPSAS)

A adoção e a implementação das normas internacionais de contabilidade objetivam o fornecimento de informações financeiras de alta qualidade para as partes interessadas, o que pode resultar em maior crescimento e desenvolvimento econômico e prestação de contas (IFAC, 2021). Entretanto, as normas internacionais de contabilidade não são obrigatórias, uma vez que não existe uma lei internacional que exija a sua adoção. Em vez disso, cada país deve adotar ou adaptar as normas relevantes à sua própria legislação ou regulamentos nacionais (Neves & Gómez-Villegas, 2020), segundo seus respectivos interesses nacionais. Entretanto, uma vez que sejam adotadas na legislação local, tornam-se obrigatórias e seus reflexos podem ser efetivos.

Além disso, a adoção das IPSAS na contabilidade de um país pode ser feita direta ou indiretamente (Neves e Gómez-Villegas, 2020). Na adoção direta, as IPSAS são incluídas na legislação do país, em seu formato original. Enquanto, na adoção indireta, o país aprova sua legislação, com maior ou menor grau de aderência ao normativo IPSAS. No Brasil, a convergência da CASP, segue o modelo de adoção indireta, em que as normas do IFAC são harmonizadas à realidade brasileira. Esse processo exige “não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros” (CFC, 2021b).

A implementação da contabilidade em regime de competência no setor público pode ser considerada uma inovação, uma vez que permite gerar demonstrações financeiras com conteúdo mais informativo (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). Assim, desenvolveu-se um movimento mundial em prol da convergência internacional das normas contábeis, objetivando maior comparação e compreensão das informações apresentadas nos diferentes países, tanto na contabilidade aplicada ao setor privado, como ao setor público (Mapurunga, Meneses & Peter,

2011).

A adoção das IPSAS por organizações governamentais é considerada uma medida para melhorar tanto a qualidade quanto a comparabilidade da informação financeira fornecida pelos organismos públicos (Alijarde & Villegas, 2013). O normativo contábil, ao ter por base o regime de competência, amplia as informações sobre os recursos, obrigações, receitas e despesas e, assim, exige maior esforço quanto à divulgação de informação contábil de propósito geral, seja nas demonstrações contábeis ou em notas explicativas (Sasso & Varela, 2020). A transição de uma contabilidade baseada no regime de caixa para uma contabilidade em regime de competência permitirá registrar os efeitos econômicos da aplicação de recursos públicos através de gastos e de investimentos. Permite também o reconhecimento das obrigações presentes das entidades públicas e do patrimônio público (Neves & Gómez-Villegas, 2020).

A contabilidade aplicada ao setor público é complexa, pois controla, registra e interpreta os fenômenos que afetam o orçamento, as finanças e o patrimônio de cada entidade de direito público (Kohama, 2009). Por outro lado, essa complexidade ganha contornos de destaque quando se observa a quantidade de usuários da informação que a contabilidade aplicada ao setor público possui, ou seja, toda a sociedade. Assim, desenvolver um modelo de comunicação com a sociedade, para que essa possa exercer o controle social, é uma tarefa complexa (Diniz *et al.*, 2015).

Quanto à adoção e implementação de um novo normativo contábil, além de as normas serem aderentes à realidade das entidades dos diferentes países e gerarem informações úteis à prestação de contas, accountability e tomada de decisão, deve-se observar outros fatores de diferentes naturezas, tais como: políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos (Sasso & Varela, 2020). Nesse sentido, vários países que passam a adotar o regime de competência, promovendo importante mudança na contabilidade, especialmente em adoção das IPSAS, enfrentam resistências, como foi o caso dos governos centrais dos países nórdicos (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Por outro lado, os países anglo-saxões mostram alto nível de homogeneidade na adoção do modelo de contabilidade em regime de competência e IPSAS (Christiaens *et al.*, 2015). Parte dessas diferenças podem ser atribuídas ao fato de os países da Europa continental terem forte tradição legal e uma longa trajetória em contabilidade orçamentária e de caixa (Grossi & Steccolini, 2015).

A Espanha optou por usar IPSAS em 2010, por causa de uma reforma no plano geral de contabilidade pública para melhorar a transparência e a responsabilidade perante seus cidadãos (Brusca, Montesinos & Chow, 2013). Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos,

por sua vez, integraram com sucesso as IPSAS aos seus sistemas de informação contábil e financeira, como parte de suas estratégias de modernização da gestão pública (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Laswad & Redmayne, 2015). A experiência dos países que já utilizam as IPSAS mostra que o resultado é a inovação e o reconhecimento das boas práticas contábeis e financeiras a nível internacional.

A Nova Zelândia iniciou o processo de convergência às normas internacionais do IFAC, a partir de 2005 (Laswad & Redmayne, 2015) e, em 2012, a *International Budget Partnership*, organização internacional voltada a verificar a transparência dos governos (IBP, 2021), publicou a “Pesquisa do Orçamento Aberto”, versão em português, em que a Nova Zelândia aparece em primeiro, dentre os 100 países considerados, classificada no nível “Informações Abrangentes (Pontuações OBI 81-100)” (IBP, 2012). Ao analisar a implantação das IPSAS na contabilidade do setor público da Nova Zelândia, Laswad e Redmayne (2015) concluíram que a implantação, acompanhada de políticas de relatórios simplificados que se adequam à realidade de cada setor, contribuíram para o país alcançar elevados índices de transparência, do que se conclui que a experiência ao redor do mundo é positiva, possibilitando inferir que a adoção das IPSAS pode ter resultados concretos na melhoria da gestão pública.

No entanto, o processo de implementação da Estrutura Conceitual do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) em diferentes níveis de governo de países europeus tem sido lento (Manes-Rossi, Aversano & Christiaens, 2014). As experiências dos países da América do Sul e da América Central não são diferentes. O Chile, apesar de sua longa tradição de contabilidade de exercício no setor público (Araya-Leandro, Caba-Pérez & López-Hernandez, 2016), iniciou a adoção das IPSAS em 2010 e relatou suas primeiras demonstrações orientadas às IPSAS em 2019 (BID, 2019). Na Argentina, até 2020, o prazo para adoção não era claro (IFAC, 2020).

No Brasil, a convergência da CASP foi iniciada com o apoio do CFC e da STN. O CFC, como conselho profissional de classe, criado pelo Decreto-Lei n. 9.295 (1946) e a STN, como órgão central do sistema de contabilidade federal, criada pelo Decreto n. 92.452 (1986). De sua parte, o CFC, em 2004, instituiu o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (GA NBCASP), composto por professores e associados. do CFC, STN e Tribunais de Contas (Lima & Lima, 2019), com a missão de dar andamento ao processo de conversão (CFC, 2004). A STN, por sua vez, assumiu o papel de órgão normatizador temporário do sistema de contabilidade federal (Diniz *et al.*, 2015).

No tocante ao papel assumido pela STN, é importante ressaltar que estabelecer e fazer

cumprir normas contábeis no âmbito da Administração Pública, a princípio, é atribuição do conselho de gestão fiscal, conforme previsto no artigo 67, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, 2000). De modo que ao conselho de gestão fiscal, a ser constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades representativas da sociedade, compete:

- I - Harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- II - Disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;
- III - Adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;
- IV - Divulgação de análises, estudos e diagnósticos. (Art. 67)

Entretanto, o conselho de gestão fiscal, até então, não foi implementado e, na ausência desse conselho, a LRF em seu artigo 50, parágrafo segundo, prevê que este papel caberá à STN (Diniz *et al.*, 2015; LC n. 101, 2000). Assim, para cumprir o papel de órgão normatizador e consolidar as contas dos entes da Federação, a STN criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), dispondo sobre sua composição e funcionamento (STN, 2007, 2011). Mais tarde, o GTCON foi substituído pela Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF). A CTCONF atualmente é presidida pelo subsecretário de contabilidade federal e composta por mais 30 membros, representantes dos três poderes da União, do Ministério Público, dos Tribunais de Contas, dos estados e dos municípios (STN, 2017).

O processo de convergência recebeu impulso significativo em 2008, quando da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda n. 184 (2008), a qual atribui à STN promover ações com o objetivo de articular o processo da convergência (MF, 2008). A partir dessa edição, as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público no Brasil têm ocupado grande espaço nas discussões (Lima & Lima, 2019), tanto no meio acadêmico quanto nas atividades dos órgãos e entidades responsáveis pela contabilidade. Tais mudanças, pela perspectiva das entidades a que se aplicam, podem ser abordadas como mudanças institucionais demandadas pelo ambiente externo organizacional (Carpenter & Feroz, 2001). A implementação dessas normas por diversos países tem sido intensificada, principalmente devido às recomendações feitas por organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial (Adhikari & Mellemlvik, 2010; Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Gomes, Fernandez &

Carvalho, 2015).

Assim, em 2008, o CFC publicou 10 normas de contabilidade, as NBC T 16. Essas normas foram consideradas muito importantes para a mudança no modelo contábil do setor público brasileiro (Diniz *et al.*, 2015). “As NBC T 16 utilizaram alguns conceitos das normas internacionais, promovendo inovações no setor público nacional” (CFC, 2020, GA NBC TSP). No mesmo ano, foi publicado o manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público (STN/SOF, 2008), primeira versão do MCASP, válido para o exercício de 2009. Entretanto, isso ainda não significou a convergência, pois as NBC T 16 foram um paralelo às normas internacionais. O MCASP, por sua vez, em sua primeira edição, é tímido quanto ao enfoque do patrimônio e a adoção do regime de competência, embora explicitamente mencionados na página 109 do Manual (STN/SOF, 2008).

Em relação ao processo de convergência às normas internacionais, outro aspecto a considerar é quanto ao prazo de implantação das mudanças. Estudos que analisaram a adoção das IPSAS verificaram que as reformas tiveram prazo universal ou gradual (Argento, Peda & Grossi, 2018; Christiaens, Reyniers & Rollé, 2010; Orelli, Padovani & Katsikas, 2016). Uma abordagem de prazo universal é quando todas as entidades envolvidas são obrigadas a adotar simultaneamente todo o conjunto de normas convergentes (IPSAS projetadas). Por outro lado, uma abordagem de prazo gradual distribui o prazo de cada política contábil ao longo de um período (Flynn, Moretti & Cavanagh, 2016).

A abordagem de prazo universal coloca mais pressão sobre os governos, devido à necessidade intensiva de recursos para implementar um amplo conjunto de políticas contábeis e rotinas associadas, dificultadas por barreiras legais e culturais (Agyemang & Yensu, 2018). A abordagem gradual reduz as pressões, pois os governos podem distribuir recursos entre projetos IPSAS sequenciais e aprender cumulativamente como ajustar suas rotinas e sistemas (Agyemang & Yensu, 2018; Azevedo *et al.*, 2020). No entanto, a abordagem gradual, em detrimento da universal, requer a priorização das políticas contábeis em termos de quais serão as primeiras a serem implementadas (Pina, Torres & Yetano, 2009; Vany, 2010).

No Brasil, inicialmente optou-se por uma abordagem universal de prazos, com a publicação da Portaria STN n. 467 (2009). Ficando estabelecido que o novo sistema normativo deveria ser adotado de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios (STN, 2009). No entanto, os tribunais de contas locais não apoiaram a agenda estabelecida (Azevedo *et al.*, 2020), questionando a autoridade do Tesouro (Lino, 2015). Acontece que,

aproximadamente 30 tribunais de contas regionais monitoram municípios e estados, que têm autonomia constitucional, o que significa que o governo federal tem jurisdição limitada para exigir mudanças que seriam consideradas assuntos do governo local (Azevedo *et al.*, 2020). Desta forma, o prazo revelou-se inviável, não foi cumprido e teve que ser revisado.

Assim, por meio da Portaria STN n. 634 de 19 de novembro de 2013, o Tesouro manteve a abordagem de prazo universal para a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), até o término do exercício de 2014. Entretanto, para os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, houve mudança de abordagem, ficando estabelecido que teriam prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual, a serem definidos em ato normativo da STN (STN, 2013). O que ocorreu em 2015, com a publicação da Portaria STN n. 548 (2015), sendo estabelecido o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Essa demora na definição dos novos prazos contribuiu para fomentar incertezas em relação ao processo de convergência (Azevedo *et al.*, 2020).

Os trabalhos da convergência, no âmbito do CFC (GA NBC TSP) avançaram e, assim, em setembro de 2016, foi aprovada a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) e suas técnicas aplicadas ao Setor Público, formando a NBC TSP Estrutura Conceitual. A Norma Geral, como também é chamada a NBC TSP Estrutura Conceitual, baseia-se na Estrutura Conceitual do IPSASB, a qual foi desenvolvida independentemente dos conceitos do IFRS e publicada em 2014 (CFC, 2014). A estrutura conceitual do IPSASB reflete a visão de contabilidade de exercício em contraste com a contabilidade de caixa no contexto do setor público (Bergmann, Fuchs & Schuler, 2019). É importante mencionar que, o processo da convergência da CASP com a introdução de novo normativo contábil acontece no contexto de equilíbrio institucional (North, 1990), das normas nacionais pré-existentes (ver Apêndice B). Essas alterações institucionais implicam, por parte dos agentes envolvidos, comportamentos de assimilação e/ou resistência às novas políticas contábeis instituídas, afetando o ritmo do processo de mudança.

Porém, em que pese o trabalho conjunto entre CFC e STN no processo de convergência, os produtos das ações de cada um desses atores da convergência são diferentes e, por assim dizer, independentes. Enquanto o CFC elabora as NBC TSP, em um processo conduzido pelo GA NBC TSP (CFC, 2020), de harmonizar as normas internacionais (IPSAS) à realidade brasileira, em que a harmonização exige, “não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à

realidade dos entes públicos brasileiros” (CFC, 2021b). A STN, de sua parte, é encarregada de efetivar a implantação das normas convergidas.

Assim, atualmente 29 NBC TSP (1 a 29) mais a Norma Geral (CFC, 2016) foram convergidas às IPSAS, conforme Anexo A. À medida que são publicadas as normas convergidas (NBC TSP), as NBC T 16 são revogadas. Além disso, recentemente o CFC disponibilizou, em sua página, processo de consulta pública para sugestões às NBC TSP 30, 31, 32, 33 e 34, indicando que, em breve, essas também serão publicadas. A NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), finalmente, substituirá a NBC T16.11 (CFC, 2021c). Enquanto isso, a partir das discussões e deliberações dos grupos técnicos, o Tesouro elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). No MCASP, constam os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, tornados obrigatórios, conforme o calendário do PIPCP (STN, 2015). O MCASP vem passando por revisões e acréscimos, e, em 1º de janeiro de 2019, entrou em vigor a 8ª edição do MCASP (STN, 2018).

Disso, chega-se ao modelo da convergência no Brasil, com a Figura 1, ilustrando as competências do CFC e da STN.

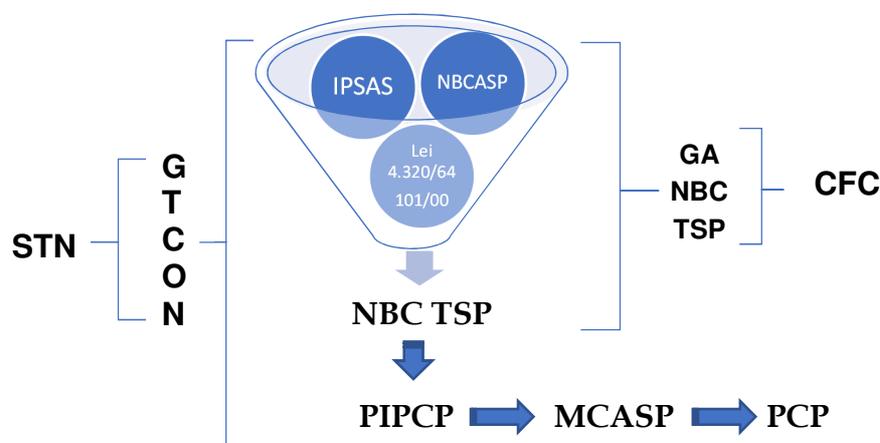


Figura 1. Modelo da convergência da CASP do Brasil às IPSAS e edição do PIPCP (STN, 2015).

Fonte: Elaboração própria.

Entretanto, na prática, o ritmo do CFC e da STN não coincidem, tanto que alguns dos procedimentos constantes do manual da STN baseiam-se em IPSAS, ainda não convergidas pelo CFC. Como pode-se inferir dos PCPs 11, 12, 13, 14 e 19, em que as IPSAS correspondentes (25, 28, 29 e 30) ainda não foram convergidas, conforme esquematizado no Apêndice C. O que leva a inferir que, no Brasil, a implantação dos PCP não tem acompanhado a decisão de convergir às IPSAS (Sasso & Varela, 2020).

Para Lima e Lima (2019), em geral, a organização da administração pública brasileira e

a forma como é regulamentada, assim como os aspectos culturais, parecem não se adequar às reformas, sendo necessária a definição de estratégias para nortear o processo, como as estratégias participativas e a definição de múltiplas etapas. No entanto, a convergência foi instituída, dentre as regras formais, conforme consta nos objetivos do sistema de contabilidade (Decreto n. 6.976, 2009):

- I - A padronização e a consolidação das contas nacionais;
- II - A busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e
- III - O acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público (Art. 4º)

No tópico a seguir, aborda-se a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs), a partir da aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (STN, 2015).

2.3 Procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs)

No processo de normatização pelo IPSASB, faz parte de sua estratégia o alinhamento das IPSAS às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) sobre transações e elementos das demonstrações contábeis comuns tanto ao setor público quanto ao setor privado, como exemplo, o ativo imobilizado, com as alterações necessárias à observância das especificidades do setor público (Sasso & Varela, 2020). À medida que o processo da convergência da CASP às IPSAS ocorre no Brasil, há um rompimento com o foco historicamente orçamentário, resgatando o objeto da contabilidade como ciência, o patrimônio, de modo a evidenciar a composição patrimonial do ente público, uma demanda desde a entrada em vigor da Lei n. 4.320 (1964), em seus artigos 85, 89, 100 e 104. Neste sentido, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) compreendem “o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público” (STN, 2013, Art. 13).

Os PCPs foram aprovados pela Portaria STN n. 548 (2015), estabelecendo a implantação obrigatória dos procedimentos, por todos os entes da federação, em um calendário com prazos diferenciados para cada ente (Apêndice C), ao que se chamou Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Assim sendo, de acordo com o PIPCP, o prazo final ficou estabelecido para a União, em dezembro de 2020; para os estados e o Distrito Federal, em dezembro de 2021; para os municípios com mais de 50 mil habitantes, em 2022; e

com até 50 mil habitantes, em 2023.

Além disso, verifica-se no Plano de Implantação (STN, 2015) que, para a União, alguns PCPs (3, 4, 7, 10, 11, 12, 13 e 17 [ver Apêndice C]) foram definidos para implantação imediata, considerando o *status quo* da contabilidade, bem como, da entidade que realiza a implantação (CFC, 2021b). Para um melhor entendimento dos PCPs, a seguir, serão abordadas suas principais características, considerando a NBC TSP e IPSAS de origem, bem como as orientações do MCASP, para cada PCP.

Os PCPs 1, 2, 3 e 4 são relacionados aos direitos da União contra seus devedores. Esses PCPs se baseiam nas IPSAS 9 e 23, convergidas, respectivamente, às NBCs TSP 02 e 01 (Receita de Transação sem Contraprestação) (CFC, 2021a). O MCASP (8ª ed) justifica a necessidade de registrar-se provisão para perdas no pressuposto de que, no momento do recebimento do crédito registrado, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, considerando que parte do valor pode não ser arrecadado, (STN, 2018).

Os PCPs 5 e 6 são relacionados às provisões e passivos contingentes, baseados na IPSAS 19, convergida à NBC TSP 03 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). No MCASP (8ª ed) tais procedimentos estão explicados em um capítulo específico, “12. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes” (STN, 2018, pp. 251-263).

Os PCPs 7, 8 e 9 são relacionados aos imobilizáveis, que se baseiam na IPSAS 17, convergida à NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado (CFC, 2021a). Entretanto, essa relação consta do PIPCP datado de 2015 e, em setembro de 2017, as IPSAS 21 e 26 foram convergidas às NBCs TSP 09 (Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa) e 10 (Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa), agregando conceitos a esses PCPs. No MCASP (8ª ed), constam as rotinas contábeis e contas relativas a esses PCPs. Além disso, a implantação desses PCPs tem implicações relativas à dependência de software e outros recursos, como no caso da execução da contabilidade analítica, para registrar-se o desgaste dos bens, pelo tempo ou pelo uso, pela depreciação, amortização ou exaustão. Assim, infere-se que a depender da complexidade do patrimônio em questão, a disponibilidade de software e outros recursos de TI adequados (infraestrutura) poderão limitar ou impedir a implantação dos novos procedimentos. O que, também se aplica à reavaliação e à redução ao valor recuperável, implicando necessidade de pessoal habilitado (infraestrutura). Além disso, a 8ª edição do MCASP traz a obrigatoriedade de que a contabilização deve ser de tal forma que as “transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitem pelo resultado”, o que estava facultado, até a edição anterior do manual (STN, 2018, p. 178).

Os PCPs 10, 11, 12, 13 e 14 são relacionados a evidenciação das obrigações, por competência. Esses PCPs têm por base as IPSAS 25 (*Employee benefits*), não convergidas, 5 e 32, convergidas, respectivamente, às NBC TSP 14 (Custos de Empréstimos) e 05 (Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente) (CFC, 2021a). O MCASP (8ª ed) contém detalhamento desses PCPs nas páginas 245 a 250. Além disso, normas sobre os registros contábeis e orçamentários relativos à execução dos contratos de concessão de serviços públicos, de concessões comuns ou parcerias público-privadas, sob a ótica do órgão ou entidade pública, constam na parte III do MCASP (Procedimentos Contábeis Específicos).

O PCP 17 é baseado nas IPSAS 34, 35, 36, 37 e 38, convergidas, respectivamente, às NBCs TSP 16 (Demonstrações Contábeis Separadas), 17 (Demonstrações Contábeis Consolidadas), 18 (Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto), 19 (Acordos em Conjunto) e 20 (Divulgação de Participações em Outras Entidades) (CFC, 2021a) e tem suas rotinas detalhadas na parte V, do MCASP (8ªed) (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público) (STN, 2018).

Os PCPs 15 e 16 são baseados na IPSAS 31, convergidas à NBC TSP 08 (Ativo Intangível). As discussões, a respeito desse item do patrimônio, levaram a seguinte conceituação no MCASP “o ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” (STN, 2018, p. 189).

O PCP 18 é baseado na IPSAS 12, convergida à NBC TSP 04 (Estoques). Esse PCP foi incorporado ao MCASP, com orientações sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como variações patrimoniais aumentativas (por exemplo, entidades públicas que possuem produtos para venda) ou variações patrimoniais diminutivas (por exemplo, pela distribuição, pelo consumo ou perda do estoque) no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques (STN, 2018). A NBC TSP 04 propõe orientar sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido.

Por fim, o PCP 19 é baseado nas IPSAS 17 e 27, convergidas, respectivamente, às NBCs TSP 07 (Ativo Imobilizado) e 26 (Ativo Biológico e Produto Agrícola), bem como, nas IPSAS 11 (contratos de construção), 13 (arrendamentos), 28 (apresentação de instrumentos financeiros), 29 (reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros) e 30 (divulgação

de instrumentos financeiros), ainda não convergidas. A abordagem relativa ao PCP 19 consta na parte II do MCASP, nos capítulos 5 – ativo imobilizado e 6 – ativo intangível. Em que pese a ausência de NBCs TSP correspondentes as IPSAS 11, 13, 28, 29 e 30, verifica-se que essas constam do Manual. Do que se infere uma certa independência no processo de convergência realizado pelo CFC, responsável pelas NBCs TSP, das ações desenvolvidas pela STN, materializadas no MCASP.

Outro aspecto a considerar sobre os PCPs diz respeito a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, a qual define o propósito dos ativos controlados pelo setor público, não para a geração de fluxos de caixa, mas para atender aos diversos tipos de serviços prestados (CFC, 2016). Portanto, o atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição do patrimônio de cada ente público. Deve, para tanto, haver uma compreensão lógica dos registros patrimoniais para o entendimento da formação, composição e evolução do patrimônio (STN, 2018).

Para contextualizar a implantação dos PCPs, propõe-se conhecer a estrutura do sistema de contabilidade federal. Composto pela STN, como órgão central do sistema de contabilidade federal, e pelas setoriais, que são as unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União, responsáveis pelo acompanhamento contábil no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) de determinadas unidades gestoras executoras ou órgãos (Decreto n. 6.976, 2009, Art. 6º).

De acordo com o Decreto n. 6.976 (2009), as setoriais contábeis são classificadas de acordo com a função, em setorial de unidade gestora, responsável por acompanhar a execução contábil de um determinado número de unidades gestoras executoras, bem como, pelo registro da conformidade contábil dessas unidades; setorial contábil de órgão, responsável por acompanhar a execução contábil de um órgão da administração pública, com suas unidades gestoras, e pelo registro da conformidade contábil desse órgão; e, em um nível acima, a setorial contábil de órgão superior, que é setorial a nível ministerial, responsável por acompanhar a execução contábil de todos os órgãos e entidades pertencentes ao respectivo ministério, bem como, pelo registro da conformidade contábil.

Nesse contexto, tem-se o órgão Exército Brasileiro, o qual está obrigado a adotar os PCPs em suas rotinas contábeis, de acordo com o PIPCP (Portaria STN n. 548, 2015). Em um estudo sobre a implantação das novas normas na contabilidade do Exército, Barboza (2017)

concluiu que processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público pode ser considerado vantajoso, aperfeiçoando os registros e a evidenciação das contas contábeis do órgão.

2.4 O Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal

O Exército Brasileiro (EB), como parte da administração pública federal (Regulamento de Administração do Exército [RAE], 2021, Art. 3º) está lotado na estrutura do ministério da defesa (MD). Tem sua setorial contábil de órgão superior no MD e internamente dispõe de: uma setorial contábil de órgão; e 12 setoriais contábeis de unidade gestora.



Figura 2. Sistema de contabilidade federal, na perspectiva do EB.

Fonte: Adaptado: Macro função SIAFI 020329 - forma de acolhimento e atendimento pelo órgão central - CCONT/STN (STN, 2019) e Relação de OM (DGO, 2021).

Conforme mostra a Figura 2, a contabilidade no Exército está estruturada a partir da

diretoria de contabilidade, como setorial contábil de órgão, que se liga ao órgão central, a STN, por intermédio da setorial de órgão superior no MD. Internamente, a partir da setorial de órgão, se ramifica em 12 setoriais de unidade gestora, os chamados centros de gestão, contabilidade e finanças do Exército (CGCFEx). Além disso, de acordo com o relatório contábil do Exército Brasileiro de 2020, o Exército possui 396 unidades gestoras executoras (UG), realizando registros contábeis da gestão de 655 organizações militares (OM), em todo o Brasil e uma no exterior (Estados Unidos da América), a Comissão do Exército Brasileiro em Washington (CEBW).

Nas setoriais contábeis de Unidade Gestora estão lotados os contadores, responsáveis pela conformidade das demonstrações contábeis. Nas Unidades Gestoras (UG), por sua vez, as rotinas de execução contábil estão assim divididas. Em um setor de contabilidade, responsável pela orientação, análise e proposta de solução para corrigir eventuais inconsistências nos registros contábeis dos atos e fatos da gestão orçamentária e financeira (RAE, 2021, Art. 27) e um setor financeiro, responsável pela execução das atividades contábeis e financeiras (RAE, 2021, Art. 28).

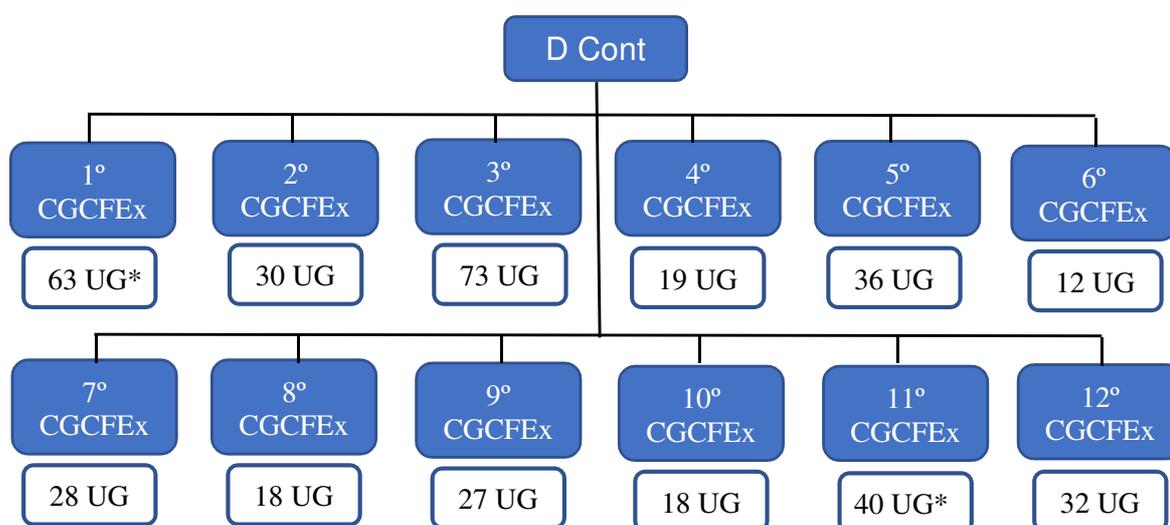


Figura 3. Organograma da contabilidade no EB.

* descontadas as unidades (UG) não executoras do orçamento

Fonte: SIAFI (2021).

Quanto as definições e responsabilidades, o Manual SIAFI (STN, 2020a, Macro função 020315, conformidade contábil) dispõe que, a conformidade contábil consiste na certificação de que as demonstrações contábeis geradas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) estão de acordo com as normas, Lei nº 4.320 (1964), Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (STN, 2018) e com Manual SIAFI (STN, 2020a). Sendo que, o registro da conformidade contábil compete a profissional

em contabilidade devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), em dia com suas obrigações profissionais, credenciado no SIAFI para esse fim (STN, 2020a, 2.1.4). Os gestores, por sua vez, respondem pela fidedignidade dos registros, por praticarem os atos e fatos que promovem impacto nessas demonstrações, enquanto os profissionais de contabilidade por analisarem as informações e proporem as soluções para corrigir eventuais inconsistências (STN, 2020a, 3.4.2).

Até a data dessa revisão, a administração pública federal adota oficialmente o MCASP (STN, 2018). A administração do Exército, por sua vez, subordinada à administração pública federal, observa as normas de contabilidade emitidas pela STN. Nesse sentido, vale mencionar que os PCPs estão dispostos no MCASP, desde a 5ª edição de 2012 (STN, 2012), em que pese tornados obrigatórios somente a partir de 2015, com a publicação do Plano de Implantação dos PCPs (STN, 2015).

A mudança para o regime de competência rompe com paradigmas até então aceitos, demandando, por exemplo, que as entidades públicas mantenham registros completos de ativos e passivos para facilitar o controle da gestão e ajudar os gestores a comparar o custo-benefício na prestação dos serviços (Brusca *et al.*, 2018). Nesse sentido, a convergência da CASP às IPSAS e implantação dos PCPs vai além da edição de normas convergidas, implicando em alteração do comportamento dos atores envolvidos no processo de mudança da prática contábil.

No caso do Exército, por meio da Portaria n. 017, do Estado-Maior do Exército (EME), de 19 de março de 2002, foi adotado o Sistema de Material do Exército (SIMATEX), um sistema corporativo, integrante do Sistema de Informações Organizacionais do Exército (SINFORGEEx), que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, integrar processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas, destinadas à produção de conhecimentos com qualidade e oportunidade necessários ao controle automatizado e ao gerenciamento de todos materiais no âmbito do Exército Brasileiro (Portaria n. 017-EME, 2002). O SIMATEX, conforme a Figura 4, é constituído de módulos, dentre os quais o SISCOFIS (Sistema de Controle Físico), que realiza a contabilidade analítica dos estoques e dos bens em uso no Exército (Portaria n. 017-EME, 2007). Além disso, está integrado ao Sistema Militar de Catalogação (SISMICAT), gerenciado pelo Ministério da Defesa, por intermédio do Sistema de Catalogação do Exército (SICATEX).

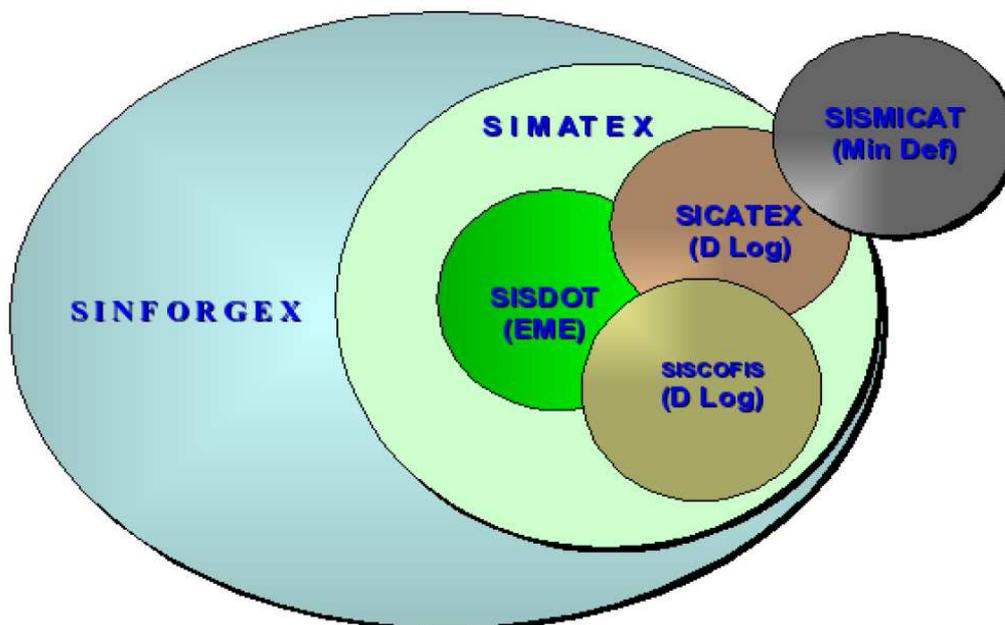


Figura 4. Sistema de Material do Exército (SIMATEX).

Fonte: Portaria n. 017-EME, de 8 de março de 2007

O SISCOFIS permitiu realizar o controle do desgaste dos bens pelo uso, exaustão ou obsolescência, por meio de registro contábil da depreciação, exaustão e amortização. Importa destacar que o MCASP (STN, 2018) definiu depreciação nos seguintes termos: “É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência” (STN, 2018, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, p. 169), ou seja, depreciação, amortização ou exaustão, são registrados em conta de depreciação. Essa mudança incrementa o regime de competência para o reconhecimento da despesa, relativa ao consumo de estoques e de bens móveis.

Ainda relativo ao reconhecimento de despesas por competência, em 2008, o Exército adotou a gestão de custos, fazendo cumprir o artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n. 101, 2000), que determina que a administração pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Inicialmente o Exército adotou um sistema próprio para a gestão de custos o Sistema de Gestão de Custos (SISCUTOS) (EB, 2015), porém com pouca interação automática com o SIAFI (sistema de contabilidade do governo federal), comprometendo a tempestividade e oportunidade da informação gerencial. Assim, a partir de 2021, o Exército aderiu ao Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). O SIC é um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, para geração de informações, de modo a evidenciar o consumo dos recursos pelos órgãos e entidades dessa

administração (STN, 2021a).

Assim, ao adotar o controle de estoque e de bens em uso, a contar do exercício de 2002 (Portaria n. 017-EME, 2002) e o registro da depreciação, a contar de 2010 (Portaria n. 017-EME, 2007), o Exército antecipa-se em relação aos prazos definidos pelo PIPCP (STN, 2015). O reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens móveis e a respectiva depreciação constam do PCP 7, o qual tem previsão para cumprimento a partir de janeiro de 2016. No entanto, não se verifica nas demonstrações contábeis do Exército (2017, 2018, 2019 e 2020) a última parte deste PCP, “o reconhecimento da reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)” (STN, 2015, PCP 7).

O Manual do SIAFI (STN, 2021b), Macro função 020335 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, define que o teste de impairment ocorre quando o valor recuperável é superior ao valor contábil do bem. No entanto, no item 6.4 da referida macro função, o rol taxativo das situações em que a instituição deverá realizar a redução ao valor recuperável – teste de impairment. Assim, a justificativa constante do Relatório contábil dos anos 2019 e 2020, consiste do fato que o Comando do Exército não incorreu nas situações descritas no item 6.4 da Macro função 020335, portanto não realizou a redução ao valor recuperável de seus bens (Relatório Contábil do Exército Brasileiro, 2019; 2020).

Tendo sido apresentados os aspectos teóricos que sustentam o presente estudo, a seguir apresentam-se a revisão de literatura empírica, o modelo, os constructos teóricos e a formulação das hipóteses.

2.5 Modelo teórico e formulação das hipóteses

A revisão de literatura realizada evidenciou aspectos que funcionam como facilitadores e/ou dificultadores à adoção das IPSAS, em diferentes cenários institucionais de países e níveis de governo estudados (locais e centrais). Haija *et al.* (2021) analisaram o resultado positivo na implementação das IPSAS na contabilidade do setor público da Jordânia. Em um estudo com base na teoria institucional, esses autores identificaram como sendo fatores de sucesso da implementação: a formação dos profissionais, a interpretação da legislação, a infraestrutura disponível, o apoio externo, por meio de financiamento e controle (auditoria) e o envolvimento das partes interessadas. Os fatores foram testados como hipóteses de pesquisa, sendo que os resultados demonstraram uma “relação positiva e significativa” dos fatores testados em relação ao processo de adoção das IPSAS (Haija *et al.*, 2021, p. 347).

Diniz *et al.* (2015) realizaram um estudo sobre as vantagens da implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil, na percepção dos membros do GTCON, com aplicação de questionário, este baseado em cinco abordagens teóricas: a percepção das normas, a interpretação das normas, o custo-benefício da implantação e a responsabilidade educativa. Os principais resultados do estudo evidenciaram que: a implantação das IPSAS é alvo capaz de ser alcançado; a aplicação das IPSAS trará resultados superiores aos investimentos despendidos; o treinamento e a aplicação das IPSAS não devem ser assegurados por esforços pessoais, mas, sim, pelo governo; e por fim, a indefinição quanto a responsabilidade pela interpretação das normas, se caberá aos órgãos internacionais ou as instituições locais envolvidas no processo.

Sob o aspecto teórico, vale dizer que a teoria institucional explica as instituições que regem o processo de interação entre indivíduos nas organizações, ou seja, as regras formais e informais (North, 1990); a evolução das organizações se dá por mudanças incrementais. A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do setor público parte da edição de um novo conjunto de normas formais, desse modo, “uma mudança nas regras formais ou na sua aplicação irá redundar em uma situação de desequilíbrio, já que um contexto estável, na teoria da escolha é constituído pelo conjunto integral de restrições formais e informais e meios de aplicações” (North, 1990, p. 87). Portanto, os aspectos facilitadores e/ou dificultadores da implantação dos PCP ocorrem a partir de um comportamento de assimilação ou de resistência ao novo sistema normativo.

Desta forma, a partir da revisão de literatura empírica (Azevedo *et al.*, 2020; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Diniz *et al.*, 2015; Grossi & Steccolini, 2015; Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Lima & Lima, 2019; Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020; Rajib *et al.*, 2019; Sediya, Aquino & Lopes, 2017) elenca-se os aspectos facilitadores da implantação das novas regras contábeis: a interpretação das novas normas como condição para o entendimento e assimilação na prática; o apoio externo de investimentos, definição de regras e estabelecimento de prazos; a infraestrutura de pessoal e material necessários ao processo de implantação; o treinamento para o entendimento e capacitação do pessoal frente às novas rotinas; e o envolvimento dos atores da convergência, frente a necessidade de sensibilização da alta administração e de competência técnica-profissional para tornar efetivas as mudanças pela implantação das novas normas contábeis.

Além disso, a teoria institucional explica que a implementação das novas regras formais altera o conjunto das instituições, assim consideradas as regras, formais e informais, pré-

existentes na sociedade em que ocorre a mudança (Macagnan, 2013). Assim sendo, com base na revisão de literatura teórica e empírica, chega-se ao modelo teórico, exposto na Figura 5.

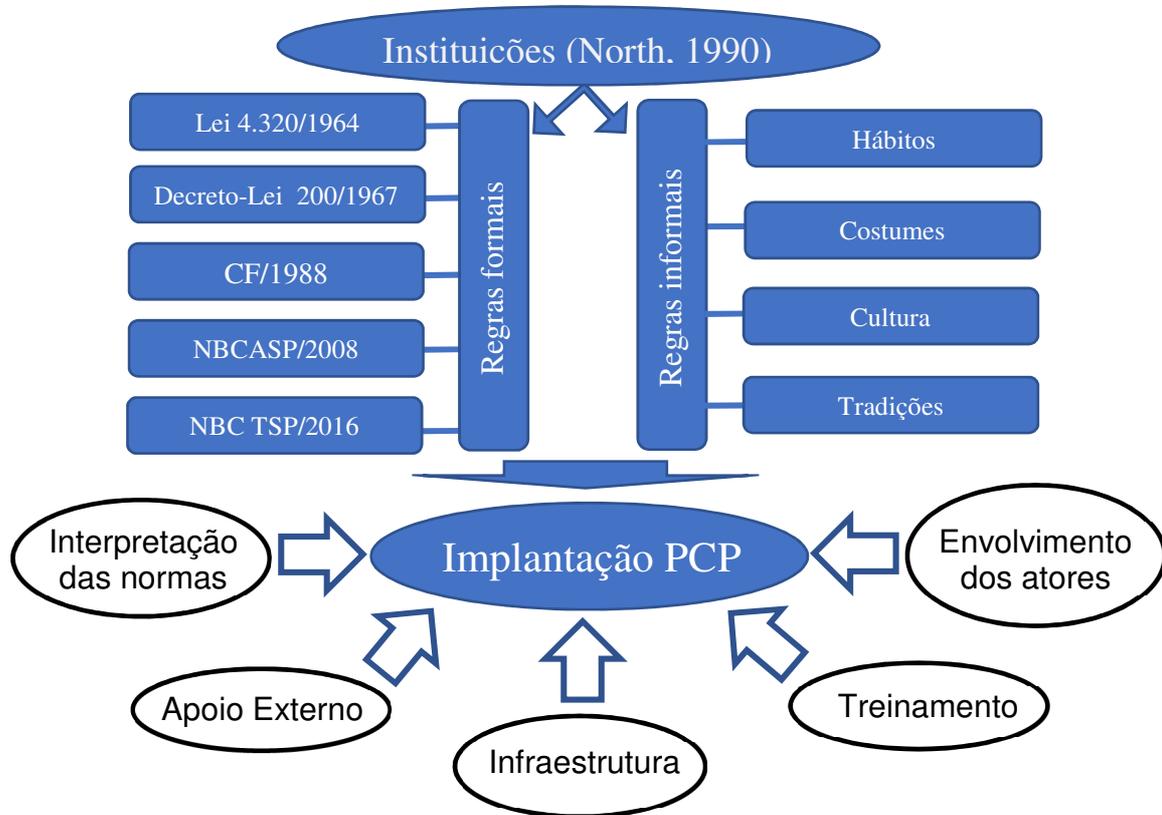


Figura 5. Modelo teórico da pesquisa

Fonte: Adaptado: Diniz *et al.* (2015, p.280); Haija *et al.* (2021, pp.241-242).

- **Interpretação das normas**

O constructo da interpretação das normas se baseia no fato de que a implantação das novas normas contábeis consiste na inserção de uma nova regra formal, alterando o equilíbrio institucional, estabelecido entre as restrições formais e informais vigentes. As restrições informais “provêm de informações socialmente transmitidas e fazem parte do legado que designamos cultura (North, 1990, p. 70). Assim, a interpretação da nova norma contribui para o entendimento e assimilação na prática contábil.

Na medida em que os profissionais da contabilidade recebem treinamento, conseguem aprimorar suas leituras sobre as novas normas. O construto referente à interpretação das normas está ligado ao juízo consciencioso de como o profissional da contabilidade identifica e qualifica as normas contábeis a serem adotadas. Além disso, considerando que as IPSAS se baseiam nas IFRS, a implementação no setor público de normas com ênfase na racionalidade do setor

privado pode ser um fator dificultador do processo (Azevedo *et al.*, 2020).

A ampliação do conhecimento pela interpretação e aplicação das normas, diante da compreensão de que elas são baseadas em princípios e necessitam de uma interpretação comum, estabelecida, preferencialmente, em parceria com todas as instituições envolvidas nesse processo (Grossi & Steccolini, 2015), contribui significativamente para a implantação dos PCP. Na Nova Zelândia a adoção das IPSAS acompanhada de políticas de relatórios simplificados, contribuiu para facilitar o entendimento das normas, fazendo o país alcançar elevados índices de transparência (Laswad & Redmayne, 2015).

Diniz *et al.* (2015) testaram a hipótese “Interpretação das Normas: a ampliação do conhecimento por meio da interpretação e aplicação de conceitos a um problema específico aumentam as vantagens esperadas na aplicação das Ipsas”, na percepção dos membros do GTCON e os resultados da pesquisa não confirmaram a hipótese proposta. De outra parte, Haija *et al.* (2021) testaram como significativa a interpretação da normativa, concluindo que, na percepção dos profissionais da contabilidade da Jordânia, a interpretação das normas é fator-chave para a implantação bem-sucedida das IPSAS.

Assim, a percepção dos agentes da contabilidade do Exército permite inferir a importância da interpretação das normas para a implantação na prática contábil, bem como, sobre a adequação das referidas normas ao público usuário. Disto, testou-se a seguinte hipótese:

H1: A interpretação das normas desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

- **Apoio externo**

Quanto ao constructo do apoio externo, na adoção das normas internacionais (IPSAS) ou mesmo na convergência, os países têm enfrentado dificuldades. O relatório IPSASB (2018) cita dentre as restrições às mudanças verificadas em países em desenvolvimento, a dependência de recursos externos. Neste sentido, a *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA), organismo profissional de contabilidade global, diz que os países que têm intenção de adotar o regime de competência precisam desenvolver uma estratégia clara com um roteiro definido de implementação (ACCA, 2018).

Do ponto de vista da teoria institucional, as organizações se diferem das instituições. Em que pese ambas dependerem da interação humana, as instituições são condições para a

existência das organizações. No entanto, a evolução institucional de uma sociedade molda-se pela interação entre instituições e organizações (Macagnan, 2013; North, 1993). Assim, o apoio externo no processo da implantação das novas regras contábeis é exercido pelas organizações que se valem das instituições, sejam formais, como a STN e CFC, na emissão de normas e orientações, sejam informais, como no caso Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial, condicionando a liberação de financiamentos à adoção das IPSAS (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).

A decisão pela adoção das IPSAS na contabilidade de um país pode ter um caráter político, interferindo na liberação de recursos para a implantação da nova política contábil (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Essa pressão política, à medida que altera positivamente o comportamento dos indivíduos, torna-se um aspecto significativo à consecução dos objetivos da convergência. No contexto do apoio técnico, a obtenção de apoio externo de entidades profissionais mostra-se positiva na implantação do regime de competência (Haija *et al.*, 2021). A coordenação e proximidade com a STN é importante e a fraca interação com o órgão central, emissor da reforma, constitui fator dificultador para o avanço da mesma (Aquino & Lopes, 2017).

Haija *et al.* (2021) analisaram o apoio externo na implementação das IPSAS na contabilidade do setor público da Jordânia e concluíram que, apesar de ficar atrás dos fatores treinamento e interpretação das normas, o apoio externo mostrou-se necessário ao processo da convergência. Nesse sentido, a percepção dos agentes da contabilidade do Exército permite identificar o apoio externo, sua importância e adequabilidade para a implantação das novas normas contábeis. Portanto, testou-se a seguinte hipótese:

H2: O apoio externo desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

- **Infraestrutura**

O constructo da infraestrutura está relacionado à disponibilidade dos meios necessários à implantação das novas rotinas contábeis, pela implantação dos PCP. O aspecto da infraestrutura nesse processo de mudança relaciona-se à estrutura de software (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017), à disponibilidade de pessoal capacitado (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016), bem como, à estrutura organizacional do contexto em que ocorre a alteração

institucional (Lima & Lima, 2019).

Do ponto de vista teórico, a infraestrutura reporta às organizações (North, 1990), as quais, ao buscar atingir seus fins, “são agentes da mudança institucional e condicionam seu rumo” (North, 1990, pág. 73). E, a efetividade da mudança decorre da adoção de um comportamento favorável, de entendimento e assimilação das novas regras contábeis (Macagnan, 2013). Uma infraestrutura adequada às novas práticas contábeis contribui para o surgimento do comportamento favorável.

A *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) identificou que em países com infraestrutura deficiente, a implantação das IPSAS enfrenta mais dificuldades. As principais dificuldades apontadas se relacionam a resistência à mudança, infraestrutura de TI deficiente e sistemas de informação contábil falha (ACCA, 2018). A dependência de infraestrutura de software foi verificada como fator dificultador do processo de implantação dos PCP na contabilidade de municípios da Zona da Mata Mineira (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017).

No tocante à disponibilidade de recursos para infraestrutura, a abordagem gradual de prazos para a implantação das novas normas contábeis reduz as pressões, pois os governos podem distribuir recursos entre projetos sequenciais e aprender como ajustar suas rotinas (Agyemang & Yensu, 2018). Neste sentido, a disponibilidade de infraestrutura pode ser significativa para a consecução do processo da convergência da contabilidade do setor público às IPSAS (Haija *et al.*, 2021).

Assim, verificar a percepção dos agentes da contabilidade do Exército sobre o papel da infraestrutura na implantação das novas regras contábeis permite identificar os principais elementos de infraestrutura da contabilidade do Exército e sua importância para o processo da convergência às normas internacionais. Portanto, testou-se a seguinte hipótese:

H3: A infraestrutura desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

- **Treinamento**

O constructo do treinamento relaciona-se à capacitação dos agentes da contabilidade, como encarregados de tornar efetivas as novas normas, pela prática dos novos procedimentos contábeis. O treinamento desenvolve novos hábitos, alterando o comportamento dos agentes.

Isso porque no treinamento os profissionais podem dirimir dúvidas, fazer exercícios práticos, reduzindo a incerteza sobre aplicação da normativa.

Do ponto de vista teórico, considerando o conjunto de restrições formais e informais, no contexto do processo de mudança institucional, um fator decisivo consiste na habilidade dos agentes e no conhecimento que eles detêm do processo e suas restrições (North, 1990). Desta forma, “a demanda de conhecimento e aptidões vai, por sua vez, gerar uma demanda de ampliações no acúmulo e na distribuição de conhecimento” (North, 1990, p. 130). Ou seja, à medida que as práticas se repetem, agentes mais qualificados tendem a entender e assimilar mais rapidamente, enquanto a falta de conhecimento e capacitação influencia um comportamento de resistência.

A capacitação remete aos atores que desempenham funções no processo de convergência (Sasso & Varela, 2020). Para Padrones, Colares e Santos (2014), a falta de orientação e treinamento dificulta a implantação no processo de convergência às IPSAS e aumenta os custos do processo. Essa situação torna-se mais evidente no contexto de países em desenvolvimento, em especial os da América Latina, no que tange às fortes tradições locais e a necessidade por ações de capacitação (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Christiaens *et al.*, 2015).

Na Jordânia, o treinamento apresentou uma relação positiva com o processo de implantação das IPSAS no setor público daquele país (Haija *et al.*, 2021). Disto, verificar a percepção dos agentes da contabilidade do Exército sobre o treinamento para a implantação das novas normas contábeis permite inferir a importância desse aspecto para o processo de mudança institucional, bem como, sobre a adequação dos treinamentos disponibilizados. Portanto, testou-se a seguinte hipótese:

H4: O treinamento desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

- **Envolvimento dos atores da convergência**

O constructo do envolvimento dos atores da convergência, neste estudo, remete aos agentes da contabilidade, contadores e não contadores, que adotam comportamentos de assimilação ou de resistência às novas normas contábeis. Do ponto de vista teórico, comportamentos que resultam de “escolhas com base em modelos deduzidos subjetivamente e

que divergem entre os indivíduos” (North, 1990, p. 38), a depender de sua capacitação e experiências anteriores. Além disso, o comportamento está relacionado à incerteza, pelo desequilíbrio institucional empreendido com a mudança no sistema normativo da contabilidade do setor público.

O menor envolvimento dos atores no processo implica menor comprometimento e, por sua vez, maior resistência, como é o caso verificado em municípios da Zona da Mata Mineira, em que os contadores assumiam “uma posição passiva, delegando a responsabilidade pelo processo de adoção do novo sistema normativo às empresas fornecedoras de software” (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017, p. 78). No mesmo sentido, o grau de participação dos contadores, profissionais e suas associações nas mudanças determina a trajetória de reforma da contabilidade do setor público nas economias emergentes (Rajib *et al.*, 2019).

O sistema normativo deve lidar com as partes interessadas e afetadas pelas normas produzidas, devendo serem consultadas durante o processo (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Afinal, são os membros da comunidade técnica que têm a capacidade de mediar a adoção de reformas e de promover a aprendizagem organizacional. Assim, o envolvimento dos atores da convergência contribuiu significativamente para o processo (Haija *et al.*, 2021).

No caso dos agentes da contabilidade do Exército Brasileiro, suas percepções podem revelar o entendimento, a motivação e o grau de envolvimento desses atores do processo de implantação das novas práticas contábeis. Portanto, testou-se a seguinte hipótese:

H5: O envolvimento dos atores da convergência desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

Uma vez formuladas as hipóteses, no próximo capítulo apresenta-se a metodologia adotada para a pesquisa.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados na realização desta pesquisa. Assim, são abordados, na seguinte ordem: população e amostra da pesquisa, fonte e coleta de evidências.

3.1 População e amostra da pesquisa

A população da pesquisa foi constituída pelos profissionais que atuam na contabilidade do Exército Brasileiro. A população consistiu em dois grupos de respondentes, contadores das setoriais contábeis e agentes da contabilidade nas unidades gestoras (UG), conforme a Tabela 1.

Tabela 1

População da pesquisa

Grupos	Unidades	Agentes da contabilidade	Pré-teste	População	Amostra
Contadores	13 setoriais contábeis	57	(3)	54	49
Agentes da contabilidade nas UG	396 Unidades Gestoras	792	(27)	765	552
Total		849	(30)	819	601

Fonte: Elaboração própria.

A população é de 849, formada por 57 contadores, das 13 setoriais contábeis e 792 agentes da contabilidade, das 396 UG. Desse total, foram desconsiderados 3 contadores e 27 agentes da contabilidade de UG que participaram do pré-teste, o que resultou em uma população final de 819 agentes da contabilidade. A amostra, por sua vez, consistiu dos 601 respondentes do questionário aplicado, sendo 49 contadores e 552 agentes da contabilidade de UG.

3.2 Fonte e coleta de evidências

Este tópico apresenta as atividades preliminares, o instrumento de coletas de dados, o tratamento e análise das evidências.

3.2.1 Atividades preliminares: entrevistas

Inicialmente, com base na revisão de literatura, foram realizadas entrevistas semiestruturadas aos contadores lotados na Diretoria de Contabilidade, setorial contábil de

órgão do Exército. A opção de entrevistar os contadores da Diretoria de Contabilidade deveu-se ao fato de aqueles profissionais exercerem o papel de orientar as setoriais contábeis de UG e estabelecer interação com a STN, órgão central do sistema de contabilidade federal. Considerando-se, desta forma, que têm condições de serem conhecedores dos principais aspectos da implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

A partir da Diretoria de Contabilidade os contadores tomam parte do contexto regional diverso de cada unidade setorial. Tal diversidade, reside nas características socioeconômicas de cada região do país (IBGE, 2021), implicando nas atividades desenvolvidas pelo Exército em cada local. Por exemplo, na Região Nordeste, as unidades do Exército realizam operações de apoio às populações afetadas pela seca do semiárido (Exército Brasileiro, 2021a), enquanto na Região Norte e Centro-Oeste operações ribeirinhas levam assistência a populações mais afastadas dos centros urbanos e que frequentemente são afetadas por enchentes (EB, 2021b).

Para as entrevistas, as questões foram elaboradas e submetidas a um pré-teste. Para tanto, foram selecionados dois contadores, o primeiro com 19 anos de experiência como contador de setorial contábil de UG e o segundo com experiência na contabilidade patrimonial e orçamentária de um UG, nos últimos cinco anos. Os dois contadores permaneceram na função até 2020, ou seja, participaram do processo da convergência da CASP às IPSAS, porém não fizeram parte da população entrevistada. Os pré-testes foram realizados nos dias 14/08/2021, ao contador 1, e 19/08/2021, ao contador 2.

Na sequência as entrevistas foram aplicadas a seis contadores da diretoria de contabilidade. Todas as solicitações foram atendidas e as entrevistas executadas a partir de uma chamada, via aplicativo WhatsApp, com cada um dos entrevistados, quando as questões foram apresentadas em um formulário (Apêndice D). Naquele momento, também lhes foi entregue o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice E), informando as condições e objetivo da pesquisa, bem como, que o consentimento livre e esclarecido se daria pela devolução do formulário respondido, por cada um dos entrevistados.

A realização das entrevistas teve por fim contribuir para a elaboração de um questionário a ser utilizado na obtenção dos dados primários.

3.2.2 Survey

Para obtenção dos dados primários da análise, foi realizada uma *survey*, por meio da aplicação de um questionário. Considerando que a pesquisa do tipo *survey* busca produzir

descrições quantitativas de uma população, fazendo uso de um instrumento definido. Os dados da pesquisa foram coletados em um só momento, pretendendo descrever e analisar o estado das variáveis num dado momento, caracterizando quanto ao momento um corte transversal (*cross-sectional*) (Sampieri *et al.*, 2018).

Na visão de Forza (2002), a primeira etapa conceitual para a realização de um levantamento do tipo *survey* incide na definição de seus constructos, que são conceitos teóricos amplos, gerais e, às vezes, subjetivos do que se pretende investigar. Com base na existência de teorias e estudos sobre o processo de mudança pela convergência da CASP às IPSAS, foi desenvolvido um conjunto inicial de assertivas, divididas em blocos, conforme o objetivo buscado na pesquisa.

Assim, baseado no modelo teórico apresentado no tópico 2.4, o questionário foi estruturado para verificar os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação do novo sistema normativo sobre os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) na contabilidade. Para tanto, foram estabelecidas cinco hipóteses e cada uma compôs um bloco de questões respondidas. Do primeiro ao quinto bloco foram formuladas assertivas, nas quais a escala adotada é a de *Likert* com cinco níveis de concordância, na qual o respondente atribuiu um grau numérico de 1 a 5 para a relevância da afirmação.

A escala de *Likert* é considerada adequada para medir constructos como atitudes, percepções e interesses (Júnior & Costa, 2014). E a escala de 5 pontos foi escolhida por ser considerada mais confiável, se comparada a escala de três e tão confiável, porém, mais simples que a escala de sete (Dalmoro & Vieira, 2013). Dessa maneira, foram fornecidas como opções de respostas informações de níveis de concordância (1 - Discordo plenamente, 2 - Discordo parcialmente, 3 - Não concordo, nem discordo, 4 - Concordo parcialmente e 5 - Concordo plenamente). Ao final de cada um dos blocos foi apresentada uma pergunta aberta, versando sobre o assunto explorado no respectivo bloco.

Além disso, antes de submeter a pesquisa, o questionário foi analisado por especialistas, integrantes do Grupo de Pesquisa em Governança da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) / Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), atuantes da contabilidade aplicada ao setor público. Nessa etapa, as principais contribuições residiram no ajuste da questão a respeito do conhecimento do tema do bloco, onde o respondente era questionado se conhecia o tema do aspecto testado. Essa questão foi posicionada de tal forma que, apenas os respondentes que informaram conhecer o tema, marcando “sim”, participaram de cada bloco. Para a opção “sim” o bloco era disponibilizado para responder, para a opção “não” o respondente era direcionado para o próximo bloco, onde

novamente era questionado sobre conhecer ou não o tema. Além disso, outras sugestões propiciaram tornar mais claras e objetivas as perguntas. Entretanto, não foi sugerida a inclusão ou a supressão de questões.

Por fim, o questionário ajustado foi submetido a um pré-teste, mediante o qual 30 agentes da contabilidade (contadores e não contadores) responderam ao questionário. Os respondentes do pré-teste foram excluídos da população da pesquisa. Os participantes foram pessoalmente contactados, sendo um da D Cont, um do 1º CGCFEx e um do 3º CGCFEx, por serem as setoriais contábeis com maior número de contadores. Além disso, 27 agentes da contabilidade de UG, escolhidos por conveniência (contato disponível), participaram do pré-teste. Com um retorno de 100% das submissões, o pré-teste atendeu as expectativas, à medida que os participantes não tiveram dúvidas em respondê-lo, e, por fim, foi submetido ao teste de confiabilidade do questionário.

Disso, foi enviado documento circular às setoriais contábeis, solicitando a participação dos contadores na pesquisa, bem como, um modelo de documento a ser remetido às unidades gestoras vinculadas a cada setorial, para que os agentes da contabilidade participassem da pesquisa. No corpo do documento foi disponibilizado um link, remetendo para o questionário. O sistema informatizado utilizado para o envio e recebimento do instrumento de pesquisa aos respondentes foi o *Microsoft forms*.

3.2.3 Análise da confiabilidade do questionário

Para a validação da pesquisa, foi realizada a análise da confiabilidade dos constructos, utilizando o coeficiente alfa de *Cronbach* como ferramenta para estimação da confiabilidade. Os dados coletados permitiram a realização do teste de alfa de *Cronbach* que é assim explicado por Da Hora, Monteiro e Arica (2010). Dado que todos os itens de um questionário utilizam a mesma escala de medição, o coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador através da seguinte equação:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_t^2} \right)$$

onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

S_i^2 corresponde a variância de cada item;

S_t^2 corresponde a variância total (t) do questionário, determinada como a soma de todas

as variâncias.

Para a aplicação do teste de confiabilidade dos constructos, Freitas e Rodrigues (2005) sugerem a classificação da confiabilidade do coeficiente alfa de *Cronbach*, disposta na Tabela 2.

Tabela 2

Classificação do alfa de *Cronbach*

Escala	Índice
$\alpha \leq 0,30$	Muito baixa
$0,30 < \alpha \leq 0,60$	Baixa
$0,60 < \alpha \leq 0,75$	Moderada
$0,75 < \alpha \leq 0,90$	Alta
$\alpha > 0,90$	Muito alta

Fonte: Adaptado de Freitas e Rodrigues (2005).

Conforme escala mostrada na Tabela 4, o valor mínimo admitido para o resultado dos cálculos do alfa de *Cronbach* é de 0,60, sendo esse o parâmetro para análise. Inferior a esse valor, a consistência interna da escala utilizada é considerada baixa ou inapropriada (Freitas & Rodrigues, 2005). Por outro lado, o valor máximo esperado de confiabilidade é 0,90, pois acima disso pode indicar duplicidade de dados (Streiner, 2003).

3.2.4 Teste de diferença das médias

No procedimento de elaboração dos questionários, a revisão da literatura serviu como alicerce para a definição dos constructos a serem pesquisados para responder ao problema de pesquisa. No mesmo sentido, a análise quantitativa dos dados coletados se fez com base nos estudos de Barbosa (2020), Barboza (2017), Bortolini (2016) e Marques (2021). Assim, a forma de análise de dados foi realizada por meio dos testes de diferença das médias, com *t-student*.

O teste de hipóteses *t-student*, por sua vez, foi aplicado considerando um grau de significância de 1%, considerando-se as respostas a cada uma das assertivas, bem como, o resultado do bloco de questões. O teste considerou H_0 , quando a média encontrada for menor ou igual a 3 ($H_0 \leq 3$), para o nível de conformidade das assertivas relacionadas a interpretação das normas, apoio externo, infraestrutura, treinamento e envolvimento dos atores da convergência. Já a hipótese alternativa será estatisticamente maior do que 3 ($H_1 > 3$).

H_0 : A média dos respondentes é estatisticamente menor ou igual a 3.

H_1 : A média dos respondentes é estatisticamente maior que 3.

O teste t é adequado para levantamento por meio da escala de Likert, considerando que o uso alternativo de outros testes, como o de Mann-Whitney, têm taxas de erro e poder quase

equivalentes (Winter & Dodou, 2010). Além disso, para a aplicação do teste *t-student* foi verificada a normalidade dos dados, por meio do teste de Shapiro-Wilk, conforme Apêndice J. Assim, considerou-se que, se o valor de *p* for menor ou igual ao nível de significância (1%), rejeita-se a hipótese nula e conclui-se que os dados seguem a distribuição normal. Do contrário, se o valor de *p* for maior do que o nível de significância, não é possível rejeitar-se a hipótese nula. O resultado demonstrou que os dados são normais e adequados para a realização do teste de hipóteses *t-student*.

Desta forma, buscou-se obter a percepção dos profissionais da contabilidade, atores do processo de implantação do novo sistema normativo sobre os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) na contabilidade do Exército Brasileiro.

3.2.5 Análise qualitativa

A análise qualitativa foi realizada pela análise de conteúdo (Bardin, 2016), aplicada às respostas das perguntas abertas do questionário. As respostas foram categorizadas de acordo com as hipóteses formuladas no tópico 2.4, com recorte em unidades de registro (frequência), de acordo com o tema e, por fim, considerada a unidade de contexto, em relação à pertinência ao conteúdo e objetivo da coleta dos dados.

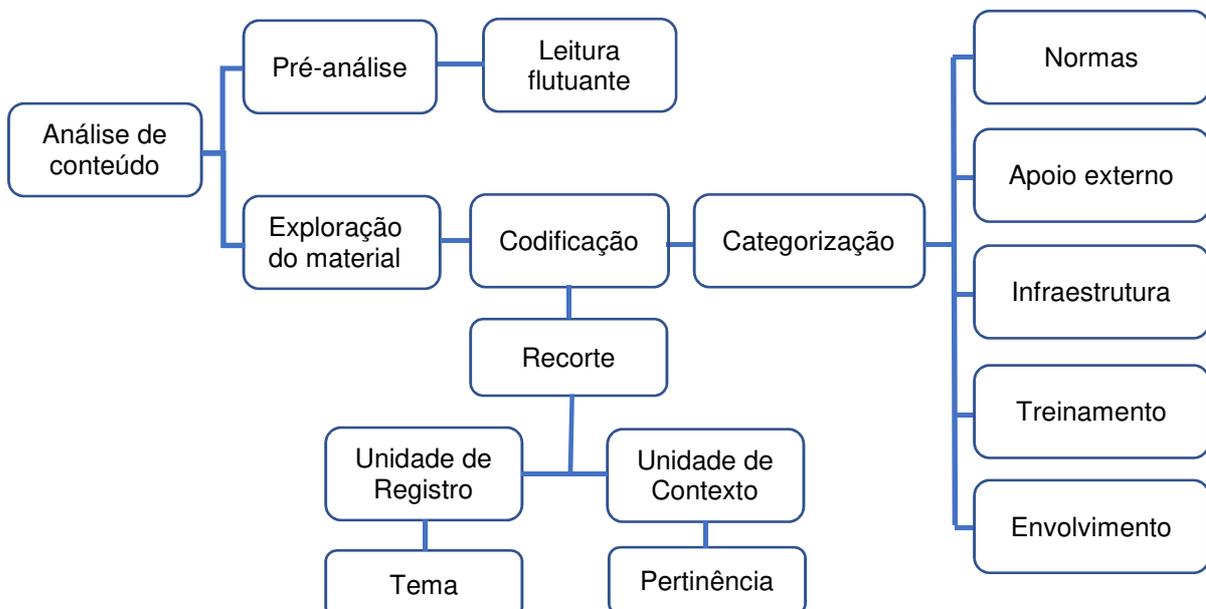


Figura 6. Modelo de análise das evidências

Fonte: Adaptado: Bardin (2016); Amurim (2021)

No próximo capítulo, apresenta-se o tratamento e a análise dos dados coletados.

4. TRATAMENTO E ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS

Neste capítulo descreve-se o tratamento e a análise dos dados coletados por ocasião da aplicação dos questionários. Os dados coletados foram submetidos a dois tipos de análises: qualitativa e quantitativa. Importante ressaltar que, as metodologias são complementares no processo de tratamento e análise das evidências e procuram responder os objetivos indicados desta pesquisa.

4.1 Análise da survey

A análise dos questionários foi realizada inicialmente por meio da verificação da taxa de retorno. Na sequência, apresenta-se a estatística descritiva dos respondentes e o teste de confiabilidade dos dados coletados.

4.1.1 Análise da taxa de retorno - amostra

Por meio do aplicativo eletrônico Microsoft forms, o questionário permaneceu disponível para ser respondido no período de 27 de outubro a 5 de dezembro de 2021. Do total de 819 possíveis, obteve-se 601 questionários respondidos, a uma taxa de retorno de 73,38%, conforme Tabela 3 e o detalhamento no Apêndice H.

Tabela 3

Amostra da pesquisa - resumo

Grupos	Unidades	População	Respondentes	Participação %
Contadores	13 setoriais contábeis	54	49	90,74%
Agentes da contabilidade nas UG	396 Unidades Gestoras	765	552	72,16%
Total		819	601	73,38%

Fonte: Elaboração própria.

4.1.2 Estatística descritiva dos respondentes

As informações relativas ao perfil dos respondentes estão dispostas na Tabela 4, os quais visam ajudar na compreensão dos resultados desta pesquisa. A partir dos dados dispostos, passa-se a descrição.

Tabela 4

Perfil dos respondentes

Sexo	Respondentes	Índice
Masculino	545	90,68%
Feminino	56	9,32%
Total	601	100%
Área de formação		
Outros	230	38,27%
Intendência militar	159	26,45%
Ciências Contábeis	127	21,13%
Administração	82	13,64%
Economia	3	0,50%
Total	601	100%
Tempo na função		
Menos de 1 ano	250	41,60%
Entre 1 e 2 anos	157	26,12%
Entre 3 e 6 anos	124	20,63%
Entre 7 e 10 anos	26	4,33%
Mais de 10 anos	44	7,32%
Total	601	100%
Faixa etária		
Até 25 anos	127	21,13%
Entre 26 e 35 anos	118	19,63%
Entre 36 e 45 anos	182	30,28%
Entre 46 e 55 anos	163	27,12%
Mais de 55 anos	11	1,83%
Total	601	100%

Fonte: Elaboração própria.

Do total de 601 respondentes da pesquisa, verificou-se que 545 eram homens e 56 mulheres, de tal modo que as mulheres representaram aproximadamente 10% do total de respondentes. Disto, infere-se que, apesar da entrada das mulheres no Exército datar de 30 anos atrás (Escola de Administração do Exército, 1992), o efetivo feminino ainda é significativamente menor que o masculino, na área pesquisada.

No tocante à área de formação, os respondentes tiveram que escolher umas das áreas sugeridas, administração, contabilidade, economia, intendência militar, AMAN (exceto intendência) que é a formação dos oficiais da linha bélica do Exército, ou ainda a opção outros, sendo que, para a opção outros, o respondente era demandado a especificar. Disto, foi possível verificar que a maior parte da amostra, 371 respondentes (61,7%), é composta por profissionais com formação técnico-administrativa, sendo intendência militar, com 159 respondentes, ciências contábeis, com 127 respondentes, administração, com 82 respondentes e economia, com três respondentes. De outra parte,

230 respondentes (38,3%) informaram ser profissionais das armas, quadros e serviços do Exército Brasileiro. Este público qualifica a pesquisa, por evidenciar a diversidade da população pesquisada, contexto da implantação dos PCPs na contabilidade do Exército Brasileiro.

Quanto ao tempo na função, foi verificado: 250 respondentes com menos de um ano; entre um e dois anos, 157 respondentes; entre três e seis anos, 124 respondentes; entre sete e 10 anos, 26 respondentes; e com mais de 10 anos de experiência, 44 respondentes. Considerando que, o período de implementação do PIPCP (Apêndice C), no âmbito da esfera federal, se deu entre janeiro de 2016 e janeiro de 2021, pode-se inferir que mais de 350 dos respondentes desta pesquisa, 58,2%, participaram de parcela significativa dessa implantação na contabilidade do Exército. Já em relação à idade dos respondentes foi verificado que: 123 respondentes com até 25 anos; 118 respondentes entre 26 e 35 anos; 182 respondentes, entre 36 e 45 anos; 163 respondentes entre 46 e 55 anos e 11 respondentes com mais de 55 anos de idade.

Portanto, a análise do perfil dos respondentes revela uma maioria:

4.1.3 Análise de confiabilidade dos dados

Pela aplicação do teste do alfa de Cronbach (Tabela 5), todos os blocos de questões da pesquisa ficaram acima de 0,60, o que é considerado satisfatório (Freitas & Rodrigues, 2005). Ao se analisar individualmente cada bloco, pôde-se observar que o Bloco 1 atingiu o maior valor para o alfa de Cronbach, com 0,7476. Entretanto, de acordo os estudos de Freitas e Rodrigues (2005), todos os blocos atingiram o mesmo nível de confiabilidade, moderada.

Tabela 5

Confiabilidade dos dados do questionário

Bloco	Título	Asser- tivas	Respon- dentes	Alfa de Cronbach	Índice
Bloco1	Interpretação das normas	7	281	0,747637482	Moderada
Bloco2	O Apoio Externo	7	180	0,693961948	Moderada
Bloco3	A infraestrutura	7	474	0,634787145	Moderada
Bloco4	O treinamento	7	305	0,667278219	Moderada
Bloco5	O envolvimento dos atores da convergência	7	331	0,638649727	Moderada

Fonte: Elaboração própria.

Outras pesquisas realizadas na área (Barbosa, 2020; Barboza, 2017; Bortulini, 2016; Marques, 2021) atingiram valores mais elevados para o teste do alfa de Cronbach, entretanto uma das diferenças entre os estudos anteriores e este está relacionado à população que, composta de uma parte por contadores de setoriais contábeis, em um ambiente eminentemente técnico, de outra parte tem-se os agentes da contabilidade que, independentemente da formação, participam da implementação dos PCs na contabilidade do Exército. Esta pesquisa evidencia as percepções dos agentes da contabilidade em relação ao processo em estudo, considerando suas experiências e superações. Além disso, conforme descrito na revisão de literatura, tópico 2.3, existe diversidade no contexto regional de cada unidade do Exército, o que pode influenciar a percepção desses agentes sobre a implantação das novas normas contábeis nas rotinas de cada unidade considerada.

4.2 Análise quantitativa

Após a estatística descritiva fez-se a análise quantitativa e com base nos estudos de Barbosa (2020), Barboza (2017), Bortulini (2016) e Marques (2021), a forma de análise de dados foi realizada por meio do teste de diferença das médias. O teste de diferenças das médias foi aplicado com a finalidade de examinar, para cada assertiva, se a média dos respondentes é estatisticamente maior que três ($H_0 \leq 3$).

Para a melhor compreensão da análise das respostas coletadas e aplicação dos testes, os dados foram divididos em tabelas, tendo por base cada bloco de questões do questionário e separados por questões, desde a questão um (Q1) até a questão sete (Q7). Para a análise, foram consideradas as seguintes ferramentas: resposta mínima e máxima, média e desvio padrão.

4.2.1 Análise do bloco 1 – Interpretação das Normas

O primeiro bloco de questões buscou identificar, na percepção dos agentes da contabilidade do Exército Brasileiro, a importância da interpretação das novas normas contábeis para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) na contabilidade do Exército. Este bloco contou com 281 respondentes, os quais marcaram

afirmativamente para a questão “Você já acessou a normativa dos PCPs?”. Disto, infere-se que os respondentes deste bloco conhecem a normativa.

Tabela 6

Análise do bloco 1 - Interpretação das Normas

Questão	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t-student	p-valor
Q1	3	10	58	108	102	1	5	4,05	0,899	19,646	0,000
Q2	2	6	54	103	116	1	5	4,16	0,856	22,652	0,000
Q3	2	14	52	88	125	1	5	4,14	0,937	20,383	0,000
Q4	3	6	32	83	157	1	5	4,37	0,848	27,073	0,000
Q5	4	4	32	88	153	1	5	4,36	0,847	26,916	0,000
Q6	5	10	41	124	101	1	5	4,09	0,896	20,374	0,000
Q7	3	4	36	114	124	1	5	4,25	0,813	25,829	0,000
Geral	22	54	305	708	878	1	5	4,20	0,878	60,750	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Assim, com base nos dados dispostos na Tabela 6, se passa a expor.

(Q1) A interpretação das novas normas contábeis possibilitou a alteração conceitual do “regime de caixa” para o “regime de competência”.

Esta primeira assertiva obteve o índice de concordância de 74,7% dos respondentes, sendo 36,3% de concordância plena e 38,4% parcial, com alguma condição. De outra parte, 4,6% discordaram da assertiva, sendo 1,1% em discordância plena e 3,5% com alguma condição. Além disso, 20,6% dos respondentes não opinaram sobre a assertiva.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve a média 4,05, em uma escala cujo máximo era 5,00. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 19,646 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula. Do que se pode inferir que, na opinião dos agentes da contabilidade, a interpretação das normas contribui para a alteração conceitual do regime de caixa para o regime de competência na contabilidade.

(Q2) Pela interpretação das novas normas contábeis é possível perceber a alteração do foco orçamentário para o patrimonial da CASP.

A segunda assertiva obteve 77,9% de confirmação, sendo 41,3% em concordância plena e 36,6% concordam com alguma condição. Já os discordantes totalizaram 2,8%, sendo 0,7% em discordância total e 2,1% com alguma condição. Além disso, 19,2% dos respondentes não se posicionaram em relação à assertiva. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,16 e desvio padrão de 0,856. Em relação ao teste de hipóteses, com

o *t-student* 22,652 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q3) As alterações/ajustes de prazos, postergando o limite para a implantação dos PCP, contribuíram para o processo de conhecimento da normativa e adoção na contabilidade do Exército.

As alterações de prazos podem impactar o processo da convergência negativamente, por gerar incerteza quanto a consecução do processo e, de outra parte positivamente, por estender os prazos necessários à interpretação e adoção das novas normas. Assim, essa assertiva obteve 75,8% de concordância, sendo 44,3% respondentes que concordam plenamente e 31,3% com alguma condição. Por outro lado, 5,7% dos respondentes discordam da assertiva, sendo que 0,7% discordam plenamente, enquanto 5% discordam com alguma condição. Além disso, 18,5% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,14 e desvio padrão 0,937. Em relação ao teste de hipóteses, com o *t-student* 20,383 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q4) Os PCPs contribuem para o aperfeiçoamento da evidenciação das contas do Exército (depreciação dos bens, reconhecimento de passivo sem suporte orçamentário, ajustes de exercícios anteriores etc.).

Essa assertiva buscou perceber dos agentes da contabilidade se efetivamente há algum avanço positivo na contabilidade, pela alteração das normas. 85% dos respondentes concordam com a afirmação, sendo 55,9% plenamente e 29,5% com alguma condição. De outra parte, 3,2% discordaram da assertiva, sendo 1% plenamente e 2,13% com alguma condição. Já 11,4% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,37 e desvio padrão de 0,848. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 27,073 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q5) O controle patrimonial, no âmbito do Exército, melhora com a implantação das normas relativas aos PCP.

Essa assertiva, na mesma linha da anterior, porém de forma mais específica, busca verificar junto aos agentes sua percepção em relação às rotinas contábeis, se o controle do patrimônio avançou com as alterações promovidas. 85,8% dos respondentes concordaram com a assertiva, sendo 54,4% de forma plena e 31,3% com alguma condição. De outra parte, 2,8% discordam, sendo 1,4% de forma plena e 1,4% com alguma condição. Por fim, 11,4% dos respondentes não se posicionaram em relação a assertiva. Assim, de acordo com os dados

apresentados, a assertiva obteve média de 4,36 e desvio padrão de 0,847. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 26,916 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q6) A normativa dos PCPs é aplicável para a realidade do Exército Brasileiro.

As normas contábeis foram formuladas para aplicação em todo o setor público, no entanto há diferentes realidades nas diversas esferas e entidades do setor público, como no caso do Exército em que alguns itens do patrimônio são estratégicos para a finalidade do órgão, no sentido de dissuadir aqueles que pretendam atentar contra a soberania do Estado Brasileiro (CF, 1988, Art. 142). Assim, essa assertiva busca obter a percepção dos agentes da contabilidade sobre a adequação da normativa contábil à realidade do Exército. 80,1% dos respondentes concordam com a assertiva, sendo 35,9% de forma plena e 44,1%, com alguma condição. De outra parte, 5,34% discordam, sendo 1,8% plenamente discordantes e 3,5% com alguma condição. Além disso, 14,6% dos respondentes não se posicionaram em relação a afirmação.

De acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,09 e desvio padrão de 0,896. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 20,374 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula. Disto, pode-se afirmar que, na percepção dos agentes da contabilidade do Exército, a normativa dos PCPs é aplicável à contabilidade e atende as especificidades do EB.

(Q7) A interpretação das novas normas contábeis dá aos agentes da contabilidade do Exército clareza das práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs.

Essa assertiva mede, na percepção dos agentes, o quanto a norma informou a este público sobre os novos procedimentos a serem adotados na contabilidade do Exército. Do total de respondentes deste bloco, 84,7% concordam com a assertiva, sendo 44,1% plenamente e 40,6% com alguma condição. De outra parte, 2,5% discordam, sendo 1% plenamente e 1,4% com alguma condição. Além disso, 12,8% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,25 e desvio padrão de 0,813. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 25,829 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

Enfim, pela análise geral do bloco 1, verificou-se que 80,6% das respostas concordam com as assertivas propostas, 3,86% discordam e 15,5% dos respondentes não se posicionaram em pelo menos uma assertiva. O bloco obteve média 4,20 e desvio padrão de 0,878, evidenciando uma concentração das respostas em torno da média. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 60,750 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-

se a hipótese nula. Ou seja, com base nos resultados analisados, pode-se afirmar que, na percepção dos agentes pesquisados, a interpretação das normas contribui significativamente para a implantação dos PCPs na contabilidade.

4.2.2 Análise do bloco 2 – O Apoio Externo

No bloco 2, buscou-se verificar a percepção dos agentes da contabilidade do Exército sobre o papel desempenhado pelo apoio externo no processo de implantação dos PCPs, na contabilidade do Exército. O apoio externo, entendido como sendo a disponibilidade de recursos, as ações efetivas de órgãos externos ao Exército, em estabelecer normas claras e a fiscalização efetiva dos objetivos da adoção das novas normas contábeis. O bloco 2 obteve o total de 180 respondentes, os quais informaram conhecer as formas de apoio externo na implantação dos PCPs.

Tabela 7

Análise do bloco 2 - O Apoio Externo

Questão	1*	2**	3***	4****	5***** *	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t- student	p-valor
Q1	1	3	19	53	104	1	5	4,42	0,791	24,132	0,000
Q2	2	4	15	48	111	1	5	4,46	0,828	23,592	0,000
Q3	1	6	16	57	100	1	5	4,38	0,827	22,430	0,000
Q4	1	5	16	41	117	1	5	4,49	0,815	24,501	0,000
Q5	9	16	26	55	74	1	5	3,94	1,168	10,782	0,000
Q6	7	26	26	61	60	1	5	3,78	1,169	8,991	0,000
Q7	8	21	43	47	61	1	5	3,73	1,175	8,372	0,000
Geral	29	81	161	362	627	1	5	4,17	1,030	40,398	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Assim, com base nos dados dispostos na Tabela 7, se passa a expor.

(Q1) As ações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do sistema de contabilidade federal, contribuem para a implantação dos PCPs.

Nessa primeira assertiva, 87,2% dos respondentes concordaram, sendo 57,8% de forma plena e 29,4% com alguma condição. De outra parte, 2,2% discordam da assertiva, sendo 0,5% plenamente e 1,7% com alguma condição. Além disso, 10,5% dos respondentes não se posicionaram em relação a afirmação.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,42,

significando que, na percepção dos agentes da contabilidade, as ações da STN são percebidas e contribuem para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. O desvio padrão verificado de 0,791, evidencia uma relativa concentração das respostas em torno da média. E, em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 24,132 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q2) A demanda da sociedade por transparência das contas públicas nacionais configura-se como um apoio para a implantação das novas normas contábeis no Exército, no prazo estabelecido.

Essa assertiva obteve 88,3% de concordância, sendo 61,7% respondentes plenamente e 26,7% com alguma condição. De outra parte, 3,3% discordaram, sendo 1,1% plenamente e 2,2% com alguma condição. Além disso, 8,3% dos respondentes não se posicionaram em relação a assertiva.

Melhorar a evidenciação do patrimônio público aperfeiçoa a contabilidade aplicada ao setor público (CFC, 2008). Neste sentido, de acordo com os dados obtidos, a demanda da sociedade por transparência das contas públicas contribui para o processo de implantação dos PCP na contabilidade. Essa assertiva obteve média de 4,46 e desvio padrão de 0,828. Ou seja, apesar do grau de concordância, verifica-se maior dispersão em relação a questão anterior. Em relação ao teste de hipóteses, o valor do *t-student* 23,592 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q3) As ações do escalão superior (determinações de prazo, orientações etc.) impulsionam a implantação dos PCPs no Exército.

Essa assertiva obteve 87,2% de concordância dos agentes respondentes, sendo 55,5% plena e 31,7% com alguma condição. De outra parte, 3,9% discordaram, sendo 0,5% de forma plena e 3,3% com alguma condição. Além disso, 8,9% dos respondentes não se posicionaram.

O Exército é parte da administração pública federal (RAE, 2021) e, na organização dessa administração, órgãos superiores influenciam nos processos a partir da edição de normativas e definição de prazos. Neste sentido, os ajustes e alterações orçamentárias podem afetar o ritmo de um processo de mudanças (Haija *et al.*, 2021). Assim, de acordo com os dados apresentados, a média de 4,38, com desvio padrão de 0,827, confirma a importância das ações do escalão superior para a implantação da nova normativa na contabilidade do Exército. Em relação ao teste de hipóteses, o valor do *t-student* 22,430 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q4) O aspecto “A imagem do Exército perante a sociedade” contribui para a

implantação dos PCPs.

Para essa quarta assertiva, 87,7% dos respondentes concordaram, sendo 65% de forma plena e 22,8% com alguma condição. De outra parte, 3,3% discordaram, sendo 0,5% plenamente e 2,8% com alguma condição. Além disso, 8,9% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,49 e desvio padrão de 0,815. Evidenciando que, na opinião dos agentes da contabilidade o aspecto imagem do Exército é relevante para a decisão dos gestores e contribui positivamente para a priorização do processo de implantação dos PCPs, Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 24,501 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q5) A disponibilidade de recursos externos afeta a implantação dos PCPs no Exército.

Essa assertiva obteve 71,7% de concordância, sendo 41,1% respondentes plenamente e 30,5% com alguma condição. Enquanto, 13,9% discordaram, sendo 5% plenamente e 8,9% com alguma condição. Além disso, 14,4% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,94 e desvio padrão de 1,168, evidenciando maior dispersão nas percepções dos agentes da contabilidade sobre a influência da disponibilidade de recursos na implantação dos PCPs no Exército. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 10,782 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q6) A comunicação com a STN é percebida em todos os níveis da contabilidade do Exército.

Essa assertiva buscou evidenciar, a percepção dos agentes da administração sobre a existência de um canal de comunicação dos diversos níveis da contabilidade com seu órgão central, a STN. Disto, 67,2% dos respondentes concordaram, sendo 33,3% de forma plena e 33,9% com alguma condição. De outra parte, 18,3% discordaram, sendo 3,9% plenamente e 14,4% com alguma condição. Além disso, 14,4% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,78 e desvio padrão de 1,169. Apesar da dispersão das respostas, a média das repostas está dentro do grau mínimo de concordância proposto (>3), do que se pode inferir que os agentes da contabilidade do Exército percebem a existência de um canal de comunicação, do órgão central com todos os níveis da contabilidade no Exército, relevante para o processo de implantação de um novo normativo na contabilidade do setor público (Haija *et al.*, 2021). Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 8,991 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-

se a hipótese nula.

(Q7) O papel do Conselho Federal de Contabilidade é percebido na implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

No setor público, o papel do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pode não ser tão claramente percebida (Sasso & Varela, 2020), assim essa assertiva buscou medir, na percepção dos agentes da contabilidade do Exército, a presença das ações do Conselho nas rotinas contábeis. 60% dos respondentes concordaram com a assertiva, sendo 33,9% de forma plena e 26,1% com alguma condição. De outra parte, 16,1% discordaram, sendo 4,4% de forma plena e 11,7% com alguma condição. Além disso, 23,9% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,73 e desvio padrão de 1,175. Em que pese essa assertiva ter alcançado a menor média do bloco e o maior valor para o desvio padrão, evidenciando dispersão nas opiniões, com *t-student* 8,372 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

Em geral, foi verificado que o bloco 2 apresentou o menor número de respondentes, com a participação de 30% em relação ao número total de respondentes, evidenciando que o apoio externo pode não estar muito claro para a maioria dos respondentes do questionário. No entanto, a concordância em relação às assertivas ficou em 78,5%, enquanto a discordância verificada foi de 8,7% e 12,7% dos respondentes do bloco não se posicionaram, em pelo menos uma questão. Outro aspecto interessante é a ocorrência de respostas em todos os níveis da escala de Likert utilizada (1 a 5), resultando em uma média de 4,17 para o bloco, com desvio padrão de 1,030. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 40,398 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula. Assim, com base nos resultados analisados, pode-se inferir que o apoio externo é percebido como significativo no processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército Brasileiro.

4.2.3 Análise do bloco 3 – A infraestrutura

A aplicação do bloco 3 buscou obter a percepção dos agentes da contabilidade sobre o papel da infraestrutura no processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. Desta forma, foram disponibilizadas sete questões, respondidas por 474 respondentes, os quais assinalaram conhecer a infraestrutura da contabilidade do Exército, como condição para acessar as questões deste bloco. Vale ressaltar que este bloco teve o maior número de participantes por bloco na pesquisa.

Tabela 8

Análise do bloco 3 – A infraestrutura

Questão	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t-student	p-valor
Q1	36	102	137	162	37	1	5	2,91	1,179	-1,676	0,047
Q2	34	40	87	191	122	1	5	3,69	1,154	13,020	0,000
Q3	44	75	170	144	41	1	5	3,13	1,079	2,682	0,004
Q4	24	35	104	176	135	1	5	3,77	1,097	15,202	0,000
Q5	28	46	90	160	150	1	5	3,76	1,170	14,053	0,000
Q6	13	26	61	129	245	1	5	4,20	1,037	25,111	0,000
Q7	17	77	159	170	51	1	5	3,34	0,991	7,464	0,000
Geral	196	401	808	1132	781	1	5	3,57	1,145	26,552	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos dados dispostos na Tabela 8, se passa a expor.

(Q1) A organização da administração pública pode ser uma barreira à implantação dos PCPs no Exército.

A estrutura normativa da administração pública impõe controles e formalidades (Decreto-Lei n. 200, 1967). A questão busca verificar se tais aspectos podem interferir na consecução de processos de mudança, tal como a implantação dos PCPs. A assertiva obteve a concordância de 42%, sendo 7,8% de forma plena e 34,2% com alguma condição. De outra parte, 29,1% discordaram, sendo 7,6% de forma plena e 21,5% com alguma condição. Além disso 28,9% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 2,91, abaixo do esperado para a confirmação da hipótese no comparativo das médias (>3) e desvio padrão de 1,076. Além disso, o teste de hipóteses, verificou *t-student* -1,676 e p-valor 0,047, para um grau de significância de 1%, não sendo possível rejeitar a hipótese nula. Disto, não é possível afirmar que, na percepção dos agentes da contabilidade, a organização da administração pública seja uma barreira à implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

(Q2) A necessidade de adequação de software pode ser considerada uma barreira à implantação dos PCPs no Exército.

O avanço tecnológico ao tempo que acelera e otimiza processos, cria dependência de recursos para adquirir e acompanhar suas evoluções (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017). Desta forma, a demanda de aquisição e/ou atualização de software para a implantação dos PCPs pode influenciar a consecução do processo (Haija et al., 2021). Essa assertiva obteve a concordância

de 66% dos respondentes, sendo 25,7% de forma plena e 40,3% com alguma condição. De outra parte, 15,6% dos respondentes discordaram, sendo 7,2% de forma plena e 8,4% com alguma condição. Além disso, 18,3% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,69 e desvio padrão de 1,154. Apesar da dispersão nas respostas, a média acima do grau mínimo de concordância proposto (>3), pelo que se pode inferir que os agentes da contabilidade do Exército percebem que a necessidade de adequação de software na implantação dos PCPs pode constituir dificuldade, considerando que a adequação de software pode implicar necessidade de recursos (Haija *et al.*, 2021). Enfim, em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 13,020 e p-valor $<0,000$, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q3) O sistema contábil disponível no Exército afeta a implantação das novas rotinas dos PCPs.

Para a execução dos registros contábeis o Exército conta com sistemas diversos, sendo o principal o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) disponível e de uso obrigatório para todos os órgãos da administração pública federal (Decreto n. 93.872, 1986). No SIAFI é realizada a contabilidade sintética, enquanto os controles analíticos de estoque, dos bens em uso e do patrimônio imobiliário são realizados em outros sistemas (SISCOFIS e SPIUNET). Assim, essa assertiva busca verificar se, na percepção dos agentes da contabilidade, o sistema contábil poderá influenciar a consecução do processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

A assertiva obteve 39% de concordância, sendo 8,6% de forma plena e 30,4% com alguma condição. De outra parte, 25,1% discordaram, sendo 9,3% plenamente e 15,8% com alguma condição. Além disso, 36,1% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,13 e desvio padrão de 1,079. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 2,682 e p-valor 0,004, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q4) A cultura organizacional influencia a implantação dos PCPs no Exército.

O Exército Brasileiro é um órgão da administração pública (RAE, 2021), organizado com base na hierarquia e na disciplina (CF, 1988, Art. 142). Essa assertiva buscou confirmar se, na opinião dos agentes da contabilidade, tais características podem influenciar na consecução do processo de adoção do novo normativo contábil dos PCPs. O levantamento obteve 65,6% de concordância, sendo 28,5% de forma plena e 37,1% com alguma condição. De outra parte, 12,4% dos respondentes discordaram da assertiva, sendo 5,1% plenamente e 7,4% com alguma condição.

E, 21,9% dos respondentes não se posicionaram, marcando a opção “não concordo, nem discordo”.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,77 e desvio padrão de 1,097. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 15,202 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q5) A estrutura de pessoal do Exército afeta a implantação das novas rotinas dos PCPs.

Essa assertiva buscou confirmar se, na opinião dos agentes da contabilidade, a estrutura de pessoal afeta a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. Disso, obteve-se a concordância de 69,3% dos respondentes do bloco, sendo 31,6% de forma plena e 33,7% com alguma condição. De outra parte, 15,6% discordaram, sendo 5,9% plenamente e 9,7% com alguma condição. Além disso, 19% respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,76 e desvio padrão de 1,170. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 14,053 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q6) A estratégia de alocação de pessoal, na qual o executor das atividades administrativas normalmente não possui formação específica para a função que desempenha, é um aspecto dificultador para a implantação dos PCPs.

Foi observado na pesquisa que o Exército emprega profissionais das áreas combatentes no desempenho de atividades administrativas. Essa assertiva buscou verificar se, na percepção dos agentes da contabilidade, o desenvolvimento de atividades administrativas, tais como a execução de registros contábeis e controle de patrimônio, por pessoal sem formação na área administrativa, pode influenciar a implantação dos PCPs. A assertiva obteve a concordância de 78,9% dos respondentes do bloco, sendo 51,7% de forma plena e 27,2% com alguma condição. De outra parte, 8,2% discordaram, sendo 2,7% plenamente e 5,5% com alguma condição. Além disso, 12,9% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,20, destacando-se como a maior média do bloco. O desvio padrão de 1,037, por outro lado, evidencia dispersão entre as respostas. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 25,111 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q7) A infraestrutura da contabilidade no Exército é adequada para a implantação dos PCPs.

Nessa assertiva buscou-se verificar, na percepção dos agentes da contabilidade, a adequabilidade da estrutura da contabilidade do Exército para a implantação dos PCPs. Pela aplicação, obteve-se a concordância de 46,6% dos respondentes, sendo 10,7% plenamente e 35,9% com alguma condição. De outra parte, 19,8% discordaram, sendo 3,6% de forma plena

e 16,2% com alguma condição. Além disso, 33,5% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,34 e desvio padrão de 0,991. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 7,464 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

No geral, o bloco 3 obteve 57,6% de concordância, 18% de discordância e 24,3% dos respondentes não se posicionaram. A média ficou em 3,57, sendo que as respostas variaram em todos os níveis da escala utilizada (1 a 5) resultando o desvio padrão de 0,991. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 26,552 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula (H_0).

Assim, com base nos resultados analisados, pode-se afirmar que os agentes da contabilidade percebem o papel significativo da infraestrutura no processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. Além disso, a expressiva participação dos respondentes da pesquisa nesse bloco (78,9%) reforça a importância do aspecto da infraestrutura na percepção dos agentes da contabilidade para o processo de mudança.

4.2.4 Análise do bloco 4 – Treinamentos

Neste bloco pretendeu-se identificar a percepção do respondente sobre a importância do treinamento para a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) na contabilidade do Exército. O bloco 4 foi preparado com sete questões assertivas e contou com a participação de 305 respondentes, os quais informaram conhecer os treinamentos sobre os PCPs.

Tabela 9

Análise do bloco 4 – Treinamentos

Questão	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t-student	p-valor
Q1	18	30	44	119	94	1	5	3,79	1,156	11,933	0,000
Q2	22	29	50	106	98	1	5	3,75	1,207	10,861	0,000
Q3	17	34	84	91	79	1	5	3,59	1,149	9,017	0,000
Q4	3	1	10	41	250	1	5	4,75	0,626	48,858	0,000
Q5	14	29	75	111	76	1	5	3,68	1,090	10,826	0,000
Q6	5	5	22	80	193	1	5	4,48	0,831	31,063	0,000
Q7	11	28	85	125	56	1	5	3,61	1,004	10,666	0,000
Geral	90	156	370	673	846	1	5	3,95	1,088	39,445	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos dados dispostos na Tabela 9, passa-se a expor.

(Q1) São feitos treinamentos que facilitam a assimilação das novas rotinas contábeis dos PCP.

A intenção dessa assertiva foi verificar o alcance dos treinamentos em todo o período de implantação. Importa considerar que o processo de implantação dos PCPs teve início no exercício de 2016 e, de acordo com o perfil verificado dos respondentes, alguns agentes da contabilidade não acompanharam o início do processo, assim suas percepções podem variar.

Pela aplicação da pesquisa, obteve-se a concordância de 69,8% dos respondentes, sendo 30,8% de forma plena e 39% com alguma condição. De outra parte, 15,7% dos respondentes discordaram, sendo 5,9% de forma plena e 9,8% com alguma condição. Além disso, 14,4% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,79 e desvio padrão de 1,156. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 11,933 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q2) A disponibilidade de treinamentos sobre as novas normas contábeis afeta o processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

A segunda assertiva buscou a percepção dos agentes quanto a importância dos treinamentos para a adoção dos PCPs. Do total de respondentes, 66,9% manifestaram concordância, sendo 32,1% de forma plena e 34,7% com alguma condição. De outra parte, 16,7% discordaram, sendo 7,2% plenamente e 9,5% com alguma condição. Além disso, 16,4% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,75 e desvio padrão de 1,207. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 10,861 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q3) As rotinas de apropriação de despesas de exercícios anteriores, depreciação e reconhecimento de passivos sem suporte orçamentário são objeto de treinamentos disponíveis.

Essa assertiva buscou verificar se, na percepção dos agentes da contabilidade, foram disponibilizados treinamentos específicos sobre as novas rotinas dos PCPs. Do total de respondentes, 55,7% manifestaram concordância, sendo 25,9% plenamente e 29,8% com alguma condição. De outra parte, 16,7% discordaram, sendo 5,6% de forma plena e 11,1% com alguma condição. Além disso, 27,5% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,59 e desvio padrão de 1,149. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 9,017 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q4) O Exército deve promover a capacitação continuada de seu pessoal, visando à implantação dos PCP.

Essa assertiva buscou verificar, na percepção dos agentes, a reponsabilidade do órgão em proporcionar treinamentos sobre as novas rotinas contábeis dos PCPs. 95,4% dos respondentes concordaram com a assertiva, sendo 82% de forma plena e 13,4% com alguma condição. De outra parte, 1,3% dos respondentes discordaram, sendo 1% de forma plena e 0,3% com alguma condição. Além disso, 3,3% dos respondentes não se posicionaram.

Essa assertiva destaca-se das demais por ter apresentado a maior média do questionário. Além disso, a dispersão das respostas para essa questão mostrou-se inferior às demais, com valor do desvio padrão de 0,626. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 48,858 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q5) O Exército implementou ações de capacitação, visando à implantação dos PCPs.

Essa assertiva buscou verificar se, na percepção dos agentes da contabilidade, o Exército implementou treinamentos sobre os PCPs. Do total de respondentes, 61,3% manifestaram concordância, sendo 24,9% de forma plena e 36,4% com alguma condição. De outra parte, 14,1% discordaram, sendo 4,6% plenamente e 9,5% com alguma condição. Além disso, 24,6% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,68 e desvio padrão de 1,090. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 10,826 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q6) Os agentes da contabilidade do Exército devem ter postura ativa em buscar a capacitação sobre os PCPs.

Essa assertiva teve por fim verificar a responsabilidade pelo autoaperfeiçoamento, na percepção dos agentes da contabilidade. Do total de respondentes, 89,5% concordaram com a assertiva, sendo 63,3% de forma plena e 26,2% com alguma condição. De outra parte, 3,3% dos respondentes discordaram, sendo 1,6% de forma plena e 1,6% com alguma condição. Além disso, 7,21% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,48 e desvio padrão de 0,831. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 31,063 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q7) Os treinamentos sobre os PCP disponibilizados são adequados à realidade do Exército.

Essa assertiva, consistiu em testar a adequação dos treinamentos disponibilizados sobre PCPs, na percepção dos agentes da contabilidade. Disto, obteve-se 59,3% de concordância, sendo

18,4% plenamente e 41% com alguma condição. De outra parte, 12,8% discordaram, sendo 3,6% de forma plena e 9,2% com alguma condição. Além disso, 27,9% dos respondentes não se posicionaram, marcando a opção “não concordo, nem discordo”.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,61 e desvio padrão de 1,004. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 10,666 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

De modo geral, o bloco 4 obteve 71,1% de concordância, 11,5% de discordância e 17,33% dos respondentes não se posicionaram em relação a pelo menos uma assertiva. A média ficou em 3,95, sendo que as respostas variaram em todos os níveis da escala utilizada (1 a 5), resultando no desvio padrão de 1,088. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 39,445 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula (H_0). Assim, com base nos resultados analisados, pode-se afirmar que os agentes da contabilidade percebem o papel significativo dos treinamentos para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

4.2.5 Análise do bloco 5 – Envolvimento dos atores da convergência

Neste bloco pretendeu-se identificar a percepção do respondente sobre a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército. Considerando atores da convergência, os agentes da contabilidade do Exército, contadores e não contadores, obteve-se o total de 331 respondentes, os quais informaram conhecer as rotinas dos PCPs.

Tabela 10

Análise do bloco 5 – Envolvimento dos atores da convergência

Questão	1*	2**	3***	4****	5***** *	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t- student	p-valor
Q1	13	26	63	149	80	1	5	3,78	1,026	13,766	0,000
Q2	5	13	40	147	126	1	5	4,14	0,882	23,424	0,000
Q3	11	18	74	115	113	1	5	3,91	1,038	15,945	0,000
Q4	17	32	52	154	76	1	5	3,73	1,079	12,229	0,000
Q5	6	27	62	146	90	1	5	3,87	0,966	16,325	0,000
Q6	3	8	49	117	154	1	5	4,24	0,858	26,344	0,000
Q7	17	34	87	124	69	1	5	3,59	1,085	9,830	0,000
Geral	72	158	427	952	708	1	5	3,89	1,015	42,270	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos dados dispostos na Tabela 10, se passa a expor.

(Q1) Os agentes da contabilidade no Exército têm a capacidade de mediar a adoção de reformas como a implantação dos PCPs.

Essa assertiva, cujo objetivo foi verificar a percepção dos agentes da contabilidade quanto a sua capacidade de mediar a adoção dos PCPs na contabilidade do Exército. As respostas evidenciaram a concordância de 69,2% dos respondentes, sendo 24,2% plenamente e 45% com alguma condição. De outra parte, 11,8% discordaram, sendo 3,9% plenamente e 7,8% com alguma condição. Além disso, 19% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,78 e desvio padrão de 1,026. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 13,766 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q2) Um possível ambiente de resistência à implantação dos PCPs pode ser superado com a atitude favorável dos agentes da contabilidade.

A segunda questão buscou verificar se, na percepção dos agentes pesquisados, o comprometimento dos atores da convergência pode contribuir para superar um ambiente de resistência à implantação dos PCPs. Essa assertiva obteve a concordância de 82,5% dos respondentes, sendo 38,1% de forma plena e 44,4% com alguma condição. De outra parte, 5,4% discordaram, sendo 1,5% plenamente e 3,9% com alguma condição. Além disso, 12,1% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 4,14 e desvio padrão de 1,026. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 23,424 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q3) Os contadores do Exército assumem a responsabilidade no processo de implantação dos PCPs.

Essa assertiva buscou verificar se os agentes da contabilidade percebem os contadores assumindo a responsabilidade no processo de implantação dos PCPs e obteve a concordância de 68,9% dos respondentes, sendo 34,1% de forma plena e 34,7% com alguma condição. De outra parte, 8,8% discordaram, sendo 3,3% plenamente e 5,4% com alguma condição. Além disso, 22,3% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,91 e desvio padrão de 1,038. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 15,945 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q4) Os agentes da contabilidade no Exército buscam entender as novas rotinas dos

PCPs.

A fim de verificar o comprometimento dos agentes da contabilidade, em buscar entender as novas rotinas, pela implantação dos PCPs, essa assertiva obteve a concordância de 69,5% dos respondentes, sendo 23% de forma plena e 46,5% com alguma condição. De outra parte, 14,8% discordaram, sendo 5,1% plenamente e 9,7% com alguma condição. Além disso, 15,7% dos respondentes não se posicionaram.

Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,73 e desvio padrão de 1,079. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 1,229 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q5) Os agentes da contabilidade no Exército têm a capacidade de promover a aprendizagem organizacional para a implantação dos PCPs.

Essa assertiva obteve a concordância de 71,3% dos respondentes, sendo 27,2% de forma plena e 44,1% com alguma condição. De outra parte, 10% discordaram, sendo 1,8% plenamente e 8,1% com alguma condição. Além disso, 18,7% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,87 e desvio padrão de 0,966. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 16,325 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q6) Agentes aderentes à mudança tornam-se disseminadores da reforma da contabilidade no Exército.

Essa assertiva obteve a concordância de 81,9% dos respondentes, sendo 46,5% de forma plena e 35,3% com alguma condição. De outra parte, 3,3% discordaram, sendo 0,9% plenamente e 2,4% com alguma condição, e 14,8% dos respondentes não se posicionaram.

Além disso, essa assertiva destaca-se por ter obtido a maior média do bloco, 4,24, com um desvio padrão de 0,858, o menor nível de dispersão em relação as demais questões do bloco. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 26,344 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

(Q7) A cultura da contabilidade orçamentária pode ser considerada uma barreira à implantação dos PCP na contabilidade do Exército.

Essa assertiva obteve a concordância de 58,3% dos respondentes, sendo 20,8% de forma plena e 37,5% com alguma condição. De outra parte, 15,4% discordaram, sendo 5,1% plenamente e 10,3% com alguma condição. Além disso, 26,3% dos respondentes não se posicionaram. Assim, de acordo com os dados apresentados, a assertiva obteve média de 3,59 e desvio padrão de 1,085. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 9,830 e p-valor

<0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula.

No geral, o bloco 5 apresentou 71,6% de concordância, 9,9% de discordância e 18,4% dos respondentes deste bloco não se posicionaram em pelo menos uma das assertivas. Com média 3,89, as respostas variaram em todos os níveis da escala utilizada (1 a 5), resultando no desvio padrão de 1,015. Em relação ao teste de hipóteses, com *t-student* 42,270 e p-valor <0,000, para um grau de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula (H_0). Assim, com base nos resultados analisados, pode-se afirmar que os agentes da contabilidade percebem a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército.

4.2.6 Síntese da análise quantitativa

O propósito da análise quantitativa foi testar se, na percepção dos agentes respondentes, as hipóteses da pesquisa se confirmam. Os testes realizados permitiram confirmar individualmente as assertivas de cada bloco, exceto, no bloco relacionado à infraestrutura, onde a assertiva que submeteu a organização da administração pública como sendo uma barreira à implantação dos PCPs no Exército. Essa assertiva parte da ideia de que a formalidade é uma característica inerente à administração pública (Decreto-Lei n. 200, 1967) e, como tal, poderia tornar morosos os processos. No entanto, apenas 42% dos respondentes concordaram com a assertiva e a média, estatisticamente menor que 3, não confirma a hipótese. Desta forma, a organização da administração pública não constitui uma barreira à implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

Entretanto os blocos foram constituídos de sete assertivas cada um, de modo que a média obtida em cada bloco foi considerada para o teste das hipóteses. Assim sendo, quantitativamente pode-se afirmar uma relação positiva entre os aspectos da interpretação das normas, do apoio externo, da infraestrutura, do treinamento e do envolvimento dos atores da convergência para a implantação bem-sucedida dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército Brasileiro.

4.3 Análise qualitativa

Ao final de cada bloco de perguntas, foi disponibilizada uma questão aberta não obrigatória, onde os respondentes puderam discorrer sobre suas percepções em relação ao tema

do bloco. A análise qualitativa foi realizada pela análise de conteúdo (Bardin, 2016), aplicada às respostas das perguntas abertas do questionário.

4.3.1 Análise da questão aberta – interpretação das normas

A interpretação das normas como aspecto da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército obteve 44 repostas à pergunta aberta: “De forma resumida, qual a sua opinião sobre a importância da interpretação das normas para a implantação dos PCP na contabilidade do Exército?”. Pela leitura das repostas, foi observado que, em geral, essas apresentam ênfase ao papel e à importância da interpretação das normas, ou ainda, críticas à interpretação das normas no processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

Em relação ao papel e à importância da interpretação das normas, passa-se a discorrer.

O respondente 4 considerou que a interpretação das normas tornou possível a adoção da competência nos registros contábeis, melhorando a evidenciação do patrimônio nas contas do Exército: “Permitiram, entre outras coisas, a adoção do princípio da competência e, conseqüentemente, uma evidenciação mais adequada do seu patrimônio”. No mesmo sentido, o respondente 231 afirmou que “A interpretação das novas normas contábeis proporciona aos Agentes do Exército facilidade nas práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs”. Disso, pode-se inferir que a interpretação das normas permite a assimilação e conseqüentemente a prática das novas rotinas contábeis.

A interpretação das normas, de acordo com os respondentes, tem ainda o papel de aperfeiçoar os registros contábeis, com foco no patrimônio, promovendo a otimização da gestão, conforme respostas transcritas a seguir:

“De suma importância para aperfeiçoamento das contas contábeis referentes ao Patrimônio” (Respondente 60).

“Melhoria do foco contábil nos aspectos patrimoniais” (Respondente 41).

“Regularizar a situação patrimonial do Exército” (Respondente 30).

“Otimizar a gestão patrimonial e contábil” (Respondente 196).

Além disso, foi possível identificar o papel da interpretação, no sentido de possibilitar “aos operadores dos sistemas patrimoniais uma visão mais ampla do funcionamento das contas patrimoniais” (Respondente 62). Ao tempo que “Auxilia no aperfeiçoamento das práticas contábeis do Exército Brasileiro” (Respondente 210). Ou seja, o papel da interpretação das

normas se traduz em assimilação e prática, contribuindo para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

De outra parte, alguns respondentes apresentaram críticas ao aspecto interpretação da normas para a implantação dos PCPs. De acordo com o respondente 72, as normas deveriam “ser mais claras e de fácil entendimento”, o respondente 316, por sua vez, enfatiza a necessidade de “um maior aprofundamento”, mencionando a necessidade de se avaliar “os impactos para o EB”, com a adoção das novas práticas. Já o respondente 411 tem a percepção de que o Exército estaria adiantado em relação aos demais órgãos da administração, em relação ao controle patrimonial.

4.3.2 Análise da questão aberta – apoio externo

Ao final do segundo bloco foi apresentada a seguinte questão aberta: “Qual a sua percepção sobre o apoio externo desempenhar um papel significativo na implantação dos PCP?”. A qual recebeu um total de 37 participações. De modo semelhante ao verificado no bloco anterior, as repostas puderam ser agrupadas em dois contextos, a importância do papel do apoio externo e uma crítica ao apoio externo.

Em que pese, no início do bloco, ter sido informado o conceito de apoio externo para a pesquisa, “O apoio externo, entendido como sendo a disponibilidade de recursos, as ações efetivas de órgãos externos ao Exército, em estabelecer normas claras e a fiscalização efetiva dos objetivos da adoção das novas normas contábeis”, verifica-se que os respondentes opinaram baseados em suas experiências e entendimentos a respeito do apoio externo.

O respondente 138, expressou que “O apoio externo que eu percebo dentro da estrutura Exército Brasileiro a que estou atualmente exercendo é meramente de órgão fiscalizador, orientador e normativo. Portanto minha percepção dentro da estrutura é limitada nesse sentido”. Apesar de o respondente informar sua percepção limitada, pode-se perceber que na verdade é bastante ampla, uma vez que se refere as funções de fiscalização exercida pelos órgãos de controle interno, externo e população em geral, orientadora, exercida principalmente pela STN e as setoriais contábeis e, ainda, a função normatizadora, exercida por diversos órgãos, STN, CFC e todos os órgãos legisladores do Estado.

De outra parte, o respondente 414 informa que “Acredito que o apoio externo, por orientação da STN, do escalão superior, do manual técnico do orçamento, do MCASP e outras normativas, dá suporte necessário para o agente trabalhar dentro dos preceitos legais e

legítimos”, revelando uma percepção positiva sobre o apoio externo percebido. O respondente 77, por sua vez, ressalta a importância do apoio externo para a implantação das novas normas, quanto as orientações, “pois sempre que tive necessidade de apoio/orientação dos órgãos externos, seja via e-mail ou contato telefônico, recebi resposta ao questionamento formulado”. Esse tipo de percepção, também foi verificado para o respondente 94, o qual ressalta o papel do apoio externo nos “treinamentos, seminário, congressos” realizados pelo CFC e STN e “que contaram com a participação dos integrantes das setoriais contábeis de órgão”.

Outros respondentes, ainda expressaram a importância do apoio externo para a implantação das novas rotinas contábeis:

“Contribui para a lisura do processo” (respondente 150).

“Favorável, pois dá transparência ao público externo” (respondente 192).

“Auxílio para melhor aplicabilidade dos novos conceitos dos PCP” (respondente 233).

“É de suma importância para o aperfeiçoamento dos PCP” (respondente 283).

“Acredito que seja de grande importância, posto que esse apoio traz uma gama enorme de informações que visam aprimorar as condutas e procedimentos a serem executados” (respondente 330).

“A participação do apoio externo colabora com a transparência necessária na implantação dos PCP” (respondente 521).

Além disso, foram verificadas críticas ao papel do apoio externo na implantação dos PCPs: o respondente 128 manifestou não perceber o apoio externo em suas rotinas “Desconheço o apoio externo em um papel significativo na implantação dos PCP”; o respondente 182 manifestou limitações do apoio externo, sendo percebido apenas em relação a setorial contábil “O apoio externo prestado pelo CGCFEx é o que fundamenta as ações contábeis na OM. Quanto aos outros órgãos envolvidos, considero o apoio como secundário e mínimo”. Outro aspecto mencionado relaciona-se ao canal de comunicação: o respondente 251 entende estar limitado entre as setoriais contábeis e a STN, o que poderia significar uma limitação às informações para os agentes da contabilidade nas unidades gestoras.

As particularidades do órgão também são objeto de preocupação: o respondente 525 manifestou sua percepção nesse sentido, “ele dificulta em parte a implantação por não considerar as particularidades das necessidades, rotinas, capacidade técnica dos quadros da Força”. Por fim, alguns respondentes manifestaram preocupação com a imagem da força, em um eventual aumento da evidenciação contábil, como o respondente 554, que menciona um possível impacto negativo dessa evidenciação, “quando a evidência de determinada informação

colocar em risco a imagem do órgão perante a sociedade”.

Em relação às críticas, um detalhe a ressaltar é que os respondentes informaram não possuir formação na área contábil, exceto o respondente 554, o qual de forma conservadora, demonstra preocupação em relação às consequências da evidenciação. De modo geral, as limitações de percepção em relação ao constructo do apoio externo podem estar relacionadas à falta de conhecimento contábil, para assim melhor entender o processo da implantação das novas normas contábeis no Exército.

4.3.3 Análise da questão aberta - infraestrutura

Na revisão de literatura foi verificado que a infraestrutura representa um aspecto significativo na implantação das novas normas contábeis (Barbosa, 2020; Barboza, 2017; Diniz et al., 2015; Grossi & Steccolini, 2015; Haija et al., 2021; Lima & Lima, 2019). Assim, no terceiro bloco a questão aberta foi proposta nos seguintes termos: “Qual a sua percepção sobre a infraestrutura desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército?”. As 70 repostas verificadas reportam a importância do papel da infraestrutura no processo de implantação dos PCPs, bem como, críticas à infraestrutura da contabilidade, as quais representam oportunidades de aperfeiçoamento.

A importância da infraestrutura para o sistema contábil é percebida pelos respondentes, como por exemplo, para o respondente 4, que salienta a existência de uma infraestrutura de pessoal, de TI e ao que chama de “organizacional” representa condição para a “implantação bem-sucedida dos PCP no EB”, e o respondente 5 confirma ao afirmar que “sem infraestrutura compatível, torna-se extremamente desgastante implantar o PCP na contabilidade do EB”. Visto que a falta de recursos e capacitação de pessoal poderiam implicar condições indesejadas ou “desgastantes” de trabalho.

Também se observa percepções positivas, como no caso do respondente 15, o qual afirma que, apesar de os agentes do Exército não possuírem as melhores qualificações administrativas, outros aspectos como “esforço pessoal” e “espírito de cumprimento de missão” os tornam capazes do aperfeiçoamento e adequação necessários para alcançar o objetivo da implantação das novas regras na contabilidade. Salienta, ainda, que “os novos manuais, em especial o PCASP, MCASP e até o MTO, com as diretrizes da LDO anualmente reeditadas, são fundamentais para o sucesso de qualquer nova política contábil”.

O reconhecimento de uma estrutura adequada é percebido na opinião do respondente

411, justificada na constante atualização promovida pelos treinamentos, frente “as novas demandas, atinentes à mensuração contábil”. Ainda na esfera de pessoal, “a contratação de muitos OTT (Oficiais Técnicos Temporários) e STT (Sargentos Técnicos Temporários) da área contábil”, tornando mais técnico o efetivo das unidades, os quais “estão ajudando na implantação dos PCP na Força Terrestre”.

Em que pese o foco da infraestrutura para a implantação das novas normas contábeis observado por autores anteriores (Agyemang & Yensu, 2018; Sediyaama, Aquino & Lopes, 2017) apontar para o aspecto da disponibilidade dos recursos, de modo especial, “a dependência de software” (Sediyaama, Aquino & Lopes, 2017), na percepção dos respondentes a infraestrutura de pessoal é latente, do que se infere que no contexto do Exército, meios de TI, incluindo software não sejam tão limitados quanto a disponibilidade de pessoal, já que esta última é mencionada na maior parte das respostas. O respondente 414, menciona a importância da disponibilidade da “infraestrutura de software e apoio do escalão superior”, reportando ao papel da estrutura organizacional da administração do órgão, porém, enfatiza a questão de pessoal pela necessidade de promover-se o aperfeiçoamento, por meio de “cursos e estágios no sentido de dar base ao agente público a respeito da parte de contabilidade pública”. Aperfeiçoamento este que, na percepção do respondente 460, resultaria “na simplificação dos trâmites internos, agilidade nos procedimentos, redução de falhas e otimização de tempo”.

Em um viés mais crítico, porém que ressalta a importância da infraestrutura, em especial de pessoal, o respondente 556, menciona que “a parte mais crítica nesse sentido é a formação específica de pessoal no Exército não possuir a formação específica para a função que desempenha”. Conforme verificado na análise do perfil dos respondentes da pesquisa, as funções administrativas das unidades gestoras, neste caso a contabilidade, normalmente são desempenhadas por agentes não contadores ou técnicos em contabilidade. Esse aspecto foi verificado como uma preocupação dos respondentes da questão aberta deste bloco.

Ainda no aspecto da estrutura de pessoal, o respondente 10 menciona a falta de pessoal técnico nas unidades gestoras nas funções administrativas, como sendo “fator de dificuldade na implementação” dos PCPs. Já o respondente 77 indica uma possibilidade de otimizar a utilização de recursos, em que “Sistemas utilizados para cálculos e registros de provisão/depreciação/amortização/danos ao erário/contratos poderiam ser centralizados na esfera federal, como sistema de apoio ao SIAFI”. Um solução a ser pautada pela alta administração dos órgãos com a STN, órgão central do sistema de contabilidade federal.

O respondente 138, por sua vez, dispôs uma análise da infraestrutura contábil existente

no Exército e que, em sua percepção, se aprimora para a consecução dos objetivos da implantação dos PCPs, “a infraestrutura está buscando desempenhar um papel significativo de acordo com as demandas de informações contábeis”, ressalta que há movimentos neste sentido, como a “modificação estrutural de ICFEx para CGCFEx” que são as setoriais contábeis de UG e que pela nova estrutura alteram o foco de fiscalização para apoio à gestão das unidades gestoras (Regulamento dos CGCFEx, 2021). Assim como, os “treinamentos aos agentes da administração, e hoje temos treinamentos para o Fiscal Administrativo, para o Conformador Documental, para os agentes da SALC etc”. em sua percepção, “a implantação será bem-sucedida a partir do momento em que o pessoal for se atualizando, em que os treinamentos forem sendo realizados pelos agentes da administração” e conclui mencionando a necessidade de “aquisição de equipamentos mais modernos” a fim de que as novas necessidades possam ser atendidas e os objetivos da implantação alcançados.

Por fim, o respondente 601 expõe a questão da organização do sistema de contabilidade como um fator que permite erros e que, assim, os dados evidenciados não seriam confiáveis, à medida que “a contabilidade das unidades é realizada sem a participação direta de técnicos contábeis ou contadores, [...] permite a ocorrência de erros, não de registro, mas de rotinas inadequadas, onde o que está registrado não representa a realidade do patrimônio.

4.3.4 Análise da questão aberta – treinamentos

O aspecto do treinamento como sendo significativo para a implantação das novas normas contábeis foi verificado na revisão de literatura (Haija *et al.*, 2021; Padrones, Colares & Santos, 2014; Sasso & Varela, 2020), sendo que Padrones, Colares e Santos (2014) colocam a falta de orientação e treinamento com o um fator dificultador no processo de implementação de novas regras contábeis. Assim, ao final do quarto bloco de questões foi disponibilizada a seguinte questão aberta: “De forma resumida, qual a sua percepção sobre o treinamento desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP?”, obtendo um total de 55 respostas.

Em relação a importância dos treinamentos para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército, na percepção do respondente 4, “somente com pessoal qualificado para o exercício da função será possível essa implantação bem-sucedida”. O respondente 45 justifica tal condição, salientando que, em sua opinião “o treinamento possibilita capacitar os agentes para as novas rotinas da contabilidade pela adoção de novas normas”. Nesse sentido, o

respondente 47 acrescenta que “o treinamento e a busca constante no aprendizado trarão as melhorias desejadas pela implantação” e o respondente 63 conclui que o treinamento das novas práticas contábeis permite “padronizar os procedimentos evitando possíveis restrições contábeis”, reportando a possíveis inconsistências nos demonstrativos contábeis, passíveis de restrição pela setorial contábil.

O respondente 64 menciona o treinamento, como condição para implantar as novas regras contábeis no Exército e o respondente 68 corrobora no sentido de que, em sua opinião, “o treinamento é a base para a formação e consolidação do conhecimento”, entendendo, dessa forma que o treinamento contribui para o entendimento e assimilação das novas regras, promovendo a mudança institucional (North, 1990), na prática contábil. Já o respondente 182 menciona que o treinamento permitirá a implantação com “ocorrência mínima de incorreções”.

Entretanto, percebe-se que a disponibilidade dos treinamentos nem sempre atende às expectativas de todos os envolvidos no processo, conforme menciona o respondente 35, “não há treinamento adequado pra a aquisição de conhecimento”. O respondente 38, por sua vez, menciona que os treinamentos são acessíveis, podendo ser realizado de forma online, com “conteúdo satisfatório para auxiliar os operadores”. Já o respondente 164, ressalva que “Treinamentos online, capacitam em parte o pessoal”, do que se infere a expectativa de treinamentos presenciais e específicos para a sua realidade.

Em geral as percepções dos respondentes externam grande preocupação com a formação dos agentes, já que esses, seriam formados, em grande parte por não contadores e/ou técnicos em contabilidade. Em tese, profissionais com formação na área contábil poderiam implementar as alterações das rotinas contábeis com mais facilidade, conforme menciona o respondente 414, já que os treinamentos disponibilizados “não dão base necessária para entender as razões daquele procedimento, o que leva o agente a apenas a seguir o procedimento sem ter noção de todas as consequências” nos demonstrativos contábeis. Já o respondente 601 informa ao longo do processo de implantação dos PCPs houve redução na disponibilidade de treinamentos, “no início do processo de implantação das novas normas ocorreram treinamentos, entretanto, nos últimos anos deixaram de existir ou de ser divulgados”.

Em relação às sugestões, o respondente 559 opina que “que possam ter seminários ou simpósios voltados para cada agente administrativo, como chefe da SALC, setor de material, setor financeiro, entre outros”. Já o respondente 192 entende que a solução passa pela reestruturação de pessoal, no sentido de que “o melhor seria alocar pessoas com conhecimentos, promovendo capacitação continuada desses agentes”.

No tocante a responsabilidade pelos treinamentos as opiniões variam. O respondente 551 afirma que “o Exército deve promover a capacitação continuada de seu pessoal”. Por outro lado, para o respondente 546, “os agentes da contabilidade do Exército devem ter postura ativa em buscar a capacitação sobre os PCPs”. No entanto, as opiniões convergem, à medida que, de um lado o órgão deve proporcionar treinamentos, de outra parte, deve o agente da contabilidade buscar por esses treinamentos.

4.3.5 Análise da questão aberta – envolvimento dos atores da convergência

Pela revisão de literatura (Agyemang & Yensu, 2018; Azevedo et al., 2020; Haija et al., 2021; Rajib et al., 2019; Sedyama, Aquino & Lopes, 2017) o aspecto envolvimento dos atores da convergência mostrou-se significativo para a implantação das novas regras contábeis. Atores comprometidos tendem a aprender cumulativamente como ajustar suas rotinas e sistemas (Agyemang & Yensu, 2018; Azevedo et al., 2020). Assim, ao final do quinto bloco de questões foi disponibilizada a questão aberta: “Qual sua percepção sobre a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos PCP no Exército Brasileiro?”, alcançando o número de 30 participações.

Os respondentes manifestaram perceber a importância do envolvimento dos atores, sob diferentes aspectos. O respondente 28 entende que os atores devem se envolver ativamente no processo da implantação dos PCPs, na contabilidade do Exército, afirmando que a “atuação ativa é essencial para a implementação efetiva, devendo propor ao órgão as mudanças necessárias”. Para o respondente 103, os agentes da contabilidade, como atores do processo, “são responsáveis em disseminar conhecimentos e procurar mudar a cultura da ênfase na contabilidade orçamentária”. O respondente 345, por sua vez, entende que os agentes da contabilidade do Exército devem assumir a responsabilidade na “implantação dos PCPs”, justificando que “estes têm a capacidade de promover a aprendizagem” e desenvolver “atitudes favoráveis” para a “adoção de reformas”.

De outra parte, o respondente 62 entende que o Exército tem a responsabilidade de “motivar seus quadros para a implantação do PCP”, essa motivação, de acordo com o respondente 77 ocorre, por meio da capacitação, “com treinamento e apoio técnico às dúvidas no processo de aprendizagem de novas rotinas”. No entanto, para o respondente 94, “tem que haver a participação do comando, como prioridade, e participação dos contadores para implantação plena”. Pode-se concluir que o envolvimento dos atores ocorre a partir de um

ambiente de estímulo organizacional, no sentido de priorizar a capacitação sobre as novas regras e à medida em que as novas regras são assimiladas, a atitude dos atores será favorável a implantação na prática da contabilidade.

O respondente 411, no entanto, entende que a atitude favorável seja inerente aos militares, justificado no compromisso com a imagem do Exército perante a sociedade. Já, para o respondente 558 a resistência é inerente à proposta de mudança, no entanto, à medida que a mudança ocorre e os resultados sejam positivos, a atitude passa a ser positiva, permitindo maior envolvimento de todos os agentes da contabilidade, atores “na implantação dos PCP no Exército Brasileiro”.

Um ponto de vista mais crítico também foi verificado nas respostas deste quinto bloco. O respondente 516 afirmou que “Não foi percebido, dentro do Exército, nenhum envolvimento de atores no processo de convergência. É de vital importância o envolvimento de todos os atores neste processo”. Infere-se que a implantação dos PCPs não ocorre de forma homogênea em todas as unidades do Exército, merecendo uma análise do nível da adoção das novas práticas em cada unidade do Exército. Isto é confirmado pelo respondente 555, o qual afirma que “para quem trabalha com a prática administrativa, as mudanças nas normas foram pouco sentidas ou não foram sentidas”.

Além disso, verifica-se novamente neste bloco a questão da falta de formação contábil dos agentes da contabilidade nas unidades gestoras, como o respondente 106, afirmando que “a falta de militares capacitados nas OM (contadores), faz com que a dedicação e o envolvimento fiquem prejudicados. Já o respondente 50, ressalta que o envolvimento dos atores será importante, considerando que no Exército “os tomadores de decisões não são contadores”. Enfim, o respondente 16 atribui à STN e aos conselhos de classe (CFC e CRCs) a responsabilidade de buscar condições juntamente com o Exército, para alocação de pessoal com formação em contabilidade, no desempenho das funções de agente da contabilidade.

4.3.6 Síntese da análise qualitativa

A implantação dos PCPs na contabilidade do Exército é um processo em curso. Os agentes da contabilidade percebem as mudanças nas rotinas contábeis, conforme externaram sobre os efeitos da implementação, seja pela melhora na evidenciação do patrimônio, seja nas dificuldades manifestadas. As novas normas contábeis alteram as rotinas contábeis na prática, o que implica em dificuldades de entendimento e assimilação dos novos conceitos de

reconhecimento, registro e evidenciação para o patrimônio do Exército Brasileiro.

Os respondentes são agentes da contabilidade na prática das rotinas, desses a maioria é lotada em unidades gestoras (91,8%), os quais apontam a falta de formação na área contábil como justificativa para a dificuldade de interpretar as novas normas contábeis, perceber as fontes de apoio externo, aproveitar os treinamentos e envolver-se efetivamente no processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. Disto, infere-se que a deficiência na infraestrutura de pessoal implica significativamente os demais aspectos considerados no estudo.

4.4 Discussão dos resultados

Neste capítulo, foram realizadas as análises quantitativa e qualitativa dos dados coletados dos agentes da contabilidade do Exército. A análise quantitativa se deu, por meio da comparação das médias e teste *t-student*. Já, a análise qualitativa consistiu na análise de conteúdo das respostas às questões abertas, disponibilizadas ao final de cada bloco do questionário.

O propósito da aplicação do questionário foi captar a percepção dos agentes da contabilidade sobre a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército, a fim de testar cada uma das hipóteses formuladas neste estudo. As hipóteses foram construídas a partir da revisão de literatura teórica, que toma por base a teoria institucional, e a empírica, que se baseia em estudos anteriores sobre a temática convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais (IPSAS).

Sob o aspecto teórico, a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército consiste na alteração do sistema de regras vigente, pela inserção de um novo normativo (regra formal), gerando um desequilíbrio institucional (North, 1990). No entanto, de acordo com North (1990), as mudanças institucionais promovem o desenvolvimento das organizações e da sociedade ao longo do tempo. De outra parte, as regras informais também se alteram, à medida em que ocorre a aprendizagem e a assimilação das novas práticas.

No bloco 1 do questionário submeteu-se à percepção dos agentes da contabilidade do Exército a hipótese H1: A interpretação das normas desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

Pela análise quantitativa do bloco 1, a hipótese nula (H0) foi rejeitada e a média de concordância ficou em 4,2, acima do mínimo estabelecido para a comparação das médias (>3). Esse resultado corrobora a revisão de literatura. Barboza (2017), de sua parte, verificou que

interpretação das novas normas está possibilitando a aproximação da contabilidade pública com a societária. Uma vez que a CASP altera seu foco estritamente orçamentário, em um movimento que proporciona maior evidenciação patrimonial, aos moldes da contabilidade societária (Barboza, 2017). No entanto, está pendente de definição sobre a responsabilidade pela interpretação das novas normas (Diniz *et al.*, 2015). Além disso, sob o aspecto teórico, a interpretação da normativa, ao promover a assimilação, favorece a mudança de hábitos dos membros dessa comunidade (Macagnan, 2013, p. 133).

Pela análise qualitativa, foi identificado que os agentes percebem a interpretação das normas como aspecto significativo e que contribuiu para a adoção do regime de competência na contabilidade do setor público, melhorando a evidenciação do patrimônio. Ou seja, a assimilação e a prática das novas rotinas contábeis. De outra parte, foi verificada a dificuldade dos agentes em realizar a interpretação das normas, por limitações atribuídas a formação, as quais são melhor entendidas na análise dos próximos constructos.

No bloco 2 do questionário, submeteu-se à percepção dos agentes da contabilidade do Exército a hipótese: H2: O apoio externo desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

A hipótese formulada com base em estudos anteriores, como os de Sedyama, Aquino e Lopes (2017), os quais apontam a importância da interação de todos os níveis do sistema contábil com o órgão central, emissor da reforma contábil, do contrário a falta de comunicação constitui-se em fator dificultador. Do ponto de vista da teoria institucional, o apoio externo decorre da interação entre as organizações e dessas com as instituições (Macagnan, 2013; North, 1990). Assim, o apoio externo no processo da implantação das novas regras contábeis é exercido pelas organizações que se valem das instituições (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).

Em que pese, o constructo do apoio externo testado como significativo por Haija, *et al.* (2021), neste estudo, apenas 30% dos respondentes informaram conhecer o apoio externo na implantação das novas regras contábeis dos PCPs. Infere-se que os demais desconhecem ou não percebem o papel do apoio externo na implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. De modo geral, isso não significa a falta de apoio externo, porém, de acordo com a percepção dos respondentes, falta transparência sobre as fontes de recursos ou de informações mais claras, bem como, a falta de interesse, por parte dos agentes em conhecer tais fontes.

Pela análise quantitativa das respostas obtidas no bloco 2, a hipótese nula (H0) foi rejeitada e foi verificado um grau significativo de concordância dos respondentes, 78,5%, a

média do bloco ficou em 4,17, acima do mínimo (>3). Já a análise qualitativa das respostas, evidenciou a percepção dos agentes em relação ao apoio externo exercido pela STN e pelo CFC, principalmente em relação às orientações e treinamentos. Além disso, verifica-se a percepção do papel da sociedade materializada no anseio por transparência, demandando o aperfeiçoamento da evidenciação contábil. Por outro lado, a evidenciação preocupa alguns agentes, quanto ao resultado da evidenciação para a imagem do Exército.

No bloco 3 do questionário, submeteu-se à percepção dos agentes da contabilidade do Exército a hipótese: H3: A infraestrutura desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

O constructo da infraestrutura está relacionado à disponibilidade dos meios necessários à implantação das novas rotinas contábeis, pela implantação dos PCP. Do ponto de vista da Teoria Institucional, a infraestrutura remete às organizações e entes públicos, os quais ao procurar alcançar seus objetivos alteram a estrutura institucional de forma incremental (North, 1990, p. 73). No entanto, enquanto parte da literatura revisada indicava o constructo da infraestrutura como significativo para a implantação de novas regras contábeis no processo da convergência pela dependência de software (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017), o presente estudo evidenciou que, no contexto do Exército, esse aspecto se volta à disponibilidade de pessoal habilitado ao exercício da função contábil.

Destaca-se que a primeira assertiva do bloco 3 – infraestrutura testou a organização da administração pública como possível barreira à implantação dos PCPs no Exército. E, pela análise quantitativa demonstrou não ser possível rejeitar-se a hipótese nula. No teste de comparação das médias, o resultado obtido ficou abaixo do valor mínimo (>3), com média 2,91 e no teste *t-studente*, com valor de $t -1,676$ e p -valor 0,47, para um grau de significância de 1%. Assim, de acordo com os agentes da contabilidade, não se pode afirmar que a organização da administração pública seja uma barreira à implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.

Além disso, na sexta assertiva, onde submeteu-se o emprego de pessoal sem formação específica para as funções de agente da contabilidade como aspecto dificultador para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. A hipótese nula foi rejeitada, evidenciando que, na percepção dos respondentes, há uma limitação à implantação bem-sucedida das novas normas na prática contábil relacionada à disponibilidade de pessoal habilitado.

Desta forma, o resultado geral do constructo, com base nas evidências analisadas, rejeitou a hipótese nula (H_0) e a média de concordância ficou em 3,57, acima do mínimo (>3). Infere-se, assim, que os agentes da contabilidade do Exército percebem o papel significativo da

infraestrutura na implantação das novas regras contábeis dos PCPs.

O bloco 4 do questionário submeteu a percepção dos agentes da contabilidade do Exército a hipótese: H4: O treinamento desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

Com base na revisão de estudos anteriores (Haija *et al.*, 2021; Padrones, Colares & Santos, 2014; Sasso & Varela, 2020) o constructo do treinamento considera que a capacitação dos atores da implantação dos PCPs permite tornar efetivas as novas normas, pela assimilação e prática dos novos conhecimentos. Por outro lado, a falta de orientação de treinamento dificulta a implantação das novas regras contábeis no setor público (Padrones, Colares & Santos, 2014). Do ponto de vista teórico, a mudança do comportamento de resistência para favorável às novas práticas ocorre a partir do entendimento e sua incorporação nos hábitos mentais dos membros das organizações (Macagnan, 2013).

Pela análise quantitativa, a média de concordância verificada foi de 3,95, acima do valor mínimo (>3) e com base no teste de hipóteses (*t-student*), a hipótese nula (H_0) foi rejeitada. Do que se infere que os agentes da contabilidade do Exército percebem a importância do treinamento para o entendimento e assimilação das novas regras contábeis. Entretanto, pela análise qualitativa, na percepção dos agentes respondentes, os treinamentos insuficientes e a falta de habilitação na área contábil constituem aspectos dificultadores para o desempenho da prática contábil no Exército.

No bloco 5 do questionário submeteu-se à percepção dos agentes da contabilidade do Exército a hipótese H5: O envolvimento dos atores da convergência desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP.

O constructo do envolvimento dos atores da convergência considerou atores, no contexto do Exército, os agentes da contabilidade, os quais podem adotar comportamentos favoráveis ou de resistência à adoção das novas regras contábeis. Para Rajib *et al.* (2019), o grau de participação dos contadores e outros agentes da contabilidade determina a trajetória da reforma da contabilidade do setor público em economias emergentes.

Do ponto de vista teórico, a implantação dos PCPs decorre da alteração institucional. As instituições definidas como regras formais e informais (North, 1990). No entanto, para que a mudança seja efetiva não basta alterar a regra, é preciso que essa seja entendida e assimilada na prática. Assim sendo, para o envolvimento dos atores da convergência no processo de mudança é necessário um comportamento favorável a nova regra.

Pela análise quantitativa, a média de concordância verificada foi de 3,89, acima do valor

mínimo (>3) e com base no teste de hipóteses (*t-student*), a hipótese nula (H_0) foi rejeitada. Esses resultados permitem inferir que os agentes da contabilidade percebem a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército. De outra parte, pela análise qualitativa, o nível de envolvimento dos agentes da contabilidade no processo de implantação dos PCPs é pouco percebido pelos respondentes, justificado na falta de pessoal com formação na área contábil para o exercício da função nas unidades gestoras.

Dentre os aspectos analisados, vale ressaltar a percepção dos agentes da contabilidade pela falta de profissionais com formação contábil para o desempenho da função de agente da contabilidade nas unidades gestoras. Esta pesquisa contou com a participação de agentes de todas as regiões do Território Nacional em que o Exército está presente e desses, 127 (21,1%) informaram ter formação contábil. Considerando o número de 396 unidades gestoras e 13 setoriais contábeis, os profissionais com habilitação em contabilidade participantes da pesquisa, se distribuídos ao número de um por unidade, suprem aproximadamente 31% das unidades. Porém, conforme exposto no tópico 2.4 O Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal, essa realidade decorre do modelo adotado no governo federal, o qual concentra os contadores em setoriais contábeis.

Uma vez concluída a análise e discussão das evidências da pesquisa, no próximo capítulo se passa às considerações finais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou identificar a percepção dos agentes da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército Brasileiro. Os constructos testados foram identificados a partir da revisão de literatura, voltada à implantação de novas regras contábeis no setor público. As novas regras, neste estudo, trataram dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs), cuja implantação teve início a partir do exercício financeiro de 2016 (STN, 2015). Assim, transcorridos mais de cinco anos do início do processo em análise.

Portanto, considerando o posicionamento dos agentes da contabilidade, no contexto do Exército Brasileiro, a interpretação das normas mostrou-se significativa para o processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército, evidenciando que as normas são adequadas à realidade do Exército. O apoio externo, por sua vez, revela-se como um aspecto percebido por uma minoria, mas que é reconhecido como significativo para o processo em estudo. De outra parte, as percepções sobre o constructo revelaram falta de transparência em relação às fontes de recursos, somada à falta de interesse por esse tipo de informação.

No constructo da infraestrutura, as evidências indicaram que a organização administrativa do Exército e a disponibilidade de software não se confirmam como dificultadores, podendo ser consideradas adequadas para a implantação dos PCPs na contabilidade. Entretanto, qualitativamente os respondentes apontam como fator de dificuldade a falta de pessoal qualificado para as atividades contábeis. O constructo do treinamento, por sua vez, recebeu críticas e os treinamentos existentes, considerados insuficientes ou que não atendem aos objetivos, considerando a falta de base teórica dos agentes sem formação contábil.

Já o envolvimento dos atores da convergência evidencia o comprometimento dos agentes com o aperfeiçoamento da prática contábil e a evidenciação contábil do Exército. Entretanto, na análise qualitativa foram apontadas fragilidades para a evidenciação, em virtude da falta de qualificação contábil dos agentes da contabilidade das unidades gestoras. Enfim, os constructos foram considerados significativos para o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército.

O processo de implantação dos PCPs no Exército mostra-se viável à medida que os agentes da contabilidade o percebem em sua prática nas rotinas contábeis. Em perspectiva teórica, o entendimento e a assimilação das novas regras alteram o comportamento de resistência. No entanto, isso não confirma a completa implantação das novas regras na

contabilidade do Exército.

A teoria institucional diz que as instituições têm o objetivo de reduzir incertezas nas interações humanas (North, 1990). No entanto, as regras formais são estabelecidas por aquele que detém o poder de fazê-lo. O processo de implantação das novas regras contábeis altera as rotinas contábeis, mas efetivamente, à medida em que essas regras formais são entendidas e assimiladas no contexto das regras informais.

Este estudo evidencia que a habilitação para o desempenho das funções contábeis deve ser considerada. Embora relacionado aos constructos da infraestrutura e do treinamento, esse aspecto também pôde ser observado nos demais constructos como sendo um dificultador à compreensão teórica e assimilação na prática. Neste sentido, fica evidente a necessidade de revisão do modelo do sistema de contabilidade do governo federal, onde atualmente os contadores ficam concentrados nas setoriais, enquanto na maioria das unidades gestoras a prática não se confirma.

Além disso, este estudo contribui para a compreensão do processo de implantação dos PCPs, com a inclusão do regime de competência para os reconhecimentos e a alteração do foco estritamente orçamentário para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio do setor público. Tais alterações ocorrem, por meio de uma mudança comportamental, em um cenário de incertezas pelas características da norma que permite a escolha de vários procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Em relação às limitações, estas se relacionam a heterogeneidade da amostra analisada, a qual consistiu dos agentes de unidades gestoras do Exército, distribuídas pelo Território Nacional. Disto, o estudo não considerou plenamente o contexto local de cada respondente. Assim, não se pode generalizar os resultados. Além disso, as evidências analisadas consistem em percepções dos indivíduos respondentes, portanto, tais percepções não devem ser vistas como verdades absolutas, mas como indícios a investigar.

A experiência deste estudo responde questões, mas também abre espaço para novos estudos. A primeira recomendação consiste na replicação do trabalho em público diferente, ou seja, em outras instituições do Governo Federal ou, até mesmo, em outras esferas de Governo, tendo em vista a abrangência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Assim, poderá ser obtida uma nova visão sobre o assunto em tela e possibilitará ser ratificado ou retificado o resultado apresentado nesta pesquisa.

A segunda consiste em repetir a pesquisa ao final do processo da convergência da CASP às normas internacionais (IPSAS) e desta forma, verificar o comportamento dos agentes da

contabilidade, de resistência ou assimilação ao novo status teórico da contabilidade aplicada ao setor público (CASP).

Por fim, como terceira recomendação, sugere-se apreciar a implantação dos PCPs, reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio do setor público, em relação à transparência pública.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016, June). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. In *Accounting Forum* (Vol. 40, No. 2, pp. 125-142). No longer published by Elsevier.
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. In *Research in Accounting in Emerging Economies*. Emerald Group Publishing Limited.
- Agyemang, J. K., & Yensu, J. (2018). Accrual-Based International Public Sector Accounting Standards: Implementation Challenges Facing the Metropolitan, Municipal and District Assemblies in the Ashanti Region of Ghana. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(2), 59-75.
- Alijarde, M. I. B., & Villegas, M. G. (2013). Hacia la armonización de la contabilidad pública en Europa: las Normas Europeas de Contabilidad Pública. *Revista española de control externo*, 15(44), 91-112.
- Amaral, G. F., & Lima, D. V. D. (2013). A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 5(2), 173-189.
- Amurim, E. P. D. S. D. (2021). Princípios orientadores em aquisições públicas: um estudo de caso na Universidade do Estado do Mato Grosso. (Tese de doutorado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Araya-Leandro, C., Caba-Pérez, M. D. C., & López-Hernandez, A. M. (2016). The convergence of the central american countries to international accounting standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283.
- Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39-49.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2018). ACCA–CA ANZ Response to IPSASB’s 2019 – 2023 Work Plan. The Association of Chartered Certified Accountants Recuperado de: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/consultation-responses/ACCA-CA%20ANZ%20Response%20to%20IPSASB%20Work%20Plan%202019-2023.pdf
- Azevedo, R. R. de., Aquino, A. C. B. de., Neves, F. R., & Silva, C. M. da. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509-518.
- Azevedo, R. R. de., Lino, A. F., Martins, T. C. P. M., & Aquino, A. C. B. de. (2018). Influência de Fornecedores de Software na Reforma da Contabilidade Pública. In *4th UnB Conference*

on Accounting and Governance & 1º Congresso UnB de Iniciação Científica-CCGUnB.

- Banco Interamericano de Desarrollo - BID. (2019). Contabilidad gubernamental en América Latina y convergencia a las normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP). Elaborated by the Forum of Contadurías Gubernamentales de América Latina (Focal). Recuperado de: <https://www.coursehero.com/file/58838802/Libro-FOCAL-BID-2019pdf/>
- Barbosa, V. P. (2020). Adoção da ipsas 17 em órgãos do poder executivo federal (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Barboza, A. A. (2017). Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Bardin, L. (2016). Análise de Conteúdo. 3. reimp. da 1. ed. de 2016. *São Paulo: Edições, 70.*
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560-570.
- Bortulini, E. F. (2016). A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. (2013). Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7-8), 565-596.
- Castro, M. C. C. S. (2016). Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal.
- Chiapello, E., & Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical perspectives on Accounting*, 20(4), 448-468.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental

financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177

Conselho Federal de Contabilidade. (2004). *Portaria CFC n. 37, de março de 2004*. Institui o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às IPSAS.

Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. Recuperado de: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/08/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf

Conselho Federal de Contabilidade. (2011). Resolução CFC n. 1.366, de 25 de novembro de 2011. *Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público*. Recuperado de: https://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366

Conselho Federal de Contabilidade. (2016). Resolução CFC n. 2.016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016. *Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*. Recuperado de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc

Conselho Federal de Contabilidade. (2020). *Grupo Assessor da Contabilidade do Setor Público (GA/NBC TSP)*. <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2021a) *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)*. Recuperado de: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2021b) *Atividades para 2021. Grupo Assessor da Contabilidade do Setor Público (GA/NBC TSP)*. Recuperado de: <https://cfc.org.br/noticias/grupo-assessor-da-contabilidade-do-setor-publico-discute-as-atividades-para-2021/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2021c) *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)*. Audiência Pública Aberta Recuperado de: <https://cfc.org.br/tecnica/audiencia-publica/>

Constituição Federal (CF). (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2013). Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. *Revista gestão organizacional*, 6(3).

Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm

Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm

Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm

Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm

Diniz, J. A., Silva, S. F. S. da., Costa Santos, L. da., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).

Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO) (2021) *Relação de OM/UG, por OM-UG-RM*. Recuperado de: <http://intranet.dgo.eb.mil.br/images/seo/relacao-de-om/UG-OM-ORDEM-CODUG.pdf>

Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). (2019). Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas. *XVI Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas*. Recuperado de: <https://www.enap.gov.br/pt/acontece/noticias/16-semana-de-administracao-orcamentaria-financeira-e-de-contratacoes-publicas>

Exército Brasileiro. (2015). *Manual do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) (2. Ed)*.

Exército Brasileiro (EB). (2017). Relatório contábil e Notas Explicativas do Exército Brasileiro – exercício 2017. Recuperado de: <http://www.dcont.eb.mil.br/index.php/demonstracoes-contabeis-e-notas-explicativas.html>

Exército Brasileiro (EB). (2018). Relatório contábil e Notas Explicativas do Exército Brasileiro – exercício 2018. Recuperado de: <http://www.dcont.eb.mil.br/index.php/demonstracoes-contabeis-e-notas-explicativas.html>

Exército Brasileiro (EB). (2019). Relatório contábil e Notas Explicativas do Exército Brasileiro – exercício 2019. Recuperado de: <http://www.dcont.eb.mil.br/index.php/demonstracoes-contabeis-e-notas-explicativas.html>

Exército Brasileiro (EB). (2020). Relatório contábil e Notas Explicativas do Exército Brasileiro – exercício 2020. Recuperado de: <http://www.dcont.eb.mil.br/index.php/demonstracoes-contabeis-e-notas-explicativas.html>

- Exército Brasileiro. (2021a). *Portal da Operação Carro-Pipa*. Programa Emergencial de Distribuição de Água Potável no Semiárido Brasileiro. Recuperado de: <http://sedec.5cta.eb.mil.br/>
- Exército Brasileiro. (2021b). *Exército apoia vacinação contra covid-19 em comunidades ribeirinhas do Amazonas*. Noticiário do Exército. Recuperado de: https://www.eb.mil.br/web/noticias/noticiario-do-exercito/-/asset_publisher/MjaG93KcunQI/content/id/13326208
- Flynn, M. S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund.
- Forza, C. (2002). Survey research in operations management: a process-based perspective. *International journal of operations & production management*.
- Freitas, A. L. P., & Rodrigues, S. G. (2005, November). A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. In *Simpósio de Engenharia de produção* (Vol. 12, No. 2005, pp. 07-09).
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- Gómez Villegas, M., & Montesinos Julve, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-36.
- Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.
- Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.
- Hora, H. R. M. da, Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2).
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2021). Divisões Regionais do Brasil – IBGE. Recuperado de: <https://www.ibge.gov.br/>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2021). Recuperado de: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifs-ic/iasb>
- International Budget Partnership (IBP). (2012). Open Budget Survey 2012. *International Budget Partnership*. Recuperado de: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBI2012-Report-POR.pdf>
- International Budget Partnership (IBP). (2021). Recuperado de: <https://www.internationalbudget.org/about-ibp/>

- International Federation of Accountants - IFAC. (2020). *About Country profile: Argentina*. Recuperado de: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/argentina>.
- International Federation of Accountants - IFAC. (2021). *Adoção e implementação de padrões internacionais*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/supporting-international-standards>
- International Federation of Accountants & The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy – IFAC & CIPFA. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index: status report*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2018). *IPSASB Proposed Strategy and Work Plan 2019–2023: The International Federation of Accountants* New York, NY
- International Public Sector Accounting Standards Board (2021a). *2021 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Recuperado de: <https://www.ipsasb.org/>
- International Public Sector Accounting Standards Board (2021b). *IPSAS–IFRS Alignment 1 Dashboard 2* Painel de alinhamento IPSAS-IFRS Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/A.3-IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard_Final_2.pdf
- Júnior, S. D. D. S., & Costa, F. J. (2014). Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. *PMKT–Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia*, 15(1-16), 61.
- Kohama, H. (2009). *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Laswad, F., Redmayne, N.B. (2015) IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. *Australian Accounting Review* 25(2), pp. 175-184.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 [LRF]*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do DF. Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm
- Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm
- Lima, R. L. de., & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.

- Lino, A. F. (2015). Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas. Doctoral Dissertation, University of São Paulo: Brazil, 1-147. Recuperado de: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/pt-br.php>.
- Macagnan, C. B. (2013). TEORÍA INSTITUCIONAL: ESCRITO TEÓRICO SOBRE LOS PROTAGONISTAS DE LA ESCUELA INSTITUCIONALISTA DE ECONOMÍA (Institutional Theory: A Review of the Main Representatives of the Institutionalist School of Economics). *BASE–Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(2), 130-141.
- Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.
- Mapurunga, P. V. R., de Meneses, A. F., & Peter, M. D. G. A. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 9(1), 87-107.
- Marques, G. L. D. M. (2021). Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: lessons to be learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158-182.)
- Ministério da Fazenda. (2008). *Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*.
- Nascimento, L. S. D. (2007). A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: Esaf, 79.
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31.
- North, D. (1990). Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge

University Press. *New York*.

- Orelli, R. L., Padovani, E., & Katsikas, E. (2016). NPM reforms in Napoleonic countries: a comparative study of management accounting innovations in Greek and Italian municipalities. *International Journal of Public Administration*, 39(10), 778-789.
- Padrones, K. G. D. S. A., Colares, A. C. V., & dos Santos, W. J. L. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3771>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Portaria n. 017, do Estado-Maior do Exército (EME), de 19 de março de 2002*. Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema de Material do Exército (SIMATEX). Recuperado de http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/copiar.php?codarquivo=316&act=bre
- Portaria n. 017, do Estado-Maior do Exército (EME), de 8 de março de 2007*. Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema de Material do Exército (SIMATEX). Recuperado de http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/copiar.php?codarquivo=11&act=bre
- Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M., & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the Central Government of Bangladesh. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Regulamento de Administração do Exército (RAE). (2021). Portaria do Comandante do Exército n. 1555, de 9 de julho de 2021. Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE), EB 10-R-01.003, 1ª ed.
- Salaroli, A. R., de Almeida, J. E. F., & Gama, J. R. (2015). A participação de entes internacionais no processo de consulta pública da norma contábil pública internacional sobre ativos intangíveis. *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 153-170.
- Sampieri, R. H. (2018). *Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw Hill México.
- Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo). Recuperado de: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28062017-113405/en.php>
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2007) *Portaria n. 136, de 06 de março de 2007*. Cria

o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. *DOU de 08 mar 2007*. Recuperado de: https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-136-2007_200260.html

Secretaria do Tesouro Nacional. (2009). *Portaria n. 467, de 6 de agosto de 2009*. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Recuperado de: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn467_2009.htm

Secretaria do Tesouro Nacional. (2011a) *Portaria n. 109, de 21 de fevereiro de 2011*. Dispõe sobre a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis - GTCON. Recuperado de: https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-109-2011_230317.html

Secretaria do Tesouro Nacional. (2011b) *Portaria n. 406, de 20 de junho de 2011*. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm

Secretaria do Tesouro Nacional. (2011c). *Portaria n. 828, de 14 de dezembro de 2011*. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Recuperado de: <http://transparencia.campogrande.ms.gov.br/wp-content/uploads/2016/06/portariastn-828-14-11-2011.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2012) *Portaria n. 437, de 12 de julho de 2012*. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de: https://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria_STN_437_MCASP.pdf

Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). *Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013*. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2014/05/Portaria-634-2013-STN-de-19-11-2013.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). *Portaria n. 548, de 24 de setembro de 2015*. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>

- Secretaria do Tesouro Nacional. (2017). *Portaria n. 767, de 15 de setembro de 2017*. Dispõe sobre regras gerais acerca das atribuições, da composição e do funcionamento da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), responsável por subsidiar a elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional, das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas referidas no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Recuperado de: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19296342/do1-2017-09-18-portaria-n-767-de-15-de-setembro-de-2017-19296207
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018*. Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 8ª Ed. Recuperado de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020a). *Manual SIAFI*. Macro função 020315 – conformidade contábil. Recuperado de: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=700
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2020b). *Manual SIAFI*. Macro função 020330 - depreciação, amortização e exaustão na administração direta - União, Autarquias e Fundações. Recuperado de: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=category&id=749&Itemid=700
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2021a). Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Recuperado de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/sistema-de-custos>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2021b). Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Macro função 020335 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável. Recuperado de: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjiib3S74P2AhVHrJUCHXpCOWQFnoECAgQAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.dcont.eb.mil.br%2Fimages%2F020335_Reavaliacao_Reducacao.pdf&usg=AOvVaw123g2ZrdCTWYdVn2HzgM_i
- Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal (STN/SOF). (2008). *Portaria conjunta (STN/SOF) n. 3, de 14 de outubro de 2010*. Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume II Manual de Despesa Nacional / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. 120 p. Recuperado de: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=204909>
- Sediyama, G. A. S., de Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78-100.

- Silva Neto, A. F. da, & Silva, J. D. G. da. (2019). Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 13, e144322. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>
- Streiner, D. L. (2003). Sendo Inconsistente Sobre Consistência: Quando Coeficiente Alfa Não Importa. *Journal of Personality Assessment*, 80(3), 217-222.
- Winter, J. F. de., & Dodou, D. (2010). Five-point likert items: t test versus Mann-Whitney-Wilcoxon (Addendum added October 2012). *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 15(1), 11.
- Vany, S. (2010). Prioritizing PFM Reforms: A robust and functioning accounting and reporting system is a prerequisite. World Bank. Recuperado de: <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/05/prioritizing-pfm-reforms-a-robust-and-functioning-accounting-and-reporting-system-is-a-prerequisite-.html>
- Varandas, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.

Apêndice A: Estudos anteriores

Autor/Ano	Metodologia	Objetivo
Amaral e Lima (2013).	Estudo exploratório	Analisar a contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil.
Gama, Duque e Almeida (2014)	Pesquisa e análise documental.	identificar a abordagem adotada pelo governo federal brasileiro; descrever o modelo de implementação do sistema de informação contábil público no Brasil; e mapear o fluxo de informações e atores envolvidos no processo de convergência.
Padrones, Colares & dos Santos (2014).	<i>Survey</i>	Analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo.
Diniz, Silva, Costa Santos e Martins (2015)	Questionário	Avaliar a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) quanto às vantagens da implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil,
Laswad e Redmayne (2015)	Questionário	Verificar a percepção dos representantes de entidades do setor público da Nova Zelândia sobre os relatórios financeiros no contexto da adoção das IPSAS.
Lino (2015)	Análise documental e entrevista.	Discutir a legitimação da autoridade de normatização da contabilidade aplicada ao setor público para a Secretária do Tesouro Nacional (STN), a atuação dos Tribunais de Contas no processo de convergência às IPSAS e a preparação para a atuação com Auditoria Financeira em municípios.
Grossi e Steccolini (2015).	Estudo de caso em governos locais italianos.	Contribuir para o debate sobre o setor privado ser superior ao setor público e solução para as deficiências deste último.
Salaroli, Almeida e Gama (2015).	Análise documental.	Analisar o processo de criação da norma contábil internacional sobre ativos intangíveis públicos.
Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016)	Análise documental e entrevista.	Examinar a situação da implementação das IPSAS no contexto latino-americano, bem como os estímulos e efeitos de sua implementação.
Barbosa (2017)	<i>Survey</i>	Descrever os reflexos da adoção dos padrões internacionais de contabilidade no Exército Brasileiro, na percepção de membros de suas setoriais contábeis.
Sasso (2017)	Análise documental e	Compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais baseadas na adoção

	entrevista.	das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.
Sediyama, Aquino e Lopes, (2017).	Entrevista	Identificar os canais de difusão utilizados em áreas distantes (fracamente conectadas com o centro emissor da reforma) na reforma da contabilidade.
Azevedo, Lino, Martins e Aquino (2018)	Análise documental.	Analisar os impactos das empresas fornecedoras de softwares de contabilidade pública sobre a execução de políticas contábeis patrimoniais por municípios.
Bergmann, Fuchs e Schuler, 2019	Revisão bibliográfica	Apresentar a Estrutura Conceitual do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) como um ponto de referência para estabelecer uma base teórica mais adequada para a pesquisa de contabilidade de exercício do setor público.
Lima e Lima, 2019	Entrevista e questionário.	Compreender a implementação das IPSAS no Brasil, apresentando os arranjos institucionais nacionais, os progressos realizados desde o início da reforma, os desafios encontrados no cenário brasileiro e os resultados observados até 2017.
Silva Neto e Silva (2019)	Questionário	Analisar os valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade, que formam a comunidade epistêmica da adoção das IPSAS no Brasil.
Neves e Gómez-Villegas (2020)	Estudo de caso	Analisar como as reformas do setor público são iniciadas e disseminadas na América Latina (Brasil e Colômbia).
Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020).	Entrevista e análise documental.	Explorar os efeitos da mudança de prazos nas adoções obrigatórias de políticas de contabilidade de exercício necessárias para a convergência com as IPSAS.
Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020)	Questionário, com análise fatorial exploratória.	Investigar e analisar a percepção de uma amostra de contadores públicos brasileiros sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, atualmente em processo de convergência com as normas da International Federation of Accountants (International Public Sector Accounting Standards).
Mattei, Jorge e Grandis (2020)	Análise documental	Mostrar que as IPSASs não são uma referência adequada para as EPSASs em termos de permitir a comparabilidade desejada de contas dos países na UE.
Mnif e Gafsi (2020)	Regressões em painel.	Avaliar a extensão das informações financeiras do governo central divulgadas de acordo com as IPSAS baseadas em

		competência e investigar os fatores ambientais que afetam esse nível.
Barboza (2020)	Questionário	Descrever o posicionamento dos órgãos do Poder Executivo Federal sobre a adoção da IPSAS 17.
Haija, Alqudah, Aryan e Azzam (2021)	Questionário	Explorar os principais fatores de sucesso na adoção das IPSAS, nomeadamente formação, legislação local, infraestrutura, apoio externo e envolvimento das partes interessadas.

Nota: Apresenta-se a relação dos principais autores e trabalhos da revisão empírica desta pesquisa.

Apêndice B: Marco regulatório da convergência da CASP

Norma	Ano	Descrição
Lei n. 4.320	1964	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
Decreto-Lei n. 200	1967	Dispõe que a Administração Federal se divide em: a) Administração Direta, composta pelos órgãos que integram as políticas do estado; e b) Administração Indireta, composta por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. Além disso, contempla regras de administração contábil e financeira.
Constituição Federal	1988	Constituição da República Federativa do Brasil “Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)”
Lei Complementar n. 101	2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. “Art. 50, [...] § 2º dispõe que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de gestão fiscal, previsto no artigo 67, desta Lei Complementar.
Lei n. 10.180	2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. - Institui a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal.
Port. STN n. 136	2007	Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento
Decreto n. 6.531	2008	Estabelece a competência da STN em promover a integração com os demais Poderes da União e das demais esferas de governo em assuntos contábeis relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial; O Decreto 6.531/2008 foi revogado e atualmente a matéria está regulada no Decreto n. 9.745/2019, com alterações pelos Decretos n. 10.546/2020 e 10.599/2021.
Port. do Ministro da Fazenda n. 184	2008	Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
Port. conjunta STN/SOF n. 3	2008	Aprova o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

		a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume II Manual de Despesa Nacional / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.
Portaria STN n. 467	2009	Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dispõe sobre prazos: Art. 3º Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios.
Decreto n. 6.976	2009	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, órgão central (STN) e setoriais, definindo suas competências.
Port. STN n. 828	2011	Estabeleceu o prazo de até 31 de março de 2012 para que os municípios divulguem em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados no cronograma de ações a adotar até 2014.
Port. STN n. 231	2012	Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências.
Port. STN n. 437	2012	Aprova a 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
Port. STN n. 439	2012	Estabelece o cronograma de ações a adotar até 2014, para implantação, no âmbito da União, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.
Port. STN n. 753	2012	Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Para efetivar a obrigatoriedade da observância do PCASP e DCASP, institui que: “Parágrafo único. A Secretaria do Tesouro Nacional não dará quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, caso as contas sejam encaminhadas em descumprimento ao disposto no <i>caput</i> .” (Art. 3º)
Port. STN n. 634	2013	Entre outros, institui o novo Plano de Contas Único para todos os entes da Federação e define que o prazo para implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) e as outras partes do MCASP será de forma gradual, no entanto, sem defini-los.
Port. STN n. 548	2015	Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Estabelece o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais em formato gradual por Ente da Federação.
Port. STN n.	2017	Dispõe sobre regras gerais acerca das atribuições, da composição e

767		do funcionamento da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF),
Port. conjunta STN/SOF n. 06	2018	Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
Port. conjunta STN/SPREV n. 07	2018	Aprova a Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos: Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
Port. STN n. 877	2018	Aprova as Partes Geral, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Nota: Aqui estão relacionados os principais normativos, que segundo a revisão, influenciaram a convergência da CASP às IPSAS, bem como a implantação dos PCPs na contabilidade do setor público.

Apêndice C: Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	IPSAS	NBC TSP	União	DF e Estados	Municípios	
					> 50 mil habitantes	≤ 50 mil habitantes
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	9	02	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
	23	01				
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	9	02	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
	23	01				
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	9	02	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
	23	01				
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	9	02	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
	23	01				
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das	19	03	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021

provisões por competência						
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	19	03	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	17	07	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	17	07	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	17	07	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e	5	14	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
	25	NC				
	32	05				

mobiliárias.						
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	5	14	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
	25	NC				
	32	05				
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	5	14	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
	25	NC				
	32	05				
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	5	14	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
	25	NC				
	32	05				
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	5	14	A ser definido em ato normativo específico.			
	25	NC				
	32	05				
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31	08	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	31	08	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos	34	16	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
	35	17				
	36	18				
	37	19				

permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	38	20				
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	12	04	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	11	NC	A ser definido em ato normativo específico.			
	13	NC				
	17	07				
	27	26				
	28	NC				
	29	NC				
	30	NC				

Legenda: NC - Não convergida.

Nota: Apresenta a relação dos PCPs às IPSAS, nas quais se baseiam, bem como às NBC TSP convergidas, quando já tiver sido publicada (CFC, 2021a), adaptado do PIPCP, publicado pela Portaria STN n. 548 (2015).

APÊNDICE D: PERGUNTAS PARA A ENTREVISTA

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO: A ADOÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO CONTEXTO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

A convergência no Brasil visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais (CFC, 2021).

<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>

Os procedimentos contábeis patrimoniais constam da parte II do MCASP, desde a 6ª Edição, em 2015, e assim permaneceu na 8ª edição, em vigor. O Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais foi implementado a partir de 2016, com a publicação dos prazos graduais, diferenciados para cada Ente Federativo, publicados na Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015.

1. Da perspectiva de que processos de aprendizagem podem ser formais ou informais. Onde formais são os treinamentos, escolas, cursos, entre outros. Informais, por outro lado, leva em conta a interação dos indivíduos na execução de tarefas, resolução de problemas e a troca pela cooperação entre esses indivíduos.

- Fale sobre a importância do treinamento na adoção de um novo sistema normativo contábil, como na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) e de quem é a responsabilidade de capacitação.

2. Poderia falar sobre a trajetória do órgão/ unidade / ator (agente) desde o início do processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), até os dias atuais (cronograma), comentando sobre possíveis mudanças durante este período (prazos, alterações das normas, assimilações e resistências observadas)?

3. Qual a sua opinião sobre a organização da Administração Pública (aspectos culturais e estratégias adotadas) e a estrutura de software disponível, frente à adoção de um novo sistema

contábil com a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)?

4. A crescente demanda por transparência impulsiona os órgãos de controle (no cenário nacional e internacional), criando ou aumentando a pressão sobre os órgãos de execução para que estes demonstrem cada vez mais a gestão e que esta seja voltada ao interesse público. (pressão de órgãos superiores e de controle [STN, TCU, imprensa, sociedade etc.] por cumprimento de prazos, fiscalização etc.)

- Explique a importância do aspecto “imagem” do Exército perante a sociedade, como fator de motivação para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)? Descreva aspectos positivos e negativos da ação externa.

5. Qual a sua percepção sobre o nível de participação dos contadores e agentes nas reformas da CASP e implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)?

Apêndice E: Termo de consentimento livre e esclarecido – TCLE

O projeto de pesquisa intitulado “Convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público: a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais no contexto do Exército Brasileiro”, sob a orientação da Prof^a Dr^a Clea Beatriz Macagnan, será desenvolvido mediante o estudo de caso no Exército Brasileiro.

Para realização da pesquisa, serão coletados dados e evidências por meio de pesquisa documental e entrevistas em profundidade, sendo que o objetivo geral do estudo consiste em “identificar os aspectos facilitadores e dificultadores à implantação do novo sistema normativo sobre os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) na contabilidade do Exército Brasileiro”.

Para alcance do objetivo estabelecido, os dados coletados mediante as entrevistas serão analisados em conjunto com documentos, sendo que serão asseguradas a privacidade das pessoas entrevistadas e/ou citadas nos documentos institucionais e a confidencialidade das informações obtidas. Os dados coletados serão utilizados somente para realização da pesquisa em andamento.

O entrevistado poderá interromper a participação na pesquisa a qualquer momento e ficam garantidos a recusa em responder questões que julgue improcedente e o fornecimento de informações que considere sigilosas.

Após a finalização do estudo, os participantes serão informados do resultado da pesquisa. Não estão previstos nenhum tipo de despesa aos participantes do estudo nem qualquer compensação financeira.

Esclarecimentos e informações serão obtidos com o pesquisador André Luís Bagetti (andrebagetti@edu.unisinos.br – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos [Unisinos], Av. Dr. Nilo Peçanha, 1600 - Boa Vista, Porto Alegre - RS).

Com a leitura destas informações e esclarecimentos feitos pelo pesquisador, afirmo estar suficientemente informado, ficando claros os propósitos do estudo desenvolvido, a metodologia utilizada e a garantia de confidencialidade dos dados por mim fornecidos. Desta forma, concordo voluntariamente em participar deste estudo, sendo que poderei retirar meu consentimento a qualquer momento, sem penalidades ou prejuízo.

Consentimento Livre e Esclarecido

O consentimento livre e esclarecido será a devolução deste questionário (entrevista), com as respostas, uma vez que esse será enviado por e-mail (a devolução do questionário, por si só, pode ser a confirmação de participação).

Porto Alegre, 15 de agosto de 2021.

André Luís Bagetti
Pesquisador

Apêndice F: Transcrição das entrevistas

Para um melhor entendimento e comparação as transcrições foram dispostas na sequência das questões da entrevista, com a percepção de cada entrevistado. O Entrevistado 6 não respondeu à questão 3. Conforme segue.

1. Da perspectiva de que processos de aprendizagem podem ser formais ou informais. Onde formais são os treinamentos, escolas, cursos, entre outros. Informais, por outro lado, leva em conta a interação dos indivíduos na execução de tarefas, resolução de problemas e a troca pela cooperação entre esses indivíduos.

- Fale sobre a importância do treinamento na adoção de um novo sistema normativo contábil, como na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) e de quem é a responsabilidade de capacitação.

Entrevistado 1

Resposta: O treinamento é uma ferramenta de aperfeiçoamento e aprimoramento de hard e soft skills. A adoção de um novo sistema normativo, principalmente de caráter contábil, requer um corpo técnico qualificado em diversos níveis, desde do nível estratégico da organização ao nível operacional. Nesse sentido, no âmbito do Exército, a partir da Portaria nº 1.567, de 29 de julho de 2021, do Comandante do Exército, ficou estabelecido que o Instituto de Economia e Finanças do Exército seria o órgão responsável por atividades de capacitação, pesquisas nas áreas de interesse de economia e finanças, que por consequência, inclui-se a responsabilidade da capacitação na área contábil.”

Entrevistado 2

Resposta: O Treinamento é de suma importância para a implantação do PCP, tendo em vista se tratar de um processo de aprendizagem formal, pelo qual todos os agentes envolvidos na implantação alcançarão o mesmo nível, bem como as informações contábeis serão padronizadas, proporcionando, assim, aos Órgãos que possuem várias Unidades Gestoras, a capacidade de demonstrar, contabilmente, a realidade vivida, com transparência e de maneira uniforme. Além disso, acredito que o treinamento, assim como os demais processos de aprendizagem formais, é condição para a eficácia dos processos informais.

A responsabilidade pelo treinamento, inicialmente, seria da Secretaria do Tesouro Nacional. Posteriormente, agentes públicos já capacitados poderiam ser responsáveis pelo treinamento dos demais agentes, dentro de seus respectivos órgãos de atuação.

Entrevistado 3

Resposta: Sob o aspecto formal do processo de aprendizagem, a oferta de capacitação de recursos humanos é um investimento de fundamental importância nas instituições em geral e, como consequência, reflete o aperfeiçoamento da própria instituição, principalmente, quando há alterações substanciais nos sistemas normativos e operacionais, como no caso, a adoção do novo sistema normativo contábil e implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), em que se torna premente a necessidade de adaptação às novas práticas e rotinas contábeis em prazos estabelecidos.

Os resultados proporcionados pelo treinamento são de grande relevância e produzem efeitos práticos reconhecidos, tais como: a obtenção do conhecimento técnico-normativo voltado à aplicação na área específica que o indivíduo desempenhará a sua função, que implica de forma satisfatória na melhoria dos níveis de qualidade técnica individual e coletiva; o desenvolvimento de habilidades e potencialidades que são fundamentais para o trabalho; o aumento de produtividade, da eficiência e eficácia no cumprimento das tarefas e metas a serem atingidas; e a rápida adaptação aos sistemas corporativos e de controle utilizados.

Entendo, sob o aspecto formal do processo de aprendizagem, que a responsabilidade de capacitação deva ser institucional, no caso da adoção de um novo sistema normativo contábil, com a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), deve envolver geralmente instituições públicas e privadas de ensino, Conselho Federal e Regionais de Contabilidade como parte da educação continuada aos profissionais registrados, Secretaria do Tesouro Nacional (STN) na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e, em última instância e de forma mais específica a instituição a qual o indivíduo está vinculado. No âmbito do Exército Brasileiro, a capacitação de pessoal referente à execução orçamentária, financeira, patrimonial e de custos é atribuição dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), e recentemente do Instituto de Economia e Finanças do Exército (IEFEx), com a oferta de cursos presenciais e à distância, bem como, o órgão procura informar e padronizar sobre os novos procedimentos vigentes, mediante a edição e disponibilização de Cadernos de Orientação aos Agentes da Administração.

Entrevistado 4

Resposta: No setor público, a responsabilidade é da STN/ME.

Os treinamentos são importantes, por meio deles os entendimentos, após exaustivos debates, são padronizados, não dando margem para mais de uma interpretação.

Entrevistado 5

Resposta: Na minha visão, o treinamento é fundamental para o desenvolvimento de determinadas habilidades para as quais o agente foi inicialmente capacitado.

Nesse sentido, assim como na implantação do PCP, quando foram estabelecidas várias estratégias e prazos, a adoção de um novo sistema normativo contábil requer a inserção, no planejamento estratégico a ele consignado, do treinamento dos agentes, em todos os níveis, responsáveis pela aplicação das novas regras contábeis. Por essa razão, no cronograma de implantação de novas normas, devem ser considerados prazos, curtos e médios, para execução dos treinamentos necessários.

Acredito que um agente treinado pode executar as tarefas com maior segurança, livre de retrabalhos, prejuízos e, conseqüentemente, com menor custo, seja de material ou de pessoal.

Recentemente, publicou-se, nas diretrizes do Comandante do Exército, a necessidade de redução de efetivos a longo prazo. Isto significa dizer que será necessário “produzir mais com menos”, sem deixar de observar a qualidade dos trabalhos e a legalidade presente nas normas.

Certamente o treinamento deve ter início nos bancos escolares, na medida em que as normas são aprovadas. Após isso, faz-se necessária a atualização dos agentes por meio de multiplicadores do conhecimento, que poderiam estar lotados no Instituto de Economia e Finanças do Exército (IEFEx), órgão do Comando do Exército, no âmbito da Secretaria de Economia e Finanças, com competência para realizar e coordenar o treinamento dos agentes da administração.

Esses multiplicadores podem ser treinados em ambiente específicos, tais como em Escolas Governamentais a exemplo da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), em Brasília-DF.

Assim sendo, o treinamento possibilitaria, aos agentes da administração, a execução de um novo sistema normativo contábil com a eficácia que a norma requer, cuja responsabilidade pela capacitação, no âmbito do Comando do Exército, ficaria a cargo do IEFEx.

Entrevistado 6

Resposta: A implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) no âmbito do setor público envolve todos os entes federados e depende, sobretudo, do engajamento dos profissionais da contabilidade. Assim, para que a implantação seja viabilizada no prazo planejado e gere os resultados esperados é fundamental que esses profissionais, especialmente os contadores públicos, estejam atualizados e motivados. Nesse sentido, a STN disponibiliza em seu portal na internet vídeo aulas sobre o novo PCASP, promove Seminários, Encontros, Webninares, entre outros eventos. Ainda, o CFC tem promovido discussões sobre a temática

por meio de Seminários e consultas públicas, especialmente sobre a atualização das NBC TSP. Dessa forma, por meio desses processos de aprendizagem formais, o CFC e a STN buscam proporcionar oportunidades valiosas de capacitação para os servidores. Por outro lado, porém não menos importante, o projeto de implantação dos PCP tem sido viabilizado graças à troca de experiências diárias entre os servidores, seja na execução de procedimentos contábeis simples seja na solução e interpretação de atos e fatos contábeis complexos. Esses processos de aprendizagem informais complementam a aprendizagem formal do servidor, proporcionando-lhe melhores condições para solução de problemas relacionados ao projeto PCP. Por fim, destaco que o treinamento dos agentes públicos depende do entendimento da alta administração sobre a importância desse novo regramento para a gestão e a governança do Órgão.

2. Poderia falar sobre a trajetória do órgão/ unidade / ator (agente) desde o início do processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), até os dias atuais (cronograma), comentando sobre possíveis mudanças durante este período (prazos, alterações das normas, assimilações e resistências observadas)?

Entrevistado 1

Resposta: No ano de 2015, servi no Centro de Controle Interno do Exército, atuando como auditor, oportunidade em que acompanhava os atos de gestão das Unidades Vinculadas ao Comando do Exército, sendo elas: Fundação Habitacional do Exército, Fundação Osório, Indústria de Material Bélico (IMBEL) e Fundo do Exército. Nesse tipo de avaliação não foram abordados aspectos de aderência as normas contábeis, mas verificava-se, via de regra, aspectos de conformidade e economicidade de compras públicas.

Em 2016, quando servi no 12º Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército 12º CGCFEx, atuando como auditor, também avaliava, via de regra, aspectos de conformidade e economicidade de compras públicas, além de ministrar instruções relacionadas a essas temáticas.

De 2017 a 2019, recebi o desafio de ser chefe da Seção de Contabilidade do 12º CGCFEx, oportunidade em que me confrontei com o acompanhamento e a avaliação de rotinas e registros contábeis, das unidades gestoras subordinadas ao Comando Militar da Amazônia. Nesse período, me recordo do reconhecimento de obrigações antes mesmo de empenhos, a exemplo de obrigações atreladas a despesas a serem pagas à dotação de exercícios anteriores.

No ano de 2020, retornei as atividades de auditoria da 12º CGCFEx, ocasião que as avaliações continuaram em torno da conformidade e economicidade de compras públicas.

Já em 2021, servindo na Diretoria de Contabilidade, atuando na Subseção de Execução Financeira do Fundo do Exército, realizo a gestão de compromissos, aplicações financeiras, repasses e sub-repasses de recursos, além de restituições relacionadas a Unidade Orçamentária Fundo do Exército. Até então, realizando essas atividades, não identifiquei alterações e/ou novas rotinas de caráter contábil.

Entrevistado 2

Resposta: No âmbito do Comando do Exército, a Diretoria de Contabilidade, subordinada à Secretaria de Economia e Finanças, orienta as Unidades Gestoras sobre os procedimentos implantados, por intermédio dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército. No que diz respeito aos treinamentos, observa-se que um baixo número de agentes é capacitado, tendo em vista o reduzido efetivo de militares técnicos.

As resistências observadas foram, em sua maioria, relacionadas a novos procedimentos a serem adotados, tendo em vista que, diante da informação de que existem poucos militares técnicos, bem como de haver vários agentes desempenhando funções contábeis sem o devido preparo, novos processos e tarefas são, muitas vezes, julgados como mera burocracia e aumento de trabalho.

A conscientização de que a contabilidade deve refletir a realidade para que os recursos públicos sejam aplicados de forma transparente e efetiva, além da convicção de que a contabilidade transparente é a melhor ferramenta de auxílio na tomada de decisões, ainda se mostram como paradigmas a serem quebrados.

Entrevistado 3

Resposta: Os prazos de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) foram definidos por atos específicos da STN, no âmbito do órgão Comando do Exército pode-se citar as seguintes adequações significativas:

a. **PROVISÃO:**

O reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência se tornou obrigatória para União, Distrito Federal e Estados a partir do exercício de 2019.

No caso das Forças Armadas, havia a necessidade do cálculo atuarial e registro nos órgãos da Marinha, Exército e Aeronáutica, da provisão estimada das Pensões Militares no Balanço Geral da União (BGU), a qual foi identificada no exercício de 2016 pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme o Acórdão nº 2.523/2016-TCU.

Por necessitar de pessoal especializado, o cálculo atuarial para cada força e a elaboração da minuta de Notas Explicativas referentes à provisão coube ao Ministério da Defesa, por

intermédio do Centro de Análise de Sistemas Navais da Diretoria de Finanças da Marinha, e a contabilização e registro de Notas Explicativas no SIAFI a cargo da Setorial Contábil de Órgão de cada força.

No âmbito do Exército Brasileiro, o registro da provisão foi normatizado pela Portaria nº 061-SEF, 13 Dez 17, e o primeiro registro efetuado no Exercício Financeiro de 2017.

B. DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS

A implantação da depreciação mensal teve início no Comando do Exército a partir de 2010, no ambiente do aplicativo SISCOFIS, que por processamento automático gera a depreciação/amortização mensal. Na implementação da depreciação foram considerados apenas os bens adquiridos e/ou distribuídos a partir do exercício de 2010, uma vez que os mesmos já apresentavam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável.

O reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação mensal, exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura, foram efetuados no SIAFI no exercício financeiro de 2015, de acordo com a tabela de vida útil estabelecida no Manual SIAFI para cada conta contábil. Essa definição deveu-se à necessidade de padronização de critérios dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social para geração de dados consistentes e comparáveis.

Assim, mesmo havendo diferenças relativas às características de cada item classificado na mesma conta contábil, deve ser aplicado o critério padrão de vida útil, devido às limitações operacionais dos diversos sistemas de controle de material dos mais variados órgãos integrantes da Administração Pública Federal, compreensão da informação e representatividade.

Pelo mesmo motivo, o valor residual dos bens também foi padronizado e deve seguir o especificado na referida tabela.

Houve a necessidade de adequar o Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) dos bens patrimoniais para gerar a informação do valor mensal da depreciação a ser lançado no SIAFI, com vistas à conciliação de valores físicos e financeiros, bem como, da inserção do Centro de Custos nos lançamentos.

Com relação aos Bens Imóveis, os procedimentos de depreciação foram disciplinados na Portaria Conjunta nº 703, de 10 Dez 14, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), do Ministério da Economia. O Exército Brasileiro administra bens que são da União e recebe a sua jurisdição por ato formal da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), por intermédio das Superintendências do Patrimônio da União nos

Estados e no Distrito Federal (SPU/UF). As Regiões Militares possuem uma Seção de Patrimônio Regional que formaliza estes atos.

O Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet) faz a gerência da utilização dos imóveis da União, classificando-os como "Bens de Uso Especial". O Sistema é de responsabilidade da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), com acesso pela internet e interligado ao SIAFI, automatizando os lançamentos contábeis e facilitando a elaboração do Balanço Patrimonial da União.

Entrevistado 4

Resposta: Eu poderia pesquisar na internet e citá-los aqui, mas vou citar os vividos por mim:

2008: o objeto passou a ser o patrimônio;

2010: adoção da depreciação; e

2015: implantação do novo plano de contas.

Entrevistado 5

Resposta: No que se refere à trajetória da Diretoria de Contabilidade, não há registros de uma linha de ação própria para implantação do PCP. Entretanto, observa-se que tem cumprido os prazos previstos no cronograma estabelecido pelo Órgão Central de Contabilidade.

Quanto às resistências, naturais em todo processo de mudanças, são correlacionadas às peculiaridades da Força Terrestre e à falta de treinamento.

Entrevistado 6

Resposta: A partir da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, o Exército Brasileiro, por intermédio da Diretoria de Contabilidade, unidade subordinada à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), vem realizando adequações em alguns registros contábil dos atos e fatos administrativos que impactam na identificação, mensuração e no controle patrimonial da Força. Entre as mais relevantes, destacam-se: ajuste no Sistema de Controle Físico de Material (SISCOFIS) com objetivo de registrar a depreciação do material permanente com base no regime de competência, contabilização de provisões para pensões militares, estudos sobre a reavaliação patrimonial, implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), concebido pela STN para ser um instrumento de governança no setor público, potencializando a transparência na aplicação dos recursos públicos e proporcionando accountability.

3. Qual a sua opinião sobre a organização da Administração Pública (aspectos culturais e

estratégias adotadas) e a estrutura de software disponível, frente à adoção de um novo sistema contábil com a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)?

Entrevistado 1

Resposta: Em termos de organização da Administração Pública, à adoção de novas práticas de procedimentos contábeis possuem barreiras a serem superadas. Dentre essas barreiras, destaca-se a cultura de não se priorizar a evidenciação contábil, aparentemente, em nível empírico, não se alocando recursos suficientes importantes para se alcançar a integração de sistemas operacionais com rotinas e registros contábeis razoavelmente prudentes e confiáveis. Exemplo disso, é a falta de integração de registros contábeis atrelados as rotinas de gestão de estoques, de bens móveis e de bens imóveis.

Entrevistado 2

Resposta: Ao longo do tempo, a preocupação com as contas públicas cresceu de forma exponencial. Diante disso, no que se refere aos aspectos culturais, a evolução percebida é satisfatória, sendo dada cada vez mais importância para a contabilidade, ainda que não se mostre como atividade fim da instituição.

A estrutura de software disponível, no âmbito do Exército, também atende às necessidades, em sua grande maioria. Ressalta-se que os sistemas já existentes são atualizados com frequência, visando a atender às mudanças constantes da contabilidade. Além disso, estão em desenvolvimento e aperfeiçoamento novos softwares, com o objetivo de obter informações contábeis confiáveis e tempestivas.

Entrevistado 3

Resposta: Sob os aspectos culturais e estratégias adotadas na organização da Administração Pública, é importante relembrar fatos históricos sobre as estratégias adotadas que remontam ao período colonial cujas características são absolutistas, e sobretudo patrimonialista, perduraram por bastante tempo no país, em que os negócios públicos geralmente se confundiam com o privado.

Nesse período a Lei outorgava autoridade e privilégios aos funcionários da Coroa e Clero, e as estratégias de organização foram: as capitânicas hereditárias (1532-1549), sistema tipicamente feudal; os Governos Gerais (1549-1572) no qual se procurou uma certa unidade administrativa; o Estado Constitucional, estabelecido após a independência de 1822 e da promulgação da primeira constituição de 1824, em que houve a instituição de poderes, e o estabelecimento do Conselho de Estado como órgão consultivo.

No período da primeira república (1889-1930), houve a supressão do Poder Moderador e da

jurisdição administrativa do Conselho de Estado, estabelecendo a forma de governo de República Federativa. Com a Lei de 1891 foi atribuída ao Ministério da Fazenda a organização da proposta orçamentária, o qual não conciliava com a Constituição que atribuía ao Congresso competência privativa para orçar a receita e fixar a despesa, impasse posteriormente superado com o executivo apresentando a proposta como subsídio ao Poder Legislativo.

Na era Vargas, a Administração Pública inovou com regras ao funcionalismo público, concessão de direitos trabalhistas, exigência de concurso público para a investidura de cargos, proibição de acumulação de cargos públicos e a responsabilidade solidária dos funcionários públicos com a Fazenda por prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício do cargo. Houve uma maior intervenção estatal na economia e a crescente Administração Científica na condução das finanças públicas, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), responsável pela elaboração do orçamento público com claro entendimento de que os aspectos técnicos deveriam prevalecer sobre os políticos.

No hiato democrático, particularmente no governo de Juscelino Kubitschek, houve a estruturação de objetivos para a aplicação de recursos públicos em período determinado, conforme o Plano de Metas, seguidos pelo Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social nos governos Jânio Quadros/João Goulart.

No período militar houve a continuidade dos Planos Nacionais de Desenvolvimento e reforma administrativa implementada pelo Decreto-Lei nº 200/67, o qual visava organizar a Administração federal a partir da desconcentração de atribuições nos órgãos de cúpula e racionalização dos trabalhos de coordenação dos serviços, para ampliar a eficiência e a desburocratização do estado.

Com o advento da Nova República e promulgação da Constituição de 1988, houve inúmeros mecanismos de participação do cidadão na gestão e no controle da Administração Pública, criação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e unificação dos orçamentos anuais (Fiscal, Seguridade Social e de Investimentos das Estatais).

Portanto, a organização da Administração Pública tem procurado ao longo dos anos aprimorar a sua forma de organização, formulação de políticas públicas com objetivos e metas, bem como, o aperfeiçoamento das técnicas de planejamento, execução e controle dos gastos públicos, com o respeito obrigatório aos seus princípios basilares. A estratégia de modernização de seus órgãos, serviços prestados, sistemas corporativos e qualificação de servidores, deverá ser norteada sempre pela efetividade da realização das demandas apresentadas pela sociedade, com o foco na atividade-fim à qual o órgão é investido, racionalizando ou eliminando sempre que

possível processos meramente administrativos e formais, o qual resultará na melhoria e qualidade do serviço prestado ao cidadão.

Com relação a organização da estrutura de software disponível, frente à adoção do novo sistema contábil com a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), é importante salientar que o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), implantado no ano de 1987, vem se aperfeiçoando ao longo do tempo e se adequando às constantes mudanças no referencial normativo contábil do país, bem como, tem apresentado considerável nível de sofisticação na interação com os usuários, sobretudo os desprovidos de formação profissional em contabilidade e sem familiaridade com o Plano de Contas Aplicados ao Setor Público, através de um projeto lógico e padronizado que permite os registros automáticos dos atos e fatos da gestão pública, inicialmente com base exclusiva na Tabela de Eventos, e atualmente, com a utilização de Documentos Hábeis e Situações específicas para cada tipo registro, seja nos níveis de informação orçamentário, patrimonial ou de controle.

Entrevistado 4

Resposta: Entendo que a estrutura de software disponível atende as necessidades da contabilidade do setor público.

Em relação aos aspectos culturais voltados a contabilidade não é prioridade, as decisões levam em conta o viés orçamentário/político, portanto há muito o que avançar para que a contabilidade seja instrumento gerador de informação para tomada de decisão.

Entrevistado 5

Resposta: Na minha opinião, em razão da experiência vivida ao longo da carreira castrense, e aqui restrita tão somente ao ambiente do Comando do Exército, é que nossa cultura é extremamente conservadora e que a adoção de um novo sistema contábil redundaria em possíveis retrabalhos, mas que certamente seria adotada estratégias progressivas para implementação das regras estabelecidas.

Quanto à estrutura de software, no âmbito da Força Terrestre, temos uma série de limitações, seja para contratação de sistemas ou, seja para o desenvolvimento ou atualização dos sistemas próprios. Contudo, observa-se que o Exército Brasileiro sempre esteve disposto a se adaptar, progressivamente, aos sistemas contábeis.

Atualmente o sistema de controle patrimonial disponível no Comando do Exército (SISCOFIS) atende parcialmente aos PCP já em vigor, especialmente quanto à depreciação dos bens móveis. Entretanto, o referido sistema está sendo modernizado pelo SiGeLog, que cobrirá as lacunas atuais existentes.

Entrevistado 6

Resposta: (não respondeu)

4. A crescente demanda por transparência impulsiona os órgãos de controle (no cenário nacional e internacional), criando ou aumentando a pressão sobre os órgãos de execução para que estes demonstrem cada vez mais a gestão e que esta seja voltada ao interesse público. (pressão de órgãos superiores e de controle [STN, TCU, imprensa, sociedade etc.] por cumprimento de prazos, fiscalização etc.)

- Explique a importância do aspecto “imagem” do Exército perante a sociedade, como fator de motivação para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)? Descreva aspectos positivos e negativos da ação externa.

Entrevistado 1

Resposta: A manutenção da imagem é um fator que pode motivar o Comando do Exército a aprimorar as rotinas contábeis de forma a incorporar os padrões de registros contábeis nacionalmente e internacionalmente reconhecidos de forma a integrar as atividades operacionais ao sistema contábil em que está inserido.

Entrevistado 2

Resposta: Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais visam a transformar a realidade em números, ou seja, permitem que, analisando a contabilidade, seja totalmente possível obter informações sobre a realidade de um determinado Órgão, principalmente sobre como este está aplicando os recursos públicos a ele confiados.

Como citado anteriormente, as contas públicas são alvo de análise por grande parte da população, não só dos Órgãos de Controle.

O Exército, como instituição de Estado, deve demonstrar suas atividades com tempestividade e transparência. Com a implantação dos PCP, as informações contábeis apresentadas permitem aos usuários obter informações sobre a real aplicação dos recursos distribuídos ao Exército, bem como permitem aos gestores decidir, de forma efetiva, sobre como e onde aplicar os recursos.

Creio que os dois grandes pilares para a manutenção da boa imagem do Exército sejam: a transparência nas atividades e a constante fiscalização por parte da sociedade, ou seja, um pilar sustenta o outro, permanentemente.

Como aspecto positivo da ação externa, verifico a implementação de controles preventivos, com a finalidade de alertar os gestores para que não ocorram prejuízos para a instituição, bem

como de controles detectivos, que visam a reduzir o impacto, de qualquer natureza, causado por consequências já sofridas.

Não observo aspectos negativos, acreditando que o Exército é uma instituição de Estado, devendo estar disponível para prestar contas à toda sociedade.

Entrevistado 3

Resposta: Os órgãos públicos tem o dever de cumprir com sua missão institucional à qual foi investido, orientado pelos valores que elegeram como essenciais no desenvolvimento das suas atribuições, cumprimento das metas estabelecidas, e o constante aprimoramento das suas atividades seguidas com a racionalização dos seus recursos humanos e materiais, tudo com vistas à melhoria dos serviços finalísticos prestados ao cidadão e à sociedade, o qual aporta os recursos necessários para o financiamento da instituição pelo pagamento de impostos. É dever legal da instituição prestar contas da gestão dos recursos disponibilizados, em observância aos princípios da integridade e da transparência, oferecendo ao cidadão, à sociedade e órgãos de controle externo, um conjunto de dados para que possam ter uma visão geral e clara sobre como os recursos postos à disposição do órgão público foram aplicados e levaram à geração de valor público.

No âmbito do Exército Brasileiro a divulgação e transparência da gestão é uma importante ferramenta de comunicação social com impacto positivo na sua imagem, pois disponibiliza informações que abordam temas relevantes e materiais que afetam ou podem afetar a capacidade da instituição de gerar valor, sendo possível entender as suas atividades institucionais e subsidiárias, as suas formas de emprego, o custeio e as estratégias de investimentos, os vetores de modernização, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização em prol da sociedade.

Para a elaboração desse conjunto de informações recorre o gestor público aos registros que demonstram a execução orçamentária, financeira, patrimonial e de custos efetuados pela contabilidade aplicada ao setor público que, dotada de metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades próprias, possibilitam a obtenção de dados fidedignos e a evidenciação da qualidade os atos e fatos de gestão.

Entrevistado 4

Resposta: A pressão por divulgar as informações contábeis em portais de transparência tem dado maior importância a qualidade da informação, pois os setores de contabilidade são apoiados pelos chefes (decisores) em busca de informações fidedignas, que reflitam a realidade. Aspectos positivos: maior apoio dos superiores na resolução dos problemas contábeis.

Aspectos negativos: em razão de restrição fiscal do Governo Federal, atualização lenta dos sistemas corporativos de apoio a contabilidade.

Entrevistado 5

Resposta: Acredito que o aspecto “imagem” do Exército Brasileiro está associado aos valores militares, em especial a moral e a ética.

Nesse sentido, é extremamente importante que o Exército Brasileiro implemente os PCP, visando à observância das normas estabelecidas pelo Órgão Central de Contabilidade e à manutenção da credibilidade que possui junto à sociedade.

No que se refere aos aspectos positivos da ação externa, julgo que podem fomentar, mesmo que coercitivamente, a adoção dos PCP, fiscalizar o cumprimento dos prazos especificados e possibilitar possíveis debates em proveito de aperfeiçoamentos necessários.

Quanto a possíveis aspectos negativos, sob a minha ótica, estariam relacionados à pressão para se fazer cumprir, como citado no preâmbulo do item. No entanto, isso seria irrelevante se houvesse aprimoramento da cultura da transparência de todos os atos praticados pela administração pública, em especial pelo Comando do Exército, no que couber.

Entrevistado 6

Resposta: A pedido do Comando do Exército, o Centro de Comunicação Social do Exército (CCOMSEx), contratou, recentemente, a empresa MK Pesquisa, de Belo Horizonte, para realizar pesquisa em âmbito nacional sobre a imagem da Força perante a sociedade brasileira. O resultado da pesquisa apontou que 80,1% dos entrevistados acreditam que o Exército é uma Instituição séria e confiável. Assim, pode-se inferir que o fator imagem do Exército contribui positivamente na motivação dos profissionais da área contábil no projeto de implementação dos PCP no âmbito da Força. Recentemente o Exército decidiu descontinuar o Sistema de Custos próprio, antigo Sistema de Custos do Exército (SISCUSTOS), e implantar o SIC no âmbito da Força. Um dos fatores que colaborou positivamente para a implantação do Exército foi o fato de a STN ter referenciado o projeto SIC do Exército para outros Órgãos como um benchmarking.

Em relação à crescente demanda por transparência no Setor Público, a STN tem papel fundamental na normatização dos aspectos contábeis, assim como o TCU, na qualidade de fiscal da sociedade, tem relevante papel fiscalizatório sobre o erário.

5. Qual a sua percepção sobre o nível de participação dos contadores e agentes nas reformas da CASP e implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)?

Entrevistado 1

Resposta: Em virtude da cultura organizacional do Exército sob os pilares da hierarquia e da disciplina, os contadores e agentes estão diretamente envolvidos com as reformas do CASP e a implementação dos PCP. Contudo, há necessidade de mais recursos investidos para uma implementação mais célere e eficiente dos PCP de forma integrada (sistema contábil e sistema operacional).

Entrevistado 2

Resposta: No âmbito do Exército Brasileiro, percebo um alto engajamento dos militares contadores nas reformas da CASP e na implementação dos PCP. Partindo da Secretaria de Economia e Finanças, as Organizações Militares responsáveis pela contabilidade, em todos os níveis, são orientadas tempestivamente, fazendo com que os novos procedimentos sejam plenamente adotados por todos os executores dos processos.

Entrevistado 3

Resposta: Acredito que os contadores e agentes da administração pública são motivados e contribuem satisfatoriamente para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), corroboram para este ambiente motivacional favorável as ações do órgão quando estabelecem, de acordo com cada nível de responsabilidade e execução, a descrição clara dos procedimentos a serem efetuados (Cartilhas, Manuais etc.), realizem a capacitação necessária ao agente e atualizações, incrementem os sistemas corporativos para produzirem relatórios e informações úteis, confiáveis para fins de análise e conferência de dados, bem como, estabeleçam níveis de controle na estrutura do órgão para verificarem a conformidade dos registros.

Entrevistado 4

Resposta: Os contadores participam na implantação dos procedimentos, pois são obrigados pelas normas. Quando não implanta, é por limitação dos sistemas de apoio a contabilidade. Quanto a participação nas discussões para elaboração dos procedimentos Contábeis Patrimoniais, os contadores do Força participam timidamente, por iniciativas individuais.

Entrevistado 5

Resposta: Percebe-se que, no contexto do Exército Brasileiro, a participação de contadores nas reformas da CASP é praticamente inexistente, tendo em vista a ausência de cultura de valorização dos cursos de Pós-Formação, no âmbito da Força Terrestre, e aqui me refiro à graduação em Ciências Contábeis, a exemplo da Diretoria de Contabilidade, cuja maioria dos contadores possuem apenas Pós-Graduação a nível de especialização, diante da falta de recursos

orçamentários entre outros como horários, instituições disponíveis na Guarnição em que trabalham, que possibilitem a esses profissionais o acesso ao Mestrado, ao Doutorado e, conseqüentemente a uma melhor capacitação e “voz” no processo de reformas.

Quanto à implementação do PCP, observa-se maior participação dos contadores que estão lotados nos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) e na Diretoria de Contabilidade, em especial na Seção de Contabilidade, tendo em vista que há muitos profissionais de contabilidade atuando em áreas administrativas diversas das Organizações Militares do Exército Brasileiro, que não participam do processo aqui tratado.

Já os demais agentes da administração, que operacionalizam, mesmo que indiretamente, as atividades contábeis, em grande parte, ainda são resistentes ao processo de implementação dos PCP.

Entrevistado 6

Resposta: Há consenso entre os contadores públicos e os agentes que trabalham na contabilidade pública sobre a necessidade de atualização da Lei da Contabilidade Pública (Lei 4.320/64) para se adequar às peculiaridades atuais do Setor Público. Assim, muitos contadores, incluindo alguns da área acadêmica, colaboraram com a atualização das NBC TSC e do MCASP, com objetivo de que a contabilidade pública esteja atualizada e compatibilizada ao regramento contábil internacional (IPSAS). Nesse contexto, os contadores públicos e seus auxiliares têm sido importantes vetores nessa convergência, seja trabalhando na elaboração das referidas normas seja na interpretação e aplicação das mesmas. Assim, fica evidente que Órgãos como o CFC, a STN e os CRC têm papel fundamental na difusão do conhecimento, bem como na capacitação dos agentes públicos para atuarem na implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

Apêndice G: Questionário

Esta pesquisa é parte integrante da dissertação de mestrado: “Convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público: a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais no contexto do Exército Brasileiro”, desenvolvida no curso de Mestrado em Ciências Contábeis, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, na cidade de Porto Alegre, Rio Grande do Sul.

A pesquisa busca identificar as percepções dos profissionais da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à prática contábil, pela implantação das alterações institucionais relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

No Exército, a pesquisa foi aprovada pelo Subsecretário de Economia e Finanças, conforme DIEx nº 176-IEFEx/SEF, de 14 de abril de 2021.

Sua participação é voluntária, anônima e muito importante para o incremento e desenvolvimento da ciência.

O questionário está dividido em 6 blocos e o tempo estimado para responder é de 20 minutos.

Desde já, agradeço a sua colaboração.

André Luís Bagetti

Mestrando em Ciências Contábeis - UNISINOS

Email: andrebagetti@edu.unisinos.br

Tel.: 51 992909947

Professora Orientadora:

Dra Clea Beatriz Macagnan

<https://orcid.org/0000-0002-9097-7266>

Senior Professor Ph.D. Program in Finance Accounting at the University of Vale do Rio dos Sinos.

Coordinator of the group of research: Governance, by CNPq - UNISINOS.

Visiting Research Scholar at Massachusetts Institute of Technology - MIT - Sloan School of Management (2015 - 2016).

Bloco 1 – interpretação das normas

Neste bloco pretende-se identificar a percepção do respondente sobre a interpretação das normas dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), baseados nas IPSAS e constantes da Parte II do MCASP (8ª ed).

Q1. Você já acessou a normativa dos PCP?

() Sim

() Não

Q2. Em sua opinião:

	DISCORDO PLENAMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO PLENAMENTE
A interpretação das novas normas contábeis possibilitou a alteração conceitual do “regime de caixa” para o “regime de competência”.					
Pela interpretação das novas normas contábeis é possível perceber a alteração do foco orçamentário para o patrimonial da CASP.					
As alterações/ajustes de prazos, postergando o limite para a implantação dos PCP, contribuíram para o processo de conhecimento da normativa e adoção na contabilidade do Exército.					
Os PCPs contribuem para o aperfeiçoamento da evidenciação das contas do Exército (depreciação dos bens, reconhecimento de passivo sem suporte orçamentário, ajustes de exercícios anteriores etc.).					
O controle patrimonial, no âmbito do Exército, melhora com a implantação das normas relativas aos PCP.					
A normativa dos PCPs é aplicável para a realidade do Exército Brasileiro.					
A interpretação das novas normas contábeis dá aos agentes da contabilidade do Exército clareza das práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs.					

Q3. De forma resumida, qual a sua opinião sobre a importância da interpretação das normas para a implantação dos PCP na contabilidade do Exército?

Bloco 2 – O Apoio Externo

Neste bloco pretende-se identificar a percepção do respondente sobre a importância do apoio externo na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército. O apoio externo, entendido como sendo a disponibilidade de recursos, as ações efetivas de órgãos externos ao Exército, em estabelecer normas claras e a fiscalização efetiva dos objetivos da adoção das novas normas contábeis.

Q4. Você conhece as formas de apoio externo para a implantação dos PCP?

() Sim

() Não

Q5. Em sua opinião:

	DISCORDO PLENAMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO PLENAMENTE
As ações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do sistema de contabilidade federal, contribuem para a implantação dos PCPs.					
A demanda da sociedade por transparência das contas públicas nacionais configura-se como um apoio para a implantação das novas normas contábeis no Exército, no prazo estabelecido.					
As ações do escalão superior (determinações de prazo, orientações etc.) impulsionam a implantação dos PCPs no Exército.					
O aspecto “A imagem do Exército perante a sociedade” contribui para a implantação dos PCPs.					
A disponibilidade de recursos externos afeta a implantação dos PCPs no Exército.					
A comunicação com a STN é percebida em todos os níveis da contabilidade do Exército.					
O papel do Conselho Federal de Contabilidade é percebido na implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.					

Q6. Qual a sua percepção sobre o apoio externo desempenhar um papel significativo na implantação dos PCP?

Bloco 3 - A infraestrutura

Neste bloco pretende-se identificar a percepção do respondente sobre a importância da infraestrutura na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército.

Q7. Você conhece a infraestrutura da contabilidade no Exército?

() Sim

() Não

Q8. Em sua opinião:

	DISCORDO PLENAMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO PLENAMENTE
A organização da Administração Pública pode ser uma barreira à implantação dos PCPs no Exército.					
A necessidade de adequação de software pode ser considerada uma barreira à implantação dos PCPs no Exército.					
O sistema contábil disponível no Exército afeta a implantação das novas rotinas dos PCPs.					
A cultura organizacional influencia a implantação dos PCPs no Exército.					
A estrutura de pessoal do Exército afeta a implantação das novas rotinas dos PCPs.					
A estratégia de alocação de pessoal, na qual o executor das atividades administrativas, normalmente, não possui formação específica para a função que desempenha, é um aspecto dificultador para a implantação dos PCPs.					
A infraestrutura da contabilidade no Exército é adequada para a implantação dos PCPs.					

Q9. - Qual a sua percepção sobre a infraestrutura desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército?

Bloco 4 – O treinamento

Neste bloco pretende-se identificar a percepção do respondente sobre a importância do treinamento para a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército.

Q10. Você conhece treinamentos sobre os PCP?

() Sim

() Não

Q11. Em sua opinião:

	DISCORDO PLENAMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO PLENAMENTE
São feitos treinamentos que facilitam a assimilação das novas rotinas contábeis dos PCP.					
A disponibilidade de treinamentos sobre as novas normas contábeis afeta o processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército.					
As rotinas de apropriação de despesas de exercícios anteriores, depreciação e reconhecimento de passivos sem suporte orçamentário são objeto de treinamentos disponíveis.					
O Exército deve promover a capacitação continuada de seu pessoal, visando à implantação dos PCP.					
O Exército implementou ações de capacitação, visando à implantação dos PCPs.					
Os agentes da contabilidade do Exército devem ter postura ativa em buscar a capacitação sobre os PCPs.					
Os treinamentos sobre os PCP disponibilizados são adequados à realidade do Exército.					

Q12. De forma resumida, qual a sua percepção sobre o treinamento desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP?

Bloco 5 – O envolvimento dos atores da convergência

Neste bloco pretende-se identificar a percepção do respondente sobre a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), na contabilidade do Exército. Considerando atores da convergência, os agentes da contabilidade do Exército, contadores e não contadores.

Q13. Você conhece as rotinas dos PCP?

() Sim

() Não

Q14. Em sua opinião:

	DISCORDO PLENAMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO PLENAMENTE
Os agentes da contabilidade no Exército têm a capacidade de mediar a adoção de reformas como a implantação dos PCPs.					
Um possível ambiente de resistência à implantação dos PCPs pode ser superado com a atitude favorável dos agentes da contabilidade.					
Os contadores do Exército assumem a responsabilidade no processo de implantação dos PCPs.					
Os agentes da contabilidade no Exército buscam entender as novas rotinas dos PCPs.					
Os agentes da contabilidade no Exército têm a capacidade de promover a aprendizagem organizacional para a implantação dos PCPs.					
Agentes aderentes à mudança tornam-se disseminadores da reforma da contabilidade no Exército.					
A cultura da contabilidade orçamentária pode ser considerada uma barreira à implantação dos PCP na contabilidade do Exército.					

Q15. Qual sua percepção sobre a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos PCP no Exército Brasileiro?

Bloco 6 – Perfil dos respondentes

Q16. Assinale a opção de acordo com sua lotação / função desempenhada:

- Contador de Setorial Contábil de UG
 Agente da Contabilidade de UG

Q17. Qual a sua área de formação (pode ser mais de uma):

- Ciências contábeis
 Administração / AMAN (exceto intendência)
 Economia
 Intendência militar
 Outros Qual(is)? _____

Q18. Há quanto tempo desempenha a função atual:

- menos de 1 ano
 entre 1 e 2 anos
 entre 3 e 6 anos
 entre 7 e 10 anos
 mais de 10 anos

Q19. Assinale a opção correspondente a sua faixa etária:

- até 25 anos
 entre 26 e 35 anos
 entre 36 e 45 anos
 entre 46 e 55 anos
 mais de 55 anos

Q20. Qual seu sexo?

- Masculino
 Feminino

Q21. Marque a Região Militar de sua unidade de lotação

- 1ª RM 2ª RM 3ª RM 4ª RM
 5ª RM 6ª RM 7ª RM 8ª RM
 9ª RM 10ª RM 11ª RM 12ª RM

Quaisquer dúvidas poderão ser encaminhadas para o e-mail: andrebagetti@edu.unisinos.br

Muito obrigado pela participação!

Caso tenha interesse no recebimento dos resultados, por favor, insira seu endereço de e-mail:

Apêndice H - Taxa de retorno do questionário

Região	Grupo	Unidades	Popu- lação	Respon- dentes	Participação %
1ª RM	Contadores	1º CGCFEx	3	2	66,67%
	Agentes da contabilidade nas UG (Agentes)	63 UG	123	82	66,67%
Subtotal			126	84	66,67%
2ª RM	Contadores	2º CGCFEx	3	3	100,00%
	Agentes	30 UG	58	25	43,10%
Subtotal			61	28	45,90%
3ª RM	Contadores	3º CGCFEx	5	5	100,00%
	Agentes	75 UG	147	146	99,32%
Subtotal			152	151	99,34%
4ª RM	Contadores	4º CGCFEx	2	1	50,00%
	Agentes	19 UG	36	20	55,55%
Subtotal			38	21	55,26%
5ª RM	Contadores	5º CGCFEx	2	2	100,00%
	Agentes	36 UG	70	31	44,28%
Subtotal			72	33	45,83%
6ª RM	Contadores	6º CGCFEx	2	2	100,00%
	Agentes	12 UG	22	5	22,73%
Subtotal			24	7	29,16%
7ª RM	Contadores	7º CGCFEx	3	2	66,67%
	Agentes	28 UG	54	50	92,59%
Subtotal			57	52	91,23%
8ª RM	Contadores	8º CGCFEx	5	5	100,00%
	Agentes	18 UG	52	29	55,77%
Subtotal			57	34	59,65%
9ª RM	Contadores	9º CGCFEx	7	7	100,00%
	Agentes	27 UG	51	50	98,04%
Subtotal			58	57	98,27%
10ª RM	Contadores	10º CGCFEx	2	2	100,00%
	Agentes	18 UG	34	15	44,12%
Subtotal			36	17	47,22%
11ª RM	Contadores	11º CGCFEx	16	5	31,25%
	Agentes	e DCont 40 UG	77	61	79,22%
Subtotal			93	66	70,97%
12ª RM	Contadores	12º CGCFEx	4	4	100,00%
	Agentes	32 UG	62	47	75,81%
Subtotal			66	51	77,27%
Todas	Contadores	13 setoriais contábeis	54	49	90,74%
	Agentes	396 UG	765	552	72,16%
Total Geral			819	601	73,38%

Apêndice I – Respostas às perguntas abertas

Bloco 1 - De forma resumida, qual a sua opinião sobre a importância da interpretação das normas para a implantação dos PCP na contabilidade do Exército?

A importância do papel da interpretação das normas

Respondente	Resposta
4	Permitiram, entre outras coisas, a adoção do princípio da competência e, conseqüentemente, uma evidênciação mais adequada do seu patrimônio.
15	A intenção do trabalho é ótima e facilita que os órgãos internacionais consigam entender mais clara e rapidamente a situação econômica do Brasil e de suas Unidades Federativas, o que inclui o Exército Brasileiro e todos os demais Órgãos Orçamentários. As atualizações constantes do MCASP e do PCASP são esclarecedoras, do ponto de vista de convergência das normas contábeis antigas para o PCP. Entretanto, por se tratar de um assunto bastante técnico e considerando a baixa especialização administrativa dos militares do Exército, o assunto ainda é praticamente desconhecido no âmbito da Força, até mesmo pelos agentes da administração do rol de responsáveis. Por fim, o tema é relevante e acredito que sejamos pioneiros nos procedimentos contábeis patrimoniais, mas ainda é preciso treinamento aos agentes da administração, para que o militar execute os procedimentos com consciência e não por mera rotina de trabalho.
26	A importância da interpretação das normas para a contabilidade do Exército consiste no fato de que as informações contábeis devem refletir com fidedignidade o robusto patrimônio do Exército Brasileiro, o que contribui para a transparência e para a governança corporativa.
30	Regularizar a situação patrimonial do Exército.
34	De extrema importância, pois a correta interpretação das normas dos PCP permite evidenciar, registrar e controlar o patrimônio de forma fidedigna no âmbito do Comando do Exército. Contudo, o militar que não pertence a área de contabilidade, por vezes, apresenta dificuldades para entender o que a norma pretende. Nesse contexto, seria interessante a criação de curso que possibilite trazer os conceitos do PCP para a realidade do Exército Brasileiro, com fatos que ocorrem no dia a dia das Unidades Gestoras.
35	Acredito que seja de suma importância a interpretação da normas a fim de adaptá-las e aplicá-las as peculiaridades do Exército
38	É muito importante para aplicação correta das normas e a correta contabilização dos atos e fatos que alteram o patrimônio, com isso, disponibilizando para a sociedade informações contábeis patrimoniais mais fidedignas.
40	O correto entendimento dos PCP no âmbito do Exército possibilitará a efetividade dos procedimentos com um mínimo de resistência do público interno

- 41 Melhoria do foco contábil nos aspectos patrimoniais
- 45 A adoção das novas normas contábeis pela Administração Pública Federal contribui para a alteração do comportamento dos gestores, necessário à demanda da sociedade por maior transparência no setor público.
- 60 De suma importância para aperfeiçoamento das contas contábeis referentes ao Patrimônio.
- 62 De forma acertada, possibilitará aos operadores dos sistemas patrimoniais uma visão mais ampla do funcionamento das contas patrimoniais.
- 64 Utilizar procedimentos como o registro de Despesas Antecipadas; Passivos sem suporte orçamentário; Obrigações em liquidação; Diversos responsáveis; Ajustes patrimoniais; reavaliação de estoques, entre outros, contribuem para que as informações apresentadas para a tomada de decisão sejam fidedignas e espelhem de fato a situação econômica da entidade.
- 103 É importante a interpretação das novas normas contábeis pois os agentes da contabilidade do Exército terão maior clareza das práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs.
- 126 Acredito que a interpretação correta das normas referenciadas tende a tornar o processo de implantação das PCPs mais rápido, didático e natural.
- 128 Maior evidência do Patrimônio do Exército.
- 138 A interpretação das normas para a implantação dos PCP, são de fundamental importância na contabilidade do Exército por este ser um ente da Federação e ser normativo a implantação. Conforme a NBC TSP –Estrutura Conceitual, os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas, porém essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer uma informação que satisfaça aos objetivos pretendidos e atinja as características qualitativas da informação contábil, daí vem toda a necessidade de saber interpretar as normas para que a implantação seja o mais alinhada com cada estrutura do ente governamental.
- 165 Considero importante, uma vez que a correta interpretação das normas será capaz de definir como os PCP serão aplicados às características da Força e repassados na forma de entendimento unificado aos agentes executores.
- 168 É de suma importância, porém para aplicá-las de forma correta é necessário pessoal qualificado e comprometido com o trabalho.
- 171 A importância das normas é grande, quando percebida pelos agentes. Entretanto não se percebe auxílio no escopo geral da Força que permita a capacitação dos agentes da administração. Exemplo disso é o corte do adicional para os cursos realizados fora da Força. O Exército não proporciona cursos em Contábeis.
- 196 Otimizar a gestão patrimonial e contábil.
- 210 Auxilia no aperfeiçoamento das práticas contábeis do Exército Brasileiro.
- 219 Considero essenciais o conhecimento e a aplicação das normas, a fim de evidenciar e controlar efetivamente o patrimônio do EB.

- 222 Importante para resolução de atividades atinentes as funções de controle orçamentário/patrimonial na força.
- 228 É de extrema importância interpretar as normas implantação dos PCP para que, no âmbito exército brasileiro, o controle patrimonial, fique cada vez mais eficaz.
- 231 A interpretação das novas normas contábeis proporciona aos Agentes do Exército facilidade nas práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs.
- 243 Acredito que seja importante o Exército adotar os PCP utilizados atualmente, de forma a facilitar o controle contábil.
- 246 Creio que a interpretação das normas para a implantação dos PCP é de suma, porém muitos agentes não possuem o conhecimento necessário para tal tarefa, sendo necessária a disponibilização de cursos para promover a capacitação do pessoal.
- 314 É importante no sentido que permite, de certa forma, buscar adequação das particularidades da Instituição Exército Brasileiro compatibilizando com a implantação dos PCP.
- 345 Esta interpretação dá aos agentes da contabilidade, clareza das práticas contábeis que deverão serem adotadas para atender aos PCPs
- 354 Primordial, porém necessita mais divulgação e capacitação dos agentes envolvidos, utilizando os profissionais de Contabilidade.
- 363 Para adequação e padronização de rotinas e processos em uma instituição que possui aproximadamente 600 unidades distribuídas em um país de dimensões continentais
- 369 As normas da administração militar não estão plenamente adaptadas ao PCASP no tocante ao controle do material.
- 401 Por vezes a norma é escrita de forma que não proporciona o entendimento de todos, contudo por meio de palestras, materiais mais práticos, essa barreira pode ser ultrapassada. Sem a interpretação correta da norma é impossível concluir um processo inteiro sem erros ou interferências.
- 419 Aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias; Instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias; e elaborar demonstrativos de estatísticas de finanças públicas em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União for parte. Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas e de uniformizar a classificação das receitas e despesas orçamentárias
- 478 O orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.
- 492 O entendimento das normas torna mais compreensível os PCP, facilitando sua implantação.

- 551 O controle patrimonial, no âmbito do Exército, melhora com a implantação das normas relativas aos PCPs. Dessa forma, a interpretação das novas normas contábeis dá aos agentes da contabilidade do Exército clareza das práticas contábeis que deverão ser adotadas para atender aos PCPs.
- 583 Importante para registro das alterações patrimoniais de forma mais clara para refletir a realidade do patrimônio.

Crítica ao papel da interpretação das normas

Respondente	Resposta
-------------	----------

- | | |
|-----|---|
| 16 | São poucos Contadores e dentre esses, poucos demonstram interesse em melhorar os processos. A STN também contribui pouco em produzir relatórios gerenciais sobre situação patrimonial e de custos e as contas de VPD e VPA apresentou pouco detalhamento. Não há preocupação com ênfase de registros em liquidação, ajustes patrimoniais (Patrimônio Líquido), despesas antecipadas etc. |
| 72 | tem que ser mais clara, objetiva e de fácil entendimento. |
| 316 | Incipientemente, a implantação dos PCP na contabilidade do EB mostra- se viável! Faz-se necessário um maior aprofundamento no assunto, assim como, os impactos para o EB com a absorção das referidas práticas! Att, |
| 411 | É sabido que o Exército Brasileiro está na vanguarda no controle patrimonial por meio do SISCOFIS e no que tange por exemplo a mensuração de custos dentro da administração pública, nesse diapasão, a interpretação das normas é de suma importância para a implantação dos PCP dentro da Força Terrestre, uma vez que os agentes ora envolvidos na mensuração contábil do Exército demonstram comprometimento com a instituição e com a adoção das normas contábeis normatizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional. |
| 555 | Para quem trabalha com a prática administrativa, as mudanças nas normas foram pouco sentidas ou não foram sentidas. |

Bloco 2 - Qual a sua percepção sobre o apoio externo desempenhar um papel significativo na implantação dos PCP?

A importância do papel do apoio externo

Respondente	Resposta
-------------	----------

- | | |
|----|---|
| 28 | Extremamente importante, uma vez que há diversos pontos que por cultura ou curva de aprendizagem necessitam de esclarecimento e uma rede ativa de apoio técnico. |
| 40 | Se não houver apoio e incentivo da alta administração nenhum novo processo ou procedimento terá condições de ser implantado. |
| 45 | O apoio externo desempenha um papel fundamental na execução de mudanças profundas nas rotinas dos órgãos da Administração Pública, pois do ponto de vista externo ao órgão, ocorre a decisão que pode afetar significativamente a disponibilidade de recursos, viabilizando ou até mesmo, impedindo a implantação dos PCPs. |

- 77 De grande importância, pois sempre que tive necessidade de apoio/orientação dos órgãos externos, seja via e-mail ou contato telefônico, recebi resposta ao questionamento formulado.
- 94 A STN e CFC adotaram vários treinamentos, seminário, congressos, que contaram com a participação dos integrantes das setoriais contábeis de órgão.
- 119 o apoio externo é muito importante para que todos os agentes da administração possam trabalhar em concordância um com o outro e cada vez mais fornecer um serviço de qualidade e com transparência.
- 126 Acredito que o apoio externo seja de grande valia tanto para a implantação dos PCP como para auxiliar na interpretação de todos os complexos processos envolvidos nesta implantação.
- 134 Como Órgão ligado diretamente à Federação, o Exército fica na dependência da atuação e do apoio dos entes externos no que tange a clareza das informações e os meios para a correta implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no Exército.
- 150 Contribui para a lisura do processo.
- 155 A apoio externo é fundamental na implantação dos PCP para estabelecer a normas e procedimentos de disponibilidade de recursos a a fiscalização pelos órgãos externos ao Exército.
- 202 O apoio externo é fundamental para uma implantação uniforme e padronizada dos PCP, tendo em vista as parcerias cada vez mais frequentes entre o EB e outros órgãos.
- 233 Auxílio para melhor aplicabilidade dos novos conceitos dos PCP.
- 234 É primordial essa influência externa, tendo em vista a capilaridade das informações sobre o assunto exigir um acompanhamento cerrado de sua implementação. O estabelecimento de prazos e metas são ferramentas importantes para a conclusão desse objetivo.
- 283 É de suma importância para o aperfeiçoamento dos PCP.
- 288 Como o exército sobrevive com o orçamento oriundo dos cofres públicos, é importante que haja ligação entre o quem irá receber o serviço e de quem está prestando. Essa função demanda a necessidade da ação e que ela seja prestada com maior qualidade possível. Diante disso, é preciso que haja clareza nos números e quais suas finalidades.
- 330 Acredito que seja de grande importância, posto que esse apoio traz uma gama enorme de informações que visam aprimorar as condutas e procedimentos a serem executados.
- 341 O apoio externo é de suma importância, pois com a adoção de atos normativos, estes trarão mais clareza para as ações dos agentes da administração
- 351 A implantação dos PCP é impulsionada com a alocação de recursos externos, bem como com a exigência social cada vez maior por transparência na gestão pública.
- 388 A STN tem papel fundamental na implantação dos PCP.

- 411 É de suma importância o papel do apoio externo, uma vez que esse otimiza a questão da sensibilização junto aos profissionais contábeis dos diversos órgãos da administração pública, e o Exército Brasileiro, como instituição cônica das suas obrigações junto à sociedade brasileira.
- 414 Acredito que o apoio externo, por orientação da STN, do escalão superior, do manual técnico do orçamento, do MCASP e outras normativas, dá suporte necessário para o agente trabalhar dentro dos preceitos legais e legítimos.
- 484 Acho que o STN e CFC estão bem atuantes na implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.
- 521 A participação do apoio externo colabora com a transparência necessária na implantação dos PCP.
- 524 importante que haja transparência das contas públicas, orientações divulgadas, disponibilização de recursos, estabelecimento de prazos
- 547 Trazer novas informações, conhecimento técnico e oportunidades para o Exército.
- 556 O apoio externo é importantíssimo para a implantação dos PCP, tanto para orientar, mas como para fiscalizar.
- 576 O apoio externo, ao estabelecer normas claras, orienta e organiza os órgãos executores.
- 584 Acredito ser importante, porque de alguma forma pressiona os órgãos a agirem para melhor é implantar de forma mais rápida possível.
- 601 Como a contabilidade é realizada a partir de um sistema o SIAFI e no controle analítico o SISCOFIS há pouco espaço para não se cumprir a normativa que vem do órgão central, portanto a ação da STN é fundamental para o processo de adoção das novas normas.

Crítica ao papel do apoio externo

Respondente	Resposta
38	Minha única percepção é em relação à STN.
64	O apoio ou a fiscalização dos órgãos centrais ainda é incipiente.
72	o apoio deverá ser mais claro e transparente.
138	O apoio externo que eu percebo dentro da estrutura Exército Brasileiro a que estou atualmente exercendo é meramente de órgão fiscalizador, orientador e normativo. Portanto minha percepção dentro da estrutura é limitada nesse sentido.
182	O apoio externo prestado pelo CGCFEx é o que fundamenta as ações contábeis na OM. Quanto aos outros órgãos envolvidos, considero o apoio como secundário e mínimo.
204	o apoio externo desempenha um papel importante, não só ao determinar ações e prazos a serem cumpridos, mas com as orientações que fazem. Entretanto, o prazo para determinadas demandas é curto, pois as OM, na sua grande maioria, não dispõem de pessoal específico para realizar essas tarefas determinadas pelo escalão superior. principalmente, nas subunidades que têm autonomia administrativa, onde um militar desempenhar mais de três funções, muitas vezes.

- 310 Ações da SEF e STN, sem dúvidas impulsionam a implantação dos PCP no Exército, porém a rotatividade de pessoal com *expertise* em tal área dentro da Força Terrestre é um fator de risco para o sucesso dessa implantação no nível operacional. Assim, é percebido que ainda maturidade de alguns agentes da administração para que possam aplicar conceitos e diretrizes contábeis no dia a dia das atividades de uma organização militar. Nesta senda, cresce a relevância do controle interno em não apenas disponibilizar cursos e estágios EAD, mas também monitorar se aquele conhecimento é aplicado da maneira correta pelo agente que em tese estaria habilitado.
- 554 A preocupação com a imagem do exército pode ser um fator negativo quando a evidência de determinada informação colocar em risco a imagem do órgão perante a sociedade.

Bloco 3 - Qual a sua percepção sobre a infraestrutura desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército?

Importância do papel da infraestrutura	
Respondente	Resposta
4	É a infraestrutura, tanto de pessoal quanto de recursos tecnológicos e organizacionais, que permitiria a implantação bem-sucedida dos PCP no EB.
5	Sem infraestrutura compatível, torna-se extremamente desgastante implantar o PCP na contabilidade do EB
15	Não vejo dificuldades na estrutura contábil do Exército ou mesmo da STN / Siafi que impeça a implantação bem-sucedida dos PCP em qualquer escalão federal. Embora o próprio Exército não tenha os agentes administrativos mais capacitados, é notável que eles possuem esmero e se esforçam para se adequar a quaisquer novas regras, muito em razão do seu espírito de cumprimento do dever. Acredito que com os novos manuais, em especial o PCASP, MCASP e até o MTO, e com as diretrizes da LDO anualmente reeditadas, são fundamentais para o sucesso de qualquer nova política contábil.
25	Ter pessoal capacitado, desempenhando a função.
28	Um dos papéis da estrutura é institucionalizar funções e atividades que, assim, podem ou não afetar a cultura.
45	A infraestrutura pode ser considerada em suas diversas formas e para a contabilidade as duas principais podem ser a de pessoal e de TI. Sendo esta última, em minha opinião, a que implica em maior dificuldade para a implantação dos Procedimentos Contábeis de Patrimônio.
50	A infraestrutura por ter grande capilaridade pode ser um dos pontos fortes na implantação dos PCP.
64	Sem uma infraestrutura convergente com os propósitos de implantação dos novos conceitos, é impossível implantá-los de fato na entidade.
65	Atualmente a área administrativa do Exército está demandando de um maior efetivo pra suprir todas as áreas, sistemas e funções. Além de militares mais capacitados. Toda implantação de algo novo, dependerá de ter efetivo para aprender e ser responsável por aquela nova função, sem sobrecarregar algum militar que já tem uma ou mais funções.

- 103 A infraestrutura desempenha papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP, principalmente com relação aos sistemas corporativos que registram o patrimônio da entidade.
- 106 Minha percepção é que a infraestrutura vai desempenhar um papel significativo, e que a boa implementação dependerá que parte desta infraestrutura seja reestruturada, para a implantação alcançar os seus objetivos.
- 119 a infraestrutura da administração está muito ligada na execução das normas, tendo em vista que muitos agentes da administração não têm experiência nas funções e a alta rotatividade de agentes atrapalha o aprimoramento das funções.
- 126 Acredito que o fator de maior peso na equação chamada implantação bem-sucedida dos PCPs na contabilidade do Exército seja a infraestrutura como um todo, tanto no sentido de material quanto de pessoal.
- 128 A infraestrutura de pessoal desempenha um papel significativo na implantação dos PCP na contabilidade do Exército.
- 135 Já existem cursos online e palestras presenciais, mas acho que deveria haver uma habilitação condicionante para o exercício de certas funções que envolvem procedimentos contábeis. Hoje o militar assume determinados cargos/funções sem conhecimentos básicos e fundamentais. Acho que isso coloca em risco o Exército e o próprio militar.
- 141 Uma infraestrutura bem elaborada e consolidada pode auxiliar na implantação dos PCP.
- 165 Considero de muita relevância a existência de infraestrutura adequada, haja vista propiciar melhores condições de trabalho aos agentes e conseqüentemente maior boa vontade em implantar os pcp.
- 168 É necessário dar a devida importância a infraestrutura adequada e ter pessoal qualificado e que consiga executar as funções relativas à contabilidade.
- 182 Uma infraestrutura adequada desempenha, sem sombra de dúvida, um papel fundamental na implantação dos PCP, já que permite que o processo tenha fluência, sem solução de continuidade.
- 185 Acredito que se deve realizar um processo de ensinamento para a Força como um todo, com o intuito de padronizar a implantação dos PCP na contabilidade do Exército
- 204 Quanto a infraestrutura desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército, creio que se deve principalmente, a utilização de software que permitam que as informações sejam compartilhadas, o que de certa forma, hoje, não é possível.
- 206 A postura dos órgãos que compõe a infraestrutura da contabilidade do exército implicará sensivelmente na implantação dos PCP. Percebe-se um reestruturação na dinâmica de capacitação pelo IEFEx muito favorável ao processo. As orientações (presenciais, documentais) e inspeções também contribuem para tal implantação.
- 225 É questão de adequação e instrução aos militares e servidores que desempenham papel nas atividades que exigem o conhecimento técnico contábil.
- 246 Creio que com a devida capacitação dos agentes envolvidos, estes se tornarão disseminadores deste conhecimento dentro de suas OM, fato que facilitará a implantação dos PCP na contabilidade do Exército.

- 355 A infraestrutura atual está em mudança devido à migração para o SIGELOG que, a princípio dará mais transparência e assim maior controle na gestão patrimonial, à medida que irá integrar os diversos processos, desde a aquisição até a descarga
- 360 A infraestrutura, conforme aponta o próprio questionário, é um dos quesitos a serem considerados, e envolve formação especializada, investimentos em TI, e estrutura organizacional do Exército, a qual é mais vocacionada e familiarizada às atividades de cunho operacional.
- 363 A necessidade de customizar alguns procedimentos à realidade das OM, pode ser um entrave a implantação mais eficiente dos PCP
- 411 Ao nosso ver, a estrutura organizacional do nosso Exército está bem estrutura e em constante atualização, de acordo com as novas demandas, atinentes à mensuração contábil, e nesse sentido, podemos observar a contratação de muitos OTT (Oficiais Técnicos Temporários) e STT (Sargentos Técnicos Temporários) da área contábil, que estão ajudando de sobremaneira na implantação dos PCP na Força Terrestre.
- 414 Acredito que a infraestrutura de software e apoio do escalão superior ajuda ao agente, entretanto, pode-se abrir mais cursos e estágios no sentido de dar base ao agente público a respeito da parte de contabilidade pública e AFO.
- 417 A infraestrutura é a principal ferramenta de mudança e adequação, atuando no auxílio e na fiscalização dos procedimentos
- 460 A infraestrutura é um fator essencial para a implantação bem-sucedida de novos processos. Somando a este a estrutura de pessoal capacitado, de modo a implementar os novos processos e acompanhá-los de forma adequada. Resultando na simplificação dos trâmites internos, agilidade nos procedimentos, redução de falhas e otimização de tempo.
- 484 Acho que a infraestrutura de pessoal do Exército é o principal fator que pode afetar a implantação dos PCP, pois várias vezes temos operadores que não tem o conhecimento (formação) de suas atividades.
- 501 Vai ser o fator principal de importância, principalmente relacionada à adequação do QCP ou reorganização das seções administrativas para essa implantação.
- 506 É relevante o papel da infraestrutura no sentido de possibilitar a implementação da nova sistemática a ser adotada, com suporte de meios materiais e recursos humanos, devidamente qualificados por meio de treinamento adequado.
- 518 Os canais de comunicação precisam interagir e se complementarem para uma adequada fluidez da informação em tempo hábil.

Crítica ao papel da infraestrutura

Respondente	Resposta
10	Acredito que o fato de ter muitos militares que não possuem formação contábil/administrativo nas funções da administração é um fator de dificuldade na implementação.
16	É preciso uma ação mais efetiva o Órgão Central do Governo Federal, dos Conselhos de Contabilidade e outros órgãos. A estrutura do Exército não vai mudar para revolucionar a Contabilidade do Setor Público do Brasil.
38	A estrutura afeta um pouco, principalmente pela falta de pessoal mais técnico nas OM operacionais.

- 60 A falta de pessoal qualificado afeta a implantação do PCP bem estruturado.
- 62 O Exército possui infraestrutura para implantação do PCP, porém, deve capacitar o pessoal de forma a entender o seu funcionamento.
- 72 Tem que ter uma infraestrutura mais moderna e adequada para a Adm EB.
- 77 Sistemas auxiliares utilizados para cálculos e registros de provisão/depreciação/amortização/danos ao erário/contratos poderiam ser centralizados na esfera federal, como sistema de apoio ao SIAFI.
- 134 No que tange aos órgãos de direção e controle o Exército está bem desenvolvido quantitativa e qualitativamente, devendo sofrer com algumas deficiências na ponta da linha (UG), devido a falta de capacitação dos agentes da administração das diversas OM do EB.
- 138 Bom, estão sendo atualizados softwares e novos estão sendo lançados, há disponibilidade de treinamentos específicos, há DIExs que nos orientam sobre prazos, novas normas e informações necessárias para uma boa demonstração contábil. Enfim, a infraestrutura está buscando desempenhar um papel significativo de acordo com as demandas de informações contábeis. A modificação estrutural de ICFEx para CGCFEx é prova dessa busca de desempenho. Por outro lado, foram disponibilizados treinamentos aos agentes da administração, e hoje temos treinamentos para o Fiscal Administrativo, para o Conformador Documental, para os agentes da SALC etc, tudo isso dentro do Exército Brasileiro. Desta forma minha percepção é a de que a implantação neste ente da federação será bem-sucedida a partir do momento que o pessoal for se atualizando, que os treinamentos forem sendo realizados pelos agentes da administração, bem como a aquisição de equipamentos mais modernos a fim de que as necessidades de configuração de toda essa malha digital possam ser atendidas.
- 164 Como em todos os setores precisamos de mais pessoal especializado
- 200 Faz-se necessário um efetivo maior dentro da administração do exército e uma atualização nos sistemas de administração financeira.
- 202 A demanda administrativa (orçamento, patrimônio, contabilidade e finanças) cada vez maior não acompanha a pouca disponibilidade de pessoal para ocupação das funções administrativas no âmbito do EB.
- 207 A preparação do pessoal que trabalha nas atividades de controle patrimonial. Infelizmente, a grande rotatividade de pessoal e a falta de capacitação, no que tange ao assunto em comento, torna-se uma grande barreira.
- 209 Acredito que a infraestrutura é fator determinante para a implantação, uma vez que as UG têm diversas missões administrativas e operacionais, contando com um efetivo muito inferior ao ideal. Além disso, os agentes da administração das UG são, em grande parte, infantis, cavalarianos, artilheiros, os quais não tem o conhecimento técnico adequado para exercer a função em que estão inseridos. O PCP surge como um grande plano de controle, porém, para ser efetivo, há necessidade de capacitação e adaptação, para que se insira de maneira efetiva ao EB.

- 264 Para isso, além do grande suporte que já é realizado com a capacitação a distância pelo sistema de ensino do exército o conhecimento poderia ser maior, com cursos e palestras específicas sobre os objetivos aos quais querem ser alcançados, tendo em vista que grande parte dos agentes da administração não tem formação específica nas diversas áreas dos quais atuam.
- 277 Falta profissionais de contabilidade na maiorias das OM.
- 310 A infraestrutura para implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército ainda requer que seja priorizado a efetiva capacitação dos agentes envolvidos, a checagem de como esse conhecimento vem sendo aplicado pela ponta da linha, para que sejam corrigidos rumos nesse processo. Assim, se faz necessária a conscientização e capacitação também de militares que desempenham funções primordiais dentro de administração das Unidades, como os Fiscais Administrativos e Ordenadores de Despesas, para que eles não fiquem com um nível de conhecimento contábil aquém daquele necessário para as funções exercidas.
- 364 Em unidades de corpo de tropa isoladas, normalmente a infraestrutura não é totalmente eficiente, sendo constituída de equipamentos e componentes obsoletos, o que dificulta o trabalho administrativo em qualquer situação, logo também dificulta no caso de aplicação de novas normas.
- 365 Considero que a infraestrutura é adequada para a implantação bem-sucedida dos PCP, porém a rotatividade dos militares especializados pode comprometer a implantação.
- 369 A necessidade de pessoal qualificado e especializado, principalmente com formação em contabilidade, para as funções que atuam diretamente no controle contábil no âmbito da OM.
- 399 A adequação da infraestrutura é um dos pontos iniciais a serem remodelados, com o objetivo de implementar os PCP de uma forma mais efetiva dentro da estrutura de contabilidade do Exército.
- 401 É necessário que todos os agentes executores tenham pleno conhecimento prático sobre os procedimentos, além disso, também é necessário que tenha um lugar certo para fazer a consulta em caso de divergências, ou seja, somente com um ambiente de suporte forte é possível realizar as atividades administrativas sem problemas.
- 405 A infraestrutura do Exército pode ser um meio complicador na aplicação dos PCP, uma vez que atualmente já faltam materiais, principalmente de informática.
- 435 Terá que haver adequações de pessoal, capacitações, bem como de sistemas.
- 437 Temos que melhorar em vários níveis, pois estamos inseridos em uma cultura organizacional hierarquizada que levará algum tempo para chegarmos ao objetivo comum.
- 462 Os militares que executam a contabilização dos atos e fatos nas suas OM, em sua maioria, não têm formação técnica para executar essa tarefa, o que dificulta o trabalho
- 465 Requer maior atenção, adequações e investimentos, para que ocorra a implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército.
- 479 É de grande importância a contratação de efetivo técnicos ou de boa capacitação para um bom desempenho na implantação

- 541 Nas OM de tropa existe uma dificuldade em se mobiliar as seções relacionadas com esses assuntos administrativos com pessoal adequadamente capacitado.
- 546 A infraestrutura desempenhar um papel significativo na implantação dos PCP na contabilidade do Exército devendo levar em consideração a locação de pessoal, na qual o executor das atividades administrativas, normalmente, deva possuir formação específica para a função que desempenha.
- 554 A Administração Pública é muitas vezes desconecta, no sentido de que cada setor se preocupa em resolver seus problemas sem preocupação com o todo é as rotinas contábeis precisam evidenciar a gestão como um todo.
- 556 No meu ponto de vista, a parte mais crítica nesse sentido é a formação específica de pessoal no Exército não possuir a formação específica para a função que desempenha.
- 587 Aperfeiçoar o pessoal a ser empregado nas seções que trabalham com contabilidade, evitando as sucessivas trocas de funções.
- 589 Para a implantação bem-sucedida dos PCP na contabilidade do Exército seria necessário capacitar pessoal exclusivo para às atividades administrativas e valorizá-los.
- 601 A ideia de que a contabilidade das unidades é realizada sem a participação direta de técnicos contábeis ou contadores, os quais estão lotados nas setoriais, distantes da UG, permite a ocorrência de erros, não de registro, mas de rotinas inadequadas, onde o que está registrado não representa a realidade do patrimônio.

Bloco 4 - De forma resumida, qual a sua percepção sobre o treinamento desempenhar um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCP?

A importância do papel dos treinamentos

Respondente	Resposta
4	Somente com pessoal qualificado para o exercício da função será possível essa implantação bem-sucedida. No EB, principalmente, muitos assumem funções para as quais não se tem o me ir conhecimento até aquele primeiro contato.
45	O treinamento possibilita capacitar os agentes para as novas rotinas da contabilidade pela adoção de novas normas.
47	Creio que o treinamento e a busca constante no aprendizado trarão as melhorias desejadas pela implantação do Sistema.
63	Padronizar os procedimentos evitando possíveis restrições contábeis.
64	Sem treinamento eficiente, não é possível implantar qualquer mudança no ambiente governamental.
68	O treinamento é a base para a formação e consolidação do conhecimento.
72	Qualificação do pessoal que compõem os diversos setores da Adm das OM.
94	Treinamento é fundamental, principalmente, no Exército, onde há bastante movimentação de pessoal.
134	Acredito ser imprescindível o treinamento para a capacitação do pessoal e a correta implantação dos PCP no âmbito militar.

- 138 Treinamento ajuda, auxilia, capacita, informa e por conseguinte desempenha um papel significativo na implantação dos PCP. Tenho realizado alguns destes treinamentos, e isso tem me ajudado cada vez mais na operação das novas tecnologias disponibilizadas. Minha percepção é de que os treinamentos são de importante relevância para a implantação bem-sucedida dos PCP.
- 155 Porque a capacitação contínua de ´pessoal é necessária e fundamental para a implantação do PCP.
- 180 O treinamento tem como base a capacitação do pessoal para um melhor entendimento do processo habilitando o mesmo nas execuções e tomadas de decisões.
- 182 O treinamento do pessoal envolvido é fundamental, uma vez que permitirá que a implantação ocorra com ocorrência mínima de incorreções.
- 204 Com essas novas mudanças, os treinamentos são imprescindíveis para o bom andamento do trabalho na Administração Pública Militar, e a força disponibiliza cursos e estágios para seu pessoal.
- 212 Capacitação do pessoal de modo a ficar apto a se inserir em um novo sistema ou se adequar aos novos procedimentos.
- 234 É um ponto fundamental nessa implantação, pois deve-se capacitar todos os agentes da administração envolvidos nesse processo, para que essa implantação seja efetivamente bem satisfatória.
- 248 Ajuda muito na capacitação dos atuais e dos novos agentes da administração
- 264 O treinamento e o conhecimento são fatores imprescindíveis para a implantação dos PCP tendo em vista que grande parte dos agentes da administração não tem formação específica para as funções que exercem.
- 276 O treinamento contínuo é essencial para a implantação não só dos PCP's, mas de todo e qualquer aperfeiçoamento referente a procedimentos da gestão da coisa pública. Atualmente, em relação à implantação dos PCP's, esses treinamentos têm sido insuficientes.
- 325 Acredito que o treinamento é elemento fundamental para qualquer adaptação dos operadores à utilização de novos sistemas, de forma que possam ter o maior proveito possível das funcionalidades disponibilizadas nos softwares.
- 351 Nem todos os envolvidos no processo são especialistas em contabilidade. Portanto, principalmente para esses agentes, é fundamental a capacitação.
- 355 é fundamental ja que na imensa maioria das OM nao há pessoal capacitado para função
- 363 A difusão de conhecimento, padronização de rotinas e processos auxiliam na obtenção do sucesso
- 369 Tendo em vista a necessidade de formação específica, o treinamento funciona de maneira paliativa, no âmbito das OM.
- 382 A melhor capacitação dos militares, assim como a alocação de pessoal capacitado nas funções específicas para exercerem suas funções, facilitaria bastante a implantação dos PCP na contabilidade do Exército
- 417 O treinamento é a base da mudança, sem ele todas as ações se tornam dificultadas e não padronizadas.

432	O profissional deve possuir cabedal técnico adequado para desempenhar sua função com primazia. Logo, o treinamento proporciona um desempenho adequado na implantação bem-sucedida dos PCP.
441	O treinamento aperfeiçoa o conhecimento teórico.
506	É de vital importância o treinamento adequado, visando à implantação bem-sucedida dos PCP.
508	A capacitação é fundamental para a compreensão de novos procedimentos contábeis
570	O treinamento é essencial para a perfeita operacionalidade e funcionalidade do sistema.
576	O treinamento capacita os executores. Quando os executores são capacitados tecnicamente, os resultados são positivos.

Crítica ao papel dos treinamentos

Respondente	Resposta
16	O foco da capacitação tem sido o controle orçamentário e licitações, salvo ações isoladas que buscam uma visão mais técnica, porém não encontram eco junto aos colegas, nem mesmo no grupo de contadores do WhatsApp.
35	não há treinamento adequado pra a aquisição de conhecimento... hoje simplesmente disponibilização uma muito conteúdo que demanda tempo e são poucos didáticos.
38	O treinamento é realizado através de cursos disponibilizados EAD e possuem conteúdo satisfatório para auxiliar os operadores.
150	Devemos atingir o máximo de capacitação profissional para a implantação ser bem-sucedida.
164	Treinamentos <i>online</i> , capacitam em parte o pessoal.
168	É importante, mas precisa estar acessível a todos os envolvidos no processo
171	O treinamento é fundamental. E o Exército NÃO proporciona. Oferecer cursos EAD não é solução definitiva e capaz de suprir as necessidades. Não é dada a devida importância à Administração Pública no âmbito do Exército Brasileiro. Os poucos profissionais militares capacitados cursaram no meio civil e agora nem esse incentivo existe mais.
192	O melhor seria alocar pessoas com conhecimentos, promovendo capacitação continuada destes agentes.
202	É perceptível o aumento da disponibilização de cursos e treinamentos online, contudo, a capacitação presencial deve ser reforçada.
207	Os treinamentos poderiam ser mais aprofundados; a grande rotatividade de pessoal prejudica bastante a atividade; quando um agente aprofunda o conhecimento, ou é transferido, ou solicita transferência, ou é realocado dentro da Unidade em outra função, apenas para cumprir a determinação de "oxigenar as seções", não deixando um militar muito tempo na função.
240	É preciso que novos cursos de capacitação sejam realizados para nivelar o conhecimento ajudando no processo de implantação dos PCP.
243	Creio que os estágios na modalidade EAD são ótimas ferramentas para capacitação dos militares que trabalham na área.

- 266 O treinamento teria melhor resultado se fosse direcionado para militares da área administrativa e contábil de formação e não feitos por militares sem a bagagem acadêmica e técnica necessária.
- 286 Podem ser utilizadas mais as plataformas de treinamento do Exército, como o Portal da Educação, por intermédio do IEFEx, para ofertar mais treinamentos direcionados especialmente ao tema. Contudo, é possível absorver detalhes dos conhecimentos relacionados aos PCP nos Estágios destinados aos Chefes do Setor Financeiro, por exemplo.
- 299 Todo agente da administração deve se preocupar em se atualizar com relação às novas funções e vejo que o Exército tem se preocupado em capacitar seu pessoal pra isso.
- 300 Creio que o treinamento é de suma importância para implantação dos PCPs, visto que o agente executor necessita receber a informação de forma simples e sucinta, pois a rotina da seção nos demanda envolvimento integral, havendo pouco tempo para aprimoramento.
- 399 Ainda é necessário dar maior ênfase na capacitação de pessoal, incrementando os cursos disponíveis com a exposição de situações reais, nas quais se esteja empregando os novos PCP. Além disso, expor as diferenças das rotinas adotadas anteriormente com as novas práticas exigidas.
- 414 Acredito que os estágios fornecido focam em procedimentos, mas não dão base necessária para entender as razões daquele procedimento, o que leva ao agente apenas a seguir o procedimento sem ter noção de todas as consequências que podem afetar nos planos de conta, orçamento e etc...
- 546 Os agentes da contabilidade do Exército devem ter postura ativa em buscar a capacitação sobre os PCPs.
- 551 O Exército deve promover a capacitação continuada de seu pessoal.
- 554 Inicialmente o exército promoveu treinamentos, os seminários, reunindo contadores de todas as setoriais, anualmente, porém, atualmente isso não ocorre mais e faz falta para a padronização de entendimentos.
- 559 Acredito que possam ter seminários ou simpósios voltado para cada agente administrativo, como chefe da SALC, setor de material, setor financeiro, entre outros. Com especialistas onde ideias novas e ordens novas poderiam ser passadas.
- 601 No início do processo de implantação das novas normas ocorreram treinamentos, entretanto, nos últimos anos deixaram de existir ou de ser divulgados.

Bloco 5 - Qual sua percepção sobre a importância do envolvimento dos atores da convergência na implantação dos PCP no Exército Brasileiro?

A importância do papel do envolvimento dos atores da convergência

Respondente	Resposta
28	Atuação ativa é essencial para a implementação efetiva, devendo estes propor ao seu órgão as mudanças necessárias.

- 62 O Exército deve motivar seus quadros para a implantação do PCP, tanto contadores como operadores dos sistemas.
- 77 Envolver pessoas que desempenham tais rotinas, em minha opinião, significa capacitá-las com treinamento e apoio técnico às vidas no processo de aprendizagem de novas rotinas.
- 94 Tem que haver a participação do comando, como prioridade, e participação dos contadores para implantação plena.
- 103 Os atores envolvidos na convergência exercem papel fundamental pois são responsáveis em disseminar conhecimentos e procurar mudar a cultura da ênfase na contabilidade orçamentária.
- 138 São de fundamental importância, devendo se atualizar, buscando realizar os novos treinamentos, se atualizando de como deve ser lançado os novos sistemas e principalmente seu envolvimento deve ser proativo a fim de que os PCP sejam lançados tempestivamente e dentro das normativas vigentes.
- 182 O envolvimento dos atores envolvidos é fundamental, uma vez que, dessa forma, o processo de implantação será consistente e adequado.
- 198 O envolvimento ativo e eficiente dos agentes pode ser um fator facilitador da implantação dos PCP no EB.
- 202 Fundamental, em virtude da rotatividade das funções no EB e dinâmica das legislações e procedimentos.
- 215 Se todos tiverem uma opinião convergente na implantação os objetivos seriam alcançados com maior facilidade.
- 345 Nossos agentes da contabilidade, sejam eles contadores ou não, tem sim a capacidade de promover a aprendizagem em nossas organizações, assumindo assim a adoção de reformas e atitudes favoráveis para esta reforma ou implantação dos PCPs.
- 363 A conscientização e o convencimento da necessidade de adequação ao PCP ajudarão na implantação do PCP
- 411 O envolvimento organizacional já é uma característica inerente aos militares do Exército, uma vez que esses têm por missão primordial manter a imagem da Força perante à sociedade brasileira.
- 540 Poderão estimular o envolvimento dos demais atores do processo
- 546 Promover a aprendizagem organizacional para a implantação dos PCPs.
- 558 Toda mudança gera uma reação contrária, acho que à medida que os agentes tenham que mudar suas rotinas e constatando-se que essa nova rotina é realmente melhor (mais prático e fácil para o usuário), esses atores irão se envolver mais na convergência na implantação dos PCP no Exército Brasileiro.

Crítica ao papel do envolvimento dos atores da convergência

Respondente	Resposta
16	É preciso maior incentivo do Órgão Central de Contabilidade e dos Conselhos de Contabilidade.
45	Em uma estrutura hierarquizada as mudanças somente se tornam efetivas se houver interesse, participação e adesão do comando.
50	Os atores da convergência na implantação dos PCP serão de suma importância, mas terão que possuir capacidade de convencimento, tenho em vista que, os tomadores de decisões não são contadores.

- 60 Os contadores do Exército possuem um engajamento muito maior em todos os processos do que os não contadores.
- 106 O envolvimento dos atores é de suma importância, mas a falta de militares capacitados nas OM (contadores), faz com que a dedicação e o envolvimento fiquem prejudicados.
- 146 Todos os agentes da administração, diretamente ou indiretamente, são responsáveis pela implantação dos PCP no Exército Brasileiro.
- 155 Os agentes da contabilidade no Exército devem buscar se adaptar as novas orientações dos PCP para que as mudanças na implantação dos PCP tenham êxito.
- 276 Atualmente, não visualizo um envolvimento massivo dos atores da convergência na implantação dos PCP's no EB, principalmente daqueles que não estão nos CGCFEx. Porém é de extrema importância que todos os atores, seja nos órgãos de controle, seja nas UG, se envolvam no processo.
- 288 Cada profissional contábil é dotado de conhecimento mínimo para exercer a função. Cabe a ele buscar aprimorar e atualizar seus conhecimentos. Cada entidade demanda uma situação específica que será avaliada pelo contador. O Exército é uma entidade pública que deve tornar seus gastos transparentes aos órgãos competentes. Envolvendo assim, a análise dos numerários utilizados e quais foram as finalidades. Havendo alguma improbidade ou imprudência, é certo tomar decisões adequadas.
- 331 Existe uma grande utopia entre os órgãos técnicos e as OM "ponta de linha" com relação a assuntos contábeis e financeiros. Não há informação/treinamento suficiente para as OM corpo de tropa sobre PCP. As OM não possuem contadores ou agentes de administração experientes. O esvaziamento das OM por parte dos militares mais antigos impede a colocação de pessoal maturado nas funções administrativas. No que tange as normas contábeis, são realizados apenas os processos obrigatórios. Não há cabedal de conhecimento para aprofundar o assunto.
- 482 É necessário que todos estejam dispostos a aplicação, percebo forte resistência ao novo.
- 516 Não foi percebido, dentro do Exército, nenhum envolvimento de atores no processo de convergência. É de vital importância o envolvimento de todos os atores neste processo.
- 583 Há necessidade de maior envolvimento dos não contadores.
- 601 Considerando a estrutura hierarquizada das Forças Armadas, as mudanças precisam ser avaliadas principalmente pelo comando em cada escalão, a começar pelo Cmt Ex.

APÊNDICE J – Teste de Normalidade dos dados do questionário

Bloco 1	Bloco 2	Bloco 3	Bloco 4	Bloco 5
> shapiro.test (B1A1)	> shapiro.test (B2A1)	> shapiro.test (B3A1)	> shapiro.test (B4A1)	> shapiro.test (B5A1)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A1	data: B2A1	data: B3A1	data: B4A1	data: B5A1
W = 0.83527, p-value < 2.2e-16	W = 0.72128, p-value < 2.2e-16	W = 0.91039, p-value = 4.06e-16	W = 0.84058, p-value < 2.2e-16	W = 0.85283, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A2)	> shapiro.test (B2A2)	> shapiro.test (B3A2)	> shapiro.test (B4A2)	> shapiro.test (B5A2)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A2	data: B2A2	data: B3A2	data: B4A2	data: B5A2
W = 0.81461, p-value < 2.2e-16	W = 0.68205, p-value < 2.2e-16	W = 0.85419, p-value < 2.2e-16	W = 0.8458, p-value < 2.2e-16	W = 0.79868, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A3)	> shapiro.test (B2A3)	> shapiro.test (B3A3)	> shapiro.test (B4A3)	> shapiro.test (B5A3)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A3	data: B2A3	data: B3A3	data: B4A3	data: B5A3
W = 0.81051, p-value < 2.2e-16	W = 0.72912, p-value < 2.2e-16	W = 0.90601, p-value < 2.2e-16	W = 0.88778, p-value = 3.406e-14	W = 0.84697, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A4)	> shapiro.test (B2A4)	> shapiro.test (B3A4)	> shapiro.test (B4A4)	> shapiro.test (B5A4)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A4	data: B2A4	data: B3A4	data: B4A4	data: B5A4
W = 0.73032, p-value < 2.2e-16	W = 0.66611, p-value < 2.2e-16	W = 0.86103, p-value < 2.2e-16	W = 0.45038, p-value < 2.2e-16	W = 0.84488, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A5)	> shapiro.test (B2A5)	> shapiro.test (B3A5)	> shapiro.test (B4A5)	> shapiro.test (B5A5)

Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A5	data: B2A5	data: B3A5	data: B4A5	data: B5A5
W = 0.73195, p-value < 2.2e-16	W = 0.8152, p-value = 7.847e-14	W = 0.85643, p-value < 2.2e-16	W = 0.87901, p-value = 8.723e-15	W = 0.85472, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A6)	> shapiro.test (B2A6)	> shapiro.test (B3A6)	> shapiro.test (B4A6)	> shapiro.test (B5A6)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A6	data: B2A6	data: B3A6	data: B4A6	data: B5A6
W = 0.81166, p-value < 2.2e-16	W = 0.8495, p-value = 2.401e-12	W = 0.75882, p-value < 2.2e-16	W = 0.65656, p-value < 2.2e-16	W = 0.78704, p-value < 2.2e-16
> shapiro.test (B1A7)	> shapiro.test (B2A7)	> shapiro.test (B3A7)	> shapiro.test (B4A7)	> shapiro.test (B5A7)
Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test	Shapiro-Wilk normality test
data: B1A7	data: B2A7	data: B3A7	data: B4A7	data: B5A7
W = 0.78181, p-value < 2.2e-16	W = 0.8658, p-value = 1.476e-11	W = 0.90171, p-value < 2.2e-16	W = 0.88312, p-value = 1.638e-14	W = 0.88646, p-value = 5.836e-15

Onde: B = Bloco de questões e A = Assertiva/Questão.

Anexo A: Normas brasileiras de contabilidade do setor público (NBC TSP) convergidas às normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS)

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação
			IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35

NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21)	não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Fonte: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>