

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

**ARTUR ALBINO BARBOZA**

**ADOÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO  
EXÉRCITO BRASILEIRO NA PERCEPÇÃO DE MEMBROS DE SUAS SETORIAIS  
CONTÁBEIS**

**São Leopoldo  
2017**

ARTUR ALBINO BARBOZA

**ADOÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO  
EXÉRCITO BRASILEIRO NA PERCEPÇÃO DE MEMBROS DE SUAS SETORIAIS  
CONTÁBEIS**

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

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

São Leopoldo

2017

B238a Barboza, Artur Albino  
Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública  
no Exército Brasileiro na percepção de membros de suas setoriais  
contábeis/ por Artur Albino Barboza – 2017.  
119 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos  
Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São  
Leopoldo, RS, 2017.

“Orientador: Dr. Clóvis Antônio Kronbauer.”

1. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).  
2. Exército Brasileiro. 3. Convergência. 4. Contabilidade pública. I.  
Título.

CDU: 657:355(81)

Catálogo na Publicação:  
Bibliotecário Alessandro Dietrich - CRB 10/2338

ARTUR ALBINO BARBOZA

**ADOÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO  
EXÉRCITO BRASILEIRO NA PERCEPÇÃO DE MEMBROS DE SUAS SETORIAIS  
CONTÁBEIS**

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

Aprovado em 28 de março de 2017

**BANCA EXAMINADORA**

---

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

---

Prof. Dr. Ernani Ott  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

---

Prof. Dr. Cristiano Machado Costa  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

---

Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente  
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Dedico este trabalho aos meus pais (Neide e Mario) que, mesmo não possuindo formação acadêmica, souberam me mostrar o caminho do conhecimento.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Exército Brasileiro por ter proporcionado mais um passo em minha formação acadêmica;

Ao Professor Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, meu orientador, pelos direcionamentos sempre precisos, pela paciência e respeito;

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

Ao meu filho Bruno pela inspiração em minha vida;

Aos meus familiares pelo apoio e incentivo;

Aos professores do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, em especial ao Dr. Ernani Ott e Dr. Cristiano Machado Costa, pelos ensinamentos e pelas contribuições nesta dissertação;

Aos integrantes da Seção de Contabilidade da 3ª ICFEx pela amizade e apoio no período de realização do mestrado;

Aos colegas de todas as ICFEx que gentilmente cederem um pouco do precioso tempo para responder a pesquisa desta dissertação;

Aos colegas de turma de mestrado;

Aos funcionários do PPG;

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

Muito obrigado!

## RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo principal avaliar a percepção dos integrantes das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) sobre convergência da contabilidade pública brasileira às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), no âmbito da Força Terrestre. Utiliza-se como suporte a teoria institucional para estudar as alterações ocorridas neste novo padrão contábil. Para o desenvolvimento do estudo, uma amostra de 71 militares respondeu uma *survey* com quatro blocos de questões pautados nos seguintes aspectos: Bloco I - interpretação das normas; Bloco II - percepção das normas; Bloco III - custo x benefícios da implantação das IPSAS; e o Bloco IV - responsabilidade educativa. A partir destes blocos, são desenvolvidas as hipóteses de pesquisa que foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*) para solução dos objetivos propostos. As análises quantitativa e qualitativa dos dados coletados permitiram chegar aos resultados que no bloco I (*t-student* 19,7453; *p-valor* 0,0000), rejeitando a hipótese nula a uma significância de 1%; o Bloco II apresentou o resultado do teste *t-student* 17,0015 e *p-valor* 0,0000, levando para a rejeição da hipótese nula a uma significância de 1%; o Bloco III (*t-student* 14,5517; *p-valor* 0,0000) também confirmam a rejeição da hipótese nula a uma significância de 1%; e, por fim, no Bloco IV (*t-student* 7,0576; *p-valor* 0,0000) não se rejeita a hipótese alternativa, a uma significância de 1%. Desta forma, conclui-se que a implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, em especial no Exército Brasileiro, está sendo vantajosa e que esse processo de convergência está possibilitando ao Brasil percorrer um importante caminho na busca de uma legitimidade internacional.

**Palavras-chave:** IPSAS. Exército Brasileiro. Convergência. Contabilidade Pública.

## ABSTRACT

This research has as main objective to evaluate the perception of the members of the Provinces of Accounting and Finance of the Army (ICFEx) on convergence of the Brazilian public accounting to the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), within the scope of the Land Force. Institutional theory is used to support the changes in this new accounting standard. For the development of the study, a sample of 71 military personnel answered a survey with four blocks of questions based on the following aspects: Block I - interpretation of the norms; Block II - perception of norms; Block III - cost x benefits of IPSAS implementation; And Block IV - educational responsibility. From these blocks, the research hypotheses were developed that were submitted to the test of mean difference (t-student) to solve the proposed objectives. The quantitative and qualitative analyzes of the collected data allowed to reach the results that in block I (t-student 19.7453; p-value 0.0000), rejecting the null hypothesis at a significance of 1%; Block II presented the t-student test result 17.0015 and p-value 0.0000, leading to the rejection of the null hypothesis at a significance of 1%; Block III (t-student 14,5517; p-value 0.0000) also confirm the rejection of the null hypothesis at a significance of 1%; And, finally, in Block IV (t-student 7.0576; p-value 0.0000), the alternative hypothesis is not rejected at a significance of 1%. In this way, it is concluded that the implementation of IPSAS in Brazilian public accounting, especially in the Brazilian Army, is being advantageous and that this process of convergence is enabling Brazil to take an important path in the search for international legitimacy.

**Keywords:** IPSAS. Brazilian Army. Convergence. Public Accounting.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização .....	20
Figura 2 - Fatores Constitutivos de Institucionalização .....	21
Figura 3 - Modelo Identificado de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público.....	27
Figura 4 - Modelo teórico da pesquisa .....	49
Figura 5 - Estrutura da Secretaria de Economia e Finanças (SEF).....	53
Figura 6 - Organograma das ICFEx .....	54
Figura 7 - As ICFEx e as respectivas Unidades Gestoras Vinculadas (UGV).....	55
Figura 8 - Relação das UGV, População e Amostra da pesquisa.....	64
Figura 9 - Percentual de respostas por gênero .....	65
Figura 10 - Faixa etária dos respondentes.....	66
Figura 11 - Posto e Graduação dos respondentes.....	67
Figura 12 - Tempo de serviço público dos respondentes.....	67
Figura 13 - Escolaridade dos respondentes.....	69
Figura 14 - Formação acadêmica dos respondentes .....	69
Figura 15 - Participação em cursos e palestras sobre a convergência .....	70
Figura 16 - Palavras mais importantes do Bloco I.....	78
Figura 17 - Palavras mais importantes do Bloco II.....	84
Figura 18 - Palavras mais importantes do Bloco III.....	91
Figura 19 - Palavras mais importantes do Bloco IV.....	98

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparação das abordagens de pesquisa em teoria institucional .....	18
Quadro 2 - Descrição das IPSAS em vigor .....	24
Quadro 3 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16 .....	26
Quadro 4 - Definição dos atores que compõem o modelo do novo sistema de informação da contabilidade aplicada ao setor público .....	28
Quadro 5 - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público .....	34
Quadro 6 - Resumo dos estudos referenciados .....	37

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resumo das UGV, População e Amostra da pesquisa.....	65
Tabela 2 - Perfil dos respondentes.....	68
Tabela 3 - Perfil acadêmico dos respondentes .....	70
Tabela 4 - Alfa de <i>Cronbach</i> .....	71
Tabela 5 - Estatísticas descritivas do Bloco I .....	72
Tabela 6 - Teste <i>t-student</i> das assertivas do Bloco I.....	74
Tabela 7 - Teste <i>t-student</i> do Bloco I .....	75
Tabela 8 - Estatísticas descritivas do Bloco II .....	79
Tabela 9 - Teste <i>t-student</i> das assertivas do Bloco II.....	81
Tabela 10 - Teste <i>t-student</i> do Bloco II .....	82
Tabela 11 - Estatísticas descritivas do Bloco III .....	85
Tabela 12 - Teste <i>t-student</i> das assertivas do Bloco III.....	87
Tabela 13 - Teste <i>t-student</i> do Bloco III .....	88
Tabela 14 - Estatísticas descritivas do Bloco IV.....	92
Tabela 15 - Teste <i>t-student</i> das assertivas do Bloco IV .....	94
Tabela 16 - Teste <i>t-student</i> do Bloco IV .....	95

## LISTA DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
D Cont	Diretoria de Contabilidade
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
EB	Exército Brasileiro
Ex	Exército
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IASB	<i>Internacional Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>Internacional Accounting Standards Committee</i>
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IFAC	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC T 16	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institucional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SISCUTOS	Sistema Gerencial de Custos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UG	Unidade Gestora
UGV	Unidade Gestora Vinculada

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	10
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.3 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	12
1.4 OBJETIVOS .....	13
<b>1.4.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>13</b>
<b>1.4.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>13</b>
1.5 JUSTIFICATIVA .....	14
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	14
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA</b> .....	<b>15</b>
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	15
<b>2.1.1 Conceitos de Instituição, Institucionalização e Legitimação</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1.2 As Vertentes da Teoria Institucional</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1.3 O Processo de Mudança Institucional e a Adoção das IPSAS no Brasil</b> ...19	
2.2 ASPECTOS NORMATIVOS DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....	22
<b>2.2.1 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público</b> .....	<b>23</b>
<b>2.2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público</b> .....	<b>25</b>
<b>2.2.3 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)</b> .....	<b>29</b>
2.3 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA.....	31
<b>2.3.1 Adoção do Regime Contábil de Competência Integral</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.2 Evidenciação das Variações Ocorridas no Patrimônio Público</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3.3 Adoção do Plano de Contas Único</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3.4 Alteração e Consolidação das Demonstrações Contábeis</b> .....	<b>35</b>
<b>2.3.5 Adoção do Sistema de Custos no Setor Público</b> .....	<b>36</b>
2.4 ESTUDOS ANTERIORES.....	37
2.5 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES.....	47
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>53</b>
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	53
3.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS ( <i>SURVEY</i> ).....	56
3.3 COLETA DOS DADOS.....	58
<b>3.3.1 Atividades Preliminares e Primeiro Pré-Teste</b> .....	<b>58</b>
<b>3.3.2 Segundo Pré-Teste e Validação do Instrumento de Pesquisa</b> .....	<b>59</b>

<b>3.3.3 Procedimento de Coleta dos Dados</b> .....	<b>60</b>
3.4 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS .....	61
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>64</b>
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS RESPONDENTES .....	64
4.2 ANÁLISE DE CONFIABILIDADE DOS DADOS .....	71
4.3 ANÁLISE DO BLOCO I - INTERPRETAÇÃO DAS IPSAS .....	72
<b>4.3.1 Estatísticas Descritivas do Bloco I</b> .....	<b>72</b>
<b>4.3.2 Análise Quantitativa</b> .....	<b>74</b>
<b>4.3.3 Análise Qualitativa</b> .....	<b>75</b>
4.4 ANÁLISE DO BLOCO II - PERCEPÇÃO DAS IPSAS .....	79
<b>4.4.1 Estatísticas Descritivas do Bloco II</b> .....	<b>79</b>
<b>4.4.2 Análise Quantitativa</b> .....	<b>81</b>
<b>4.4.3 Análise Qualitativa</b> .....	<b>82</b>
4.5 ANÁLISE DO BLOCO III - CUSTO X BENEFÍCIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS.....	85
<b>4.5.1 Estatísticas Descritivas do Bloco III</b> .....	<b>85</b>
<b>4.5.2 Análise Quantitativa</b> .....	<b>87</b>
<b>4.5.3 Análise Qualitativa</b> .....	<b>88</b>
4.6 ANÁLISE DO BLOCO IV - RESPONSABILIDADE EDUCATIVA .....	92
<b>4.6.1 Estatísticas Descritivas do Bloco IV</b> .....	<b>92</b>
<b>4.6.2 Análise Quantitativa</b> .....	<b>94</b>
<b>4.6.3 Análise Qualitativa</b> .....	<b>96</b>
4.7 SÍNTESE FINAL DAS ANÁLISES DOS DADOS.....	99
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>103</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	103
5.2 RECOMENDAÇÕES DE ESTUDOS FUTUROS .....	105
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>106</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>112</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo está dedicado à apresentação da contextualização, do problema de pesquisa, da delimitação do estudo, dos objetivos geral e específicos, da justificativa, assim como da estrutura da dissertação.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Nas últimas décadas tem-se percebido uma maior proximidade entre os países, principalmente, com o crescimento do comércio internacional, com o avanço nos meios de transportes e com o progresso tecnológico na área de comunicação. Estes fatos caracterizam uma nova ordem econômica mundial, na qual verifica-se uma interdependência entre as nações e, ao mesmo tempo, exige-se informações financeiras e contábeis padronizadas para permitir a comparabilidade. (DINIZ et al., 2015).

Com a perspectiva da linguagem universal de negócios, Fragoso et al. (2012), sugerem que em decorrência de seu padrão de mensuração e informação de eventos econômicos, a contabilidade, enquanto ciência social, é o “idioma” que deveria ser capaz de gerar um ambiente de comunicação com alcance, ao mesmo tempo, local e global.

Os mesmos autores afirmam ainda, que a busca contínua por uma universalização dos padrões e conceitos contábeis está cada vez mais acelerada, só que agora de forma mais sistemática, pois "perpassa desde um processo de adoção das normas, passando pela harmonização e agora apontando para a convergência com base nos padrões internacionais". (FRAGOSO et al., 2012, p. 435).

Este processo de universalização e convergência internacional dos padrões contábeis também ocorre no setor público, situação que pode ser observada nas diversas esferas da administração pública, tanto no Brasil com no âmbito global.

A partir do ano 2000, com a criação do Comitê do Setor Público pela *Internacional Federation of Accountants* – IFAC, começaram a ser emitidas as primeiras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, em inglês) voltadas para a contabilidade governamental. (CRUVINEL; LIMA; SANTOS, 2011).

No Brasil, de acordo com Pietro e Martins (2015), as diretrizes para a convergência da contabilidade pública às IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) começaram a ser estabelecidas com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25/08/2008, buscando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, além de refletir, com fidedignidade, o impacto das transações governamentais no patrimônio.

Ainda no ano de 2008, foram publicadas as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16). Em complemento, também foi publicada a NBC T 16.11, no ano de 2011, que trata sobre custos no setor público.

Porém, as aplicações na prática só entraram em vigor no início de 2015, com significativas alterações. As principais modificações na contabilidade pública brasileira foram relatadas pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul como: adoção do plano de contas único; regime contábil de competência integral; implementação de novos procedimentos patrimoniais; compatibilização com as novas demonstrações contábeis que passam a ser exigidas; e implantação de sistema de custos. (CRC/RS, 2014).

O impacto das alterações provocadas pelo processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais é o foco principal deste estudo.

## 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

No contexto apresentado, necessita-se verificar, como problema motivador deste estudo, se a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais está melhorando a contabilidade governamental, ou seja, se realmente o processo de tradução e interpretação das IPSAS está trazendo mais benefícios para a contabilidade pública brasileira do que custos e problemas. Sendo assim, entende-se que ao eleger o Exército Brasileiro como unidade a ser estudada, uma parcela das instituições brasileiras está sendo representada.

Considerando o exposto, o presente estudo buscou responder a seguinte pergunta de pesquisa: quais os reflexos da convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais no Exército Brasileiro?

### 1.3 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo foi realizado com base na recente convergência aos padrões contábeis internacionais. O trabalho limita-se apenas à esfera pública, não abordando as alterações ocorridas na contabilidade societária brasileira, que também se adequou ao regramento internacional.

Outro parâmetro restritivo do estudo refere-se ao público alvo pesquisado. A população utilizada é composta por membros das setoriais contábeis do Exército Brasileiro, pois são os que possuem o conhecimento necessário na esfera contábil, para opinar sobre o assunto abordado neste trabalho. Desta maneira, não foram coletados os dados de outros integrantes do Exército.

Cabe salientar que os demais usuários da informação contábil (outros órgãos públicos, população em geral, órgãos reguladores, entre outros) não são contemplados no universo pesquisado, ficando como sugestão de trabalhos futuros.

No dia 1º de janeiro de 2017, entrou em vigor a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, que revogou a Resolução CFC nº 750. Como a publicação foi feita com a pesquisa em andamento, não está contemplada no escopo da pesquisa. Mas, cabe ressaltar que os conceitos básicos apresentados inicialmente nas NBC T 16 permanecem inalterados, ou seja, estão apenas sendo substituídos por estrutura conceitual mais detalhada.

Além disto, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que regulamenta os procedimentos contábeis a serem adotados pela administração pública em todos os entes da federação encontra-se, atualmente, na 7ª edição, com a publicação em 22 de dezembro de 2016. Porém, foi utilizada a 6ª edição no presente estudo, pois era a edição que estava em vigor no exercício financeiro de 2016 (período da pesquisa).

Por fim, o estudo foca apenas na percepção das alterações ocorridas no Exército Brasileiro advindas da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil, não abordando questões relacionadas à gestão dos recursos públicos.

## 1.4 OBJETIVOS

Tendo como partida o problema de pesquisa já apresentado, foram desenvolvidos os seguintes objetivos: geral e específicos.

### 1.4.1 Objetivo Geral

Descrever os reflexos da adoção dos padrões internacionais de contabilidade no Exército Brasileiro, na percepção de membros de suas setoriais contábeis.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

Em complemento ao estudo, foram elencados os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever o perfil dos integrantes das setoriais contábeis do Exército Brasileiro;
- b) Verificar se os integrantes das setoriais contábeis do Exército entendem que a implantação das IPSAS tem proporcionado soluções para antigos problemas da contabilidade pública brasileira, permitindo a melhoria da qualidade da informação contábil;
- c) Identificar se os integrantes das setoriais contábeis do Exército acreditam que os benefícios estão sendo maiores que os custos na implantação das IPSAS;
- d) Constatar se na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS; e
- e) Inferir se os integrantes das setoriais contábeis do Exército têm a percepção que o processo de tradução e interpretação das IPSAS está inserindo ferramentas e conceitos padronizados na contabilidade pública brasileira que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Com as alterações do sistema contábil público brasileiro, aumentou-se a necessidade por estudos mais aprofundados que possam demonstrar a adaptação dos órgãos públicos a esta nova formatação. Por ser uma modificação recente, o trabalho visa apresentar uma contribuição para a literatura existente sobre o tema.

Conforme Varandas (2013), é de fundamental importância para os governantes, gestores públicos, contadores, órgãos de classe e acadêmicos o conhecimento da alteração que a contabilidade pública brasileira está implementando, pois o rumo pode mostrar características marcantes da administração pública do País.

Nesse contexto, torna-se relevante e necessário avaliar as perspectivas dos integrantes das setoriais contábeis do Exército Brasileiro sobre a nova realidade contábil empregada no setor público, a partir do início de 2015.

Por fim, em um dos estudos utilizados como base para o desenvolvimento das hipóteses neste trabalho, Diniz et al. (2015) verificam as vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira sob a ótica dos membros do GTCON (Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis). Como o supramencionado estudo busca a visão apenas dos responsáveis pela padronização, gerou-se, então, a necessidade de se verificar a opinião de pessoas efetivamente ligadas a prática da implantação, o que é proposto no presente trabalho.

## 1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está composta por 5 (cinco) capítulos, estruturada da seguinte forma: no capítulo 1 tem-se a introdução; no capítulo 2 é apresentada uma revisão de literatura para sustentação teórica dos assuntos desenvolvidos; no capítulo 3 é apresentada a metodologia de pesquisa empregada que é seguida pelos resultados e análises expostas no capítulo 4; as considerações finais e sugestões de estudos futuros são apresentadas no capítulo 5. Por fim, ainda fazem parte do estudo as referências e os apêndices.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo apresenta-se a Teoria Institucional como sustentação teórica das mudanças de rotinas provocadas pela convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Posteriormente são relatados os aspectos normativos e as mudanças ocorridas na contabilidade pública brasileira. Finalmente é apresentado o modelo teórico e as hipóteses propostas para a pesquisa.

### 2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Nos debates sobre as novas tendências teóricas e de investigação sociológicas está se tornando consensual, segundo Carvalho, Vieira e Silva (2012, p. 475), "apontar a perspectiva institucional como um dos construtos teóricos mais promissores juntamente com a perspectiva ecológica e de redes, para explicar o funcionamento e evolução da sociedade organizacional".

Para Pereira (2012, p. 278), "a Teoria Institucional é um dos modelos de análise em foco nos últimos 30 anos dos estudos organizacionais, ao lado de outros referenciais hegemônicos em teoria das organizações".

A teoria institucional, segundo Carvalho e Vieira (2003), tem suas origens na Alemanha em algumas formulações teóricas das últimas décadas do século XIX sobre o método científico. "No Brasil, a teoria institucional vem sendo crescentemente adotada como base para estudos empíricos desde o final dos anos 1980, por pesquisadores e grupos de pesquisa espalhados pelas diversas regiões do país". (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012, p. 474).

Diante do exposto, a seguir são apresentados conceitos ligados a teoria institucional e as respectivas contribuições para a revisão de literatura do presente estudo.

#### 2.1.1 Conceitos de Instituição, Institucionalização e Legitimação

De uma forma geral, "a teoria institucional busca entender por que as organizações adotam determinadas formas, buscando explicar homogeneidade ao invés de diferenciação". (PAULA, 2006, p. 28).

Para Pereira (2012) a teoria institucional tem se mostrado promissora nos estudos das organizações. O autor ainda complementa afirmando que esta teoria pretende "explicar os fenômenos organizacionais por meio da compreensão de como

as estruturas e ações organizacionais tornam-se legitimadas e quais as consequências nos resultados planejados para as organizações". (PEREIRA, 2012, p. 277).

Neste contexto, alguns conceitos voltados à teoria institucional precisam ficar bem claros para o prosseguimento desta revisão de literatura. Destaca-se a necessidade de entendimento da conceituação de instituição, institucionalização e legitimação.

Iniciando pela instituição, pode-se dizer que este termo possui o significado baseado, segundo Tatto (2005, p.35), em "conceitos relacionados ao verbo instituir que diz respeito a termos como *criar*, *constituir* ou *estabelecer*, até referindo-se a outras aplicações, como por exemplo, um componente ou fenômeno, produto da ação social".

Com isto, após certo período de tempo de desenvolvimento, um ambiente institucional é caracterizado por Guerreiro et al. (2005, p. 97) "pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade".

Diante do exposto, pode-se afirmar que o termo instituição refere-se à internalização de regras e normas de ação, que ao longo do tempo, são desenvolvidas, aceitas socialmente e, por fim, legitimadas. (TATTO, 2005, p.35)

A institucionalização pode ser definida como o processo de condicionamento às normas aceitas pela sociedade. Ainda pode ser relatada como a incorporação de regras, modelos e sistemas desenvolvidos ao longo da interação com a sociedade. (GUARIDO FILHO; MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 2009).

Por fim, na questão da legitimidade, "uma organização é considerada legítima se suas ações estiverem enquadradas no sistema vigente, no ambiente de normas, valores e crenças" (PASSOLONGO; ICHIKAWA; REIS, 2004, p.20).

Com base nos conceitos apresentados, o processo de convergência às IPSAS pode ser analisado como uma tentativa brasileira de institucionalizar conceitos da contabilidade pública empregados por diversos países do mundo. O intuito deste procedimento é buscar uma homogeneidade aos padrões internacionais e, com isto, fazer com que a sociedade aceite a institucionalização das normas contábeis em busca de uma legitimação global.

### 2.1.2 As Vertentes da Teoria Institucional

Uma breve revisão histórica dos estudos da teoria institucional, revela ao longo do tempo, de acordo com Carvalho, Vieira e Silva (2012, p. 475), "um percurso de rupturas, retomadas, tanto no quadro da teoria social quanto no quadro específico das instituições", o que provocou um surgimento de vertentes de estudos dentro desta teoria.

As ciências sociais têm despertado um interesse maior pela teoria institucional, onde Ignacio (2010), Reis (2008), Pereira (2012) e Guerreiro et al. (2005), sugerem que três enfoques desta teoria podem ser observados na literatura: nova sociologia institucional (*NIS – new institutional sociology*), nova economia institucional (*NIE – new institutional economics*) e velha economia institucional (*OIE - old institutional economics*).

O enfoque de cada uma delas tem características diferentes e podem ser abordadas da seguinte forma:

Para Reis (2008, p.27), a **Velha Economia Institucional** ou *Old Institutional Economics* (OIE) trata das relações entre os indivíduos no interior das organizações, onde o foco está direcionado para as chamadas microinstituições. Para o autor, o comportamento individual é uma parcela importante das instituições, pois direciona de forma contundente a vida social e organizacional.

Para Guerreiro et al. (2005), a caracterização da velha economia institucional (OIE) revela o seguinte:

As instituições desenvolvem-se pelo processo de *rotinização* da atividade humana. Dessa forma, as ideias de hábitos e instituições estão conectadas com o conceito de rotina. A caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. É importante observar que a existência de hábitos não exclui a ideia da intencionalidade do comportamento individual, e não significa que hábitos não possam ser modificados. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições. Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras. (GUERREIRO et al., 2005, p.99).

O termo **Nova Economia Institucional (NIE)** ou *New Institutional Economics* (NIE), conforme Paula (2006), foi utilizado em 1975 por Oliver Williamson, e tem sido uma das perspectivas científicas mais debatidas, recentemente, no mundo acadêmico nas ciências sociais e econômicas no Brasil.

Para Guerreiro et al. (2005) e Paula (2006), essa corrente contempla uma série de conceitos e realiza uma abordagem teórica relacionada aos arranjos institucionais

de contratos e organizações em ambiente competitivo e de desempenho econômico, onde a administração das empresas é disciplinada pela pressão competitiva dos mercados, ou seja, o foco da Nova Economia Institucional está concentrado nos conceitos de custos de transação.

Já a **Nova Sociologia Institucional** ou *New Sociological Economics* (NIS) é utilizada para o estudo de macro instituições com trabalhos relacionados à aceitação de princípios contábeis pela sociedade.

A Teoria Institucional, na vertente sociológica, é caracterizada por Reis (2008, p.30) como a "corrente teórica que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural".

Para Ignacio (2010), na atual conjuntura mundial, os diferentes tipos de mercados têm se tornado cada vez mais globalizados, o que vem provocando um aumento significativo de ingresso e saída de recursos nos países, advindos de qualquer nacionalidade. Por isso, é cada vez mais necessária a convergência das informações contábeis, pois onde as prioridades eram regionalizadas, tornaram-se globais. Desta forma, as escolhas organizacionais e do modelo contábil são resultados de pressões externas ao ambiente em que se está inserido e busca-se a legitimidade dos processos por este motivo.

Na abordagem dos estudos organizacionais tem se destacado o enfoque sociológico que, segundo Carvalho, Vieira e Silva (2012), abriu novas possibilidades para a pesquisa empírica ao valorizar propriedades simbólico-normativas das estruturas, destacando-se por aumentar a compreensão sobre dimensões do ambiente e, em decorrência disto, as relações interorganizacionais que ocorrem neste contexto.

Por fim, para que fique clara a conceituação das três vertentes, pode ser verificado no Quadro 1 as principais diferenças entre elas.

Quadro 1 - Comparação das abordagens de pesquisa em teoria institucional

	Nova Economia Institucional	Nova Sociologia Institucional	Velha Economia Institucional
Unidade de análise	Transação	Organização	Grupo social (ou subgrupo)
Suposições dos indivíduos	Racionalidade limitada	Determinismo institucional	O indivíduo constrói realidades sociais
Visão do processo?	Não	Não	Sim
Direção das mudanças	Estrutura de governança	Práticas formais institucionalizadas: orçamento, custeio ABC.	Regularidade comportamental
Foco institucional	Eficiência	Legitimidade externa	Regularidade comportamental

Fonte: Adaptado de Reis (2008, p. 38) e Steen (2005, p. 30)

Diante do exposto, destacando a coluna da nova sociologia institucional do Quadro 1, o presente estudo busca verificar a percepção dos integrantes das setoriais contábeis do Exército Brasileiro sobre o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais (IPSAS). Utiliza-se para isto a teoria institucional, em sua orientação sociológica, como ponto de partida da fundamentação e revisão de literatura da pesquisa.

Para se obter a supracitada percepção, faz-se necessário o entendimento das fases em que se desenvolve o processo de institucionalização. Para isso, é apresentado, no tópico a seguir, um esquema gráfico desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999).

### **2.1.3 O Processo de Mudança Institucional e a Adoção das IPSAS no Brasil**

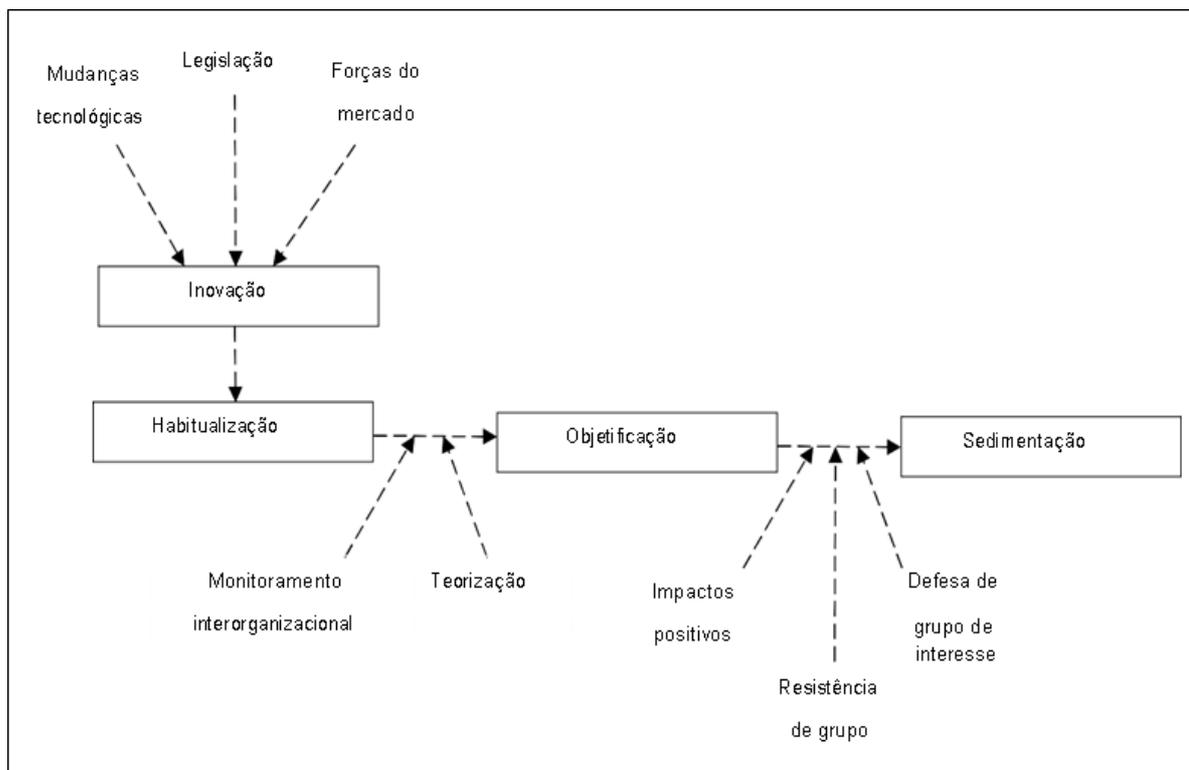
De uma maneira geral, toda mudança para qualquer indivíduo é um processo difícil e exige muitas reflexões. De acordo com o que relata Paula (2006, p. 52), a pessoa "terá que reexaminar as suas pressuposições básicas, que são aquelas que realmente direcionam o comportamento do indivíduo, seu modo de agir, pensar e sentir as coisas ao seu redor".

Em contrapartida, para DiMaggio e Powell (2005, p.76), "aqueles que logo adotam inovações organizacionais são comumente guiados pelo desejo de melhorar seu desempenho".

Neste contexto, fazendo uma analogia com a contabilidade pública brasileira, o processo de convergência às IPSAS não poderia apresentar comportamento diferente. Um caminho árduo de adaptações às novas rotinas e realidades tem que ser superado por todos. Para isto, necessita-se de uma análise das pressuposições básicas para que alguns caminhos sejam percorridos até a sua institucionalização total de um novo padrão contábil.

Com isso, visando facilitar o entendimento do processo de institucionalização, Tolbert e Zucker (1999) propuseram um esquema gráfico que sugere os passos para serem seguidos para a completa implantação. Conforme a Figura 1, após a fase de inovação, pode-se verificar mais três estágios: habitualização, objetificação e sedimentação.

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

A necessidade das pessoas e organizações estarem inseridas socialmente implica em fortes influências por constantes mudanças e inovações. Na Figura 1, verificam-se as três principais forças que podem influenciar, inicialmente, no processo, que são: a mudança tecnológica, a pressão do mercado e a legislação. No processo de convergência aos padrões contábeis internacionais verifica-se a forte influência da questão legislativa, pois se visou estar em conformidade normativa com um padrão já utilizado em vários países do mundo. Este fato contempla o primeiro passo proposto no processo de institucionalização, ou seja, a inovação.

A seguir, o processo de habitualização consiste em gerar novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, que segundo Paula (2006, p. 58), "leva em consideração soluções adotadas em outras organizações". Já para Tolbert e Zucker (1999, p. 205), a habitualização é "o desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares".

O processo de objetivação (estágio semi-institucional) envolve, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 207), "o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os

decisores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso”.

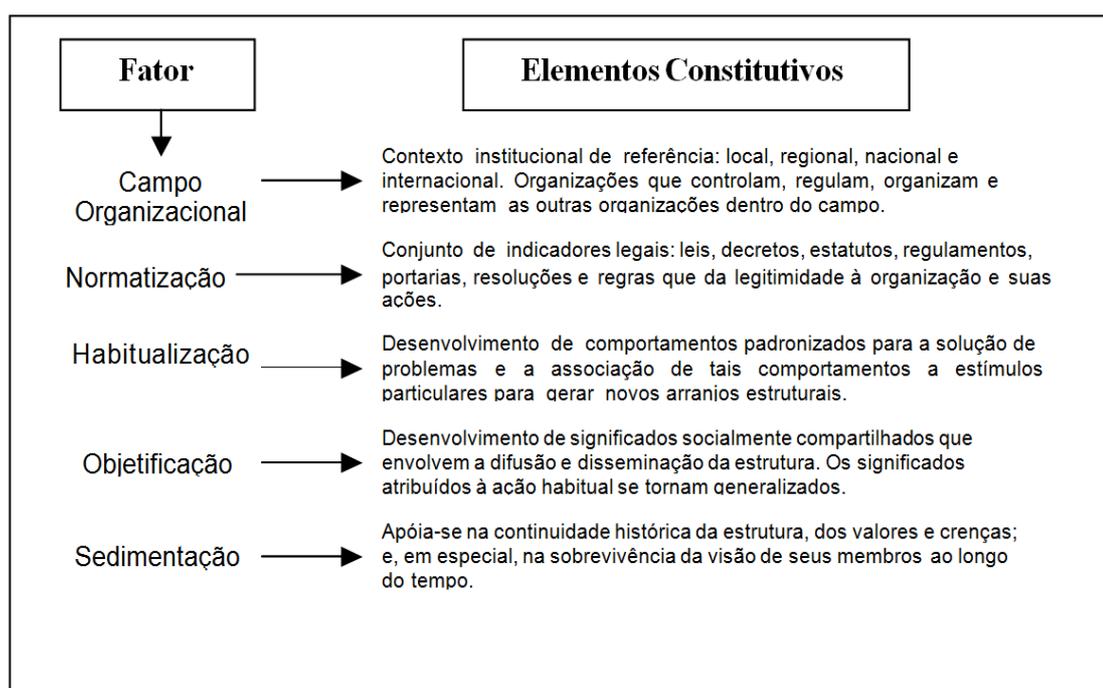
No mesmo sentido, Paula (2006, p. 58) afirma que “nesse estágio, os líderes, defensores das mudanças desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral”.

Fazendo uma ligação com o processo de convergência da contabilidade pública no Brasil, antes da fase de objetivação, pode-se verificar no estudo de Diniz et al. (2015) uma visão sobre as vantagens da Implantação das IPSAS no Brasil, onde é realizada uma análise da percepção dos membros do GTCON (Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis).

O processo de sedimentação (estágio de total institucionalização) é a total institucionalização da estrutura e depende, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 210), “provavelmente, dos efeitos conjuntos de: uma relativa baixa de resistência de grupos de oposição; promoção e apoio cultural continuado por grupos defensores; correlação positiva com resultados desejados”.

Para facilitar a compreensão da completa institucionalização proposta por Tolbert e Zucker (1999), estão sintetizados por Tatto (2005), na Figura 2, os elementos constitutivos das respectivas fases do processo.

Figura 2 - Fatores Constitutivos de Institucionalização



Fonte: Tatto (2005, p. 48)

Como aplicação para a teoria institucional, Tolbert e Zucker (1999) sugerem estudos que possam realizar análises sobre o nível de institucionalização de estruturas contemporâneas e que poderiam empregar pesquisas do tipo *survey* para verificar a percepção do funcionamento de determinada estrutura voltada para a eficiência da organização.

Esta sugestão despertou o interesse no desenvolvimento da presente pesquisa, onde se busca conhecer a percepção dos membros das setoriais contábeis do Exército, através de uma *survey* sobre o processo de institucionalização do novo sistema contábil público brasileiro convergido às IPSAS.

Os aspectos normativos da institucionalização, bem como as posteriores alterações ocorridas no contexto contábil público brasileiro são apresentados nos tópicos a seguir.

## 2.2 ASPECTOS NORMATIVOS DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

O Brasil vem passando por um processo grande de reformulação de sua estrutura contábil. Para Kutianski (2015, p. 46) "diversas mudanças estão ocorrendo no sistema contábil brasileiro com a convergência às normas internacionais de contabilidade, seja no setor privado sob a influência das IFRS, ou no setor público, sob a influência das IPSAS".

No mesmo sentido, Chan (2008) afirma que as IPSAS são a versão do governo das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado (*International Financial Reporting Standards - IFRS*). O autor ainda relata que partindo da suposição de que há tantas transações comuns nos setores público e privado que é possível, e de fato preferível, ter um conjunto de princípios contábeis geralmente aceitos para ambos os setores.

No caso do setor público brasileiro, um trabalho em desenvolvimento, coordenado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), visa cumprir a agenda da convergência em direção às IPSAS, publicadas pela *International Federation on Accountants* (IFAC). (FRAGOSO et al., 2012).

Neste contexto, faz-se necessária a apresentação da IFAC e das respectivas IPSAS. Na sequência, são abordadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) e, para finalizar os aspectos normativos, uma breve consideração sobre o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

### 2.2.1 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Antes de passar para a apresentação das IPSAS, é necessário o entendimento da organização que é responsável pela emissão destas normas internacionais.

A IFAC, conforme definição de seu próprio *web site*, é

a organização global para a profissão contábil dedicada a servir o interesse público pelo fortalecimento da profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. IFAC é composta por mais de 175 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições, o que representa quase 3 milhões de contabilistas na prática pública, educação, serviço do governo, indústria e comércio. (IFAC, 2016).

Conforme pode ser observado no próprio ato constitutivo, a IFAC tem como missão servir ao interesse público da seguinte forma: contribuindo para o desenvolvimento de normas e orientações de alta qualidade; facilitando a adoção e a aplicação destas normas e orientações; contribuindo para o desenvolvimento de fortes organizações da profissão contábil e empresas de contabilidade; além de incentivar a prática de elevada qualidade por profissionais contabilistas, promovendo o valor da profissão contábil em todo o mundo; e relatando questões de interesse público. (IFAC, 2016).

No esforço para conseguir este objetivo, conforme o documento sobre as normas internacionais de contabilidade para o setor público publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2010), a IFAC constituiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) para o desenvolvimento de normas contábeis de alta qualidade para o uso de entidades do setor público, principalmente na preparação das demonstrações contábeis.

No mesmo documento é relatado que o IPSASB deve funcionar sob os auspícios da IFAC como órgão normatizador com os seguintes objetivos: emitir as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público; promover a aceitação e convergência das IPSAS em escala mundial; e publicar os diversos documentos que ofereçam orientações e facilitem a elaborações das demonstrações contábeis no âmbito do setor público. (CFC, 2010).

Neste contexto surgem as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público que, para Chan (2008), são substancialmente um modelo anglo-americano de contabilidade governamental de elevado nível internacional. A similaridade é tão grande que os Estados Unidos e os países desenvolvidos da comunidade britânica - Austrália, Canadá, Nova Zelândia e Reino Unido - são considerados como adeptos de fato das IPSAS. Apesar de suas variações, os

governos nestes países agora, rotineiramente, emitem demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com padrões estabelecidos por conselhos, em grande parte independentes das autoridades governamentais.

O mesmo autor ainda relata que as IPSAS são uma versão profissional das leis e regulamentos sobre contabilidade e relatórios financeiros dos governos. (CHAN 2008).

Com isto, pode-se apresentar, conforme o Quadro 2, as 32 normas em vigor detalhadas por assunto.

Quadro 2 - Descrição das IPSAS em vigor

NORMA	ASSUNTO
IPSAS nº 01	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 02	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS nº 03	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros
IPSAS nº 04	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações
IPSAS nº 05	Custos de Empréstimos
IPSAS nº 06	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS nº 07	Investimentos em Coligadas e em Controladas
IPSAS nº 08	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS nº 09	Receitas de transações com Contraprestação
IPSAS nº 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS nº 11	Contratos de Construção
IPSAS nº 12	Estoques
IPSAS nº 13	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS nº 14	Eventos Subsequentes
IPSAS nº 16	Propriedade para Investimento
IPSAS nº 17	Ativo Imobilizado
IPSAS nº 18	Informações por Segmento
IPSAS nº 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS nº 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas
IPSAS nº 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS nº 22	Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS nº 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS nº 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 25	Benefícios a Empregados
IPSAS nº 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS nº 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS nº 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS nº 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS nº 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS nº 31	Ativo Intangível
IPSAS nº 32	Contratos de Concessão

Fonte: Adaptado de CFC (2010)

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) visam justamente a adequação brasileira com as IPSAS, citadas no Quadro 2, e são apresentadas a seguir.

## 2.2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público inicia seu processo de regulamentação com a sanção da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Desde a promulgação da supracitada Lei, a contabilidade pública vem sofrendo alterações em função da necessidade de adequar-se a evolução da sociedade.

No atual contexto de negociações internacionais, com o mundo cada vez mais integrado e globalizado, necessita-se de uma harmonização das informações contábeis com o intuito, de acordo com Meneses e Peter (2012, p. 7), "de reduzir as diferenças entre as práticas contábeis adotadas nos diversos países, tornando os demonstrativos mais comparáveis e compreensíveis".

No contexto nacional as mudanças visam fortalecer e uniformizar os procedimentos contábeis patrimoniais, para refletir fidedignamente o impacto no patrimônio das transações governamentais. (PRIETO; MARTINS, 2015).

Para Moura, Lima e Ferreira (2012) a busca pela convergência oferece uma melhor apresentação das informações contábeis e o processo deve ser iniciado pela observância dos requisitos básicos da legislação.

Sendo assim, Moura, Lima e Ferreira (2012) e Prieto e Martins (2015) relatam como o início do processo de convergência a publicação da Portaria nº 184 - MF, de 25/08/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem seguidas no setor público na implementação da adequação das demonstrações contábeis do Brasil às normas emitidas pelo IFAC, denominadas IPSAS.

Com o objetivo de melhorar o reconhecimento, evidenciação e mensuração de atos e fatos contábeis, foram publicadas em 2008 como iniciativa da convergência, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), alinhadas às IPSAS. (VARANDAS, 2013).

Em 2011, com a publicação da Resolução CFC nº 1.366-11, foi aprovada a NBC T 16.11. Esta norma aborda aspectos do sistema de informação de custos do setor público.

Como uma primeira aproximação às IPSAS supramencionadas, as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16

<b>NBC</b>	<b>Normas</b>	<b>Objetivo</b>
<b>NBC T 16. 1</b>	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	Introduz o conceito de Unidade Contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações.
<b>NBC T 16. 2</b>	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Constatar a implantação ou não do sistema contábil de custos.
<b>NBC T 16. 3</b>	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque Contábil.	Verificar a divulgação dos planos hierarquicamente interligados por meio da análise do PPA e LDO.
<b>NBC T 16. 4</b>	Transações no Setor Público	Caracterizar as transações no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil.
<b>NBC T 16. 5</b>	Registro Contábil	Destacar as transações no setor público que devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.
<b>NBC T 16. 6</b>	Demonstrações Contábeis	Publicação da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do resultado econômico.
<b>NBC T 16. 7</b>	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Destacar que os ajustes e as eliminações que devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.
<b>NBC T 16. 8</b>	Controle Interno	Constatar ou não a existência de um sistema de controle interno exercido em todos os níveis da entidade do setor público.
<b>NBC T 16. 9</b>	Depreciação, Amortização e Exaustão	Divulgação para cada classe de imobilizado, em nota explicativa, da depreciação, da amortização e da exaustão.
<b>NBC T 16. 10</b>	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Inserção da conta intangível por parte dos órgãos; Avaliação e mensuração das disponibilidades; Avaliação e mensuração dos direitos, títulos de crédito e obrigações.
<b>NBC T 16. 11</b>	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público	Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Fonte: Pietro e Martins (2015, p. 12).

Porém, da mesma forma que Chan (2008) já relatava em relação às IPSAS, a falta de orientação de um sólida estrutura conceitual era parcialmente responsável pelo estado que as normas internacionais se encontravam. Segundo o autor, esperava-se que uma estrutura conceitual especificasse objetivos, escopo, critérios de reconhecimento, definições e características qualitativas da informação contábil.

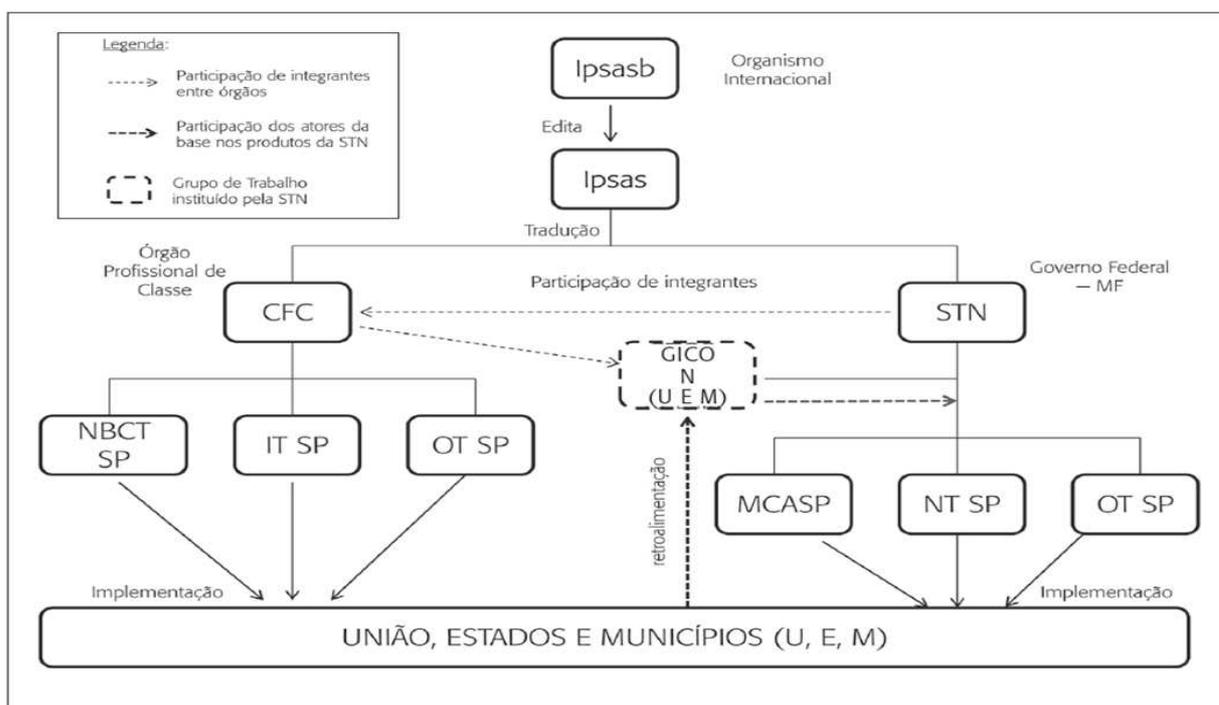
Neste sentido, as onze NBC T 16 foram inspiradas nas internacionais, mas não convergidas. Com isto, necessitava-se de uma estrutura conceitual que permitisse uma especificação de conceitos básicos da contabilidade pública brasileira.

Desta forma, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, no dia 4 de outubro de 2016, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017. Tal Estrutura Conceitual revoga a Resolução CFC nº 750, a qual aprovou os princípios norteadores da contabilidade pública.

Conforme informado na delimitação do presente estudo, a publicação da estrutura conceitual está sendo mencionada apenas em caráter informativo, pois foi publicada com a pesquisa já em andamento e com reflexos apenas a contar de 1º de janeiro de 2017.

Sintetizando esta parte normativa, apresenta-se a esquematização gráfica de todo o processo na Figura 3. Desde a composição da IPSASB para edição das IPSAS, até a publicação pelo órgão profissional de classe (CFC) das NBC T 16. No lado direito do esquema gráfico da Figura 3 menciona-se, como parte deste processo, o Governo Federal com a publicação, principalmente, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O MCASP é apresentado no próximo tópico para encerrar a questão normativa da revisão de literatura.

Figura 3 - Modelo Identificado de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público



Conforme a Figura 3, Santos (2015) ratifica que a Secretaria do Tesouro Nacional, com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e da tradução da IPSAS, são responsáveis pelo processo de convergência às IPSAS no Brasil.

Finalizando, para deixar bem evidenciada a atribuição de cada órgão, o Quadro 4 consolida a descrição e o produto dos principais atores envolvidos no processo normativo de convergência, ajudando, também, na compreensão do modelo de implantação apresentado na Figura 3, anteriormente.

Quadro 4 - Definição dos atores que compõem o modelo do novo sistema de informação da contabilidade aplicada ao setor público

Órgão	Descrição	Produto
<i>International Federation of Accountants (Ifac)</i>	Organização global para a profissão contábil. Fundada em 1977, com missão de servir ao interesse público e fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo. Engloba mais de 160 entidades associadas em aproximadamente 125 países, dentre eles o Brasil.	Conjunto de normas profissionais internacionais referentes a auditoria, asseguarção, ética, educação e normas para a elaboração de demonstrações contábeis para os setores público e privado.
<i>International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsasb)</i>	É o Conselho, constituído pela Ifac, responsável por desenvolver e emitir sob sua própria autoridade Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).	Conjunto de 31 normas internacionais (IPSAS ou NICSP), das quais no Brasil apenas 30 foram traduzidas.
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	É o órgão de representação profissional da classe contábil no Brasil. Como órgão regulador das práticas contábeis e membro da Ifac, constituiu o Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público (GTCP), para cumprimento da agenda da convergência.	Conjunto de 11 normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16). NBC T 16.1 a 16.11. Possui ainda Interpretação Técnica (IT SP) e o Comunicado Técnico (CT)
Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	É o órgão central de Contabilidade da União. Possui atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.	Possui três produtos referentes a esse processo. O MCASP, as Notas Técnicas (NT), e as Orientações Técnicas (OT).

Fonte: Adaptado de Gama, Duque e Almeida (2014, p.194)

Além do apresentado no Quadro 4, cabe destacar, ainda, o trabalho elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) baseado nos pilares “normatização, capacitação e desenvolvimento de sistemas”, visando uma melhor qualidade da informação contábil no setor público brasileiro, principalmente com a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que é abordado a seguir.

### 2.2.3 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), baseada nas normas citadas no tópico anterior, edita periodicamente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Este manual regulamenta os procedimentos contábeis a serem adotados pela administração pública em todos os entes da federação e encontra-se, atualmente, na 7ª edição, com a publicação em 22 de dezembro de 2016. Porém, foi utilizada a 6ª edição no presente estudo, pois era a edição que estava em vigor no exercício financeiro de 2016.

O objetivo do MCASP é gerar informação útil, padronizada pelos procedimentos contábeis para os usuários da informação contábil através de demonstrativos adequados aos padrões internacionais, além de colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento e dos registros patrimoniais, econômicos e financeiros. (BRASIL, 2013).

Após uma parte introdutória geral, o MCASP é dividido em cinco partes: Parte I - procedimentos contábeis orçamentários; Parte II - procedimentos contábeis patrimoniais; Parte III - procedimentos contábeis específicos; Parte IV - plano de contas aplicado ao setor público; e Parte V - demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

A parte geral introdutória aborda, principalmente, uma contextualização de todo o MCASP. Apresenta também informações sobre o processo de convergência da contabilidade pública brasileira; do tratamento dado ao patrimônio público; e das inovações apresentadas pelo manual, onde se destaca o plano de contas aplicado ao setor público (PCASP). Por fim, relata o alcance das normas do MCASP, que são

obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para empresas estatais independentes. (BRASIL, 2003, p.25).

A Parte I - procedimentos contábeis orçamentários - apresenta os princípios orçamentários, além de todos os procedimentos relacionados à receita e despesa orçamentária. Por fim, trata sobre as fontes e destinações de recursos.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, apresenta um foco muito orçamentário da gestão pública. De acordo com Santos (2015), a revisão dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, representa uma nova etapa que passa a

incluir além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial. Neste importante contexto do patrimônio como objeto da contabilidade pública, inicia-se a Parte II do MCASP.

Na Parte II - procedimentos contábeis patrimoniais - são relatados todos os tratamentos necessários para uma evidenciação fidedigna do patrimônio dos entes públicos brasileiros. Para isto, são abordados assuntos como: a composição do patrimônio público; as variações patrimoniais; a mensuração do ativo e do passivo; os ativos imobilizado e intangível; as questões de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação e amortização e exaustão; as transações sem contraprestação; as provisões, passivos e ativos contingentes; e, por fim, o reflexo patrimonial das despesas de exercício anteriores.

Na Parte III são tratados os procedimentos contábeis específicos. Destaca-se o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB); as parcerias público-privadas (PPP); as operações de crédito; o regime próprio de previdência social; a dívida ativa; os precatórios em regime especial; e os consórcios públicos.

Além disto, o MCASP ainda apresenta que

a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil. (BRASIL, 2013, p. 23).

Com isto, a Parte IV é integralmente dedicada ao plano de contas aplicado ao setor público, sendo este novo padrão de organização das contas objeto de estudo mais detalhado no próximo subcapítulo desta pesquisa.

Por fim, e não menos importante, a Parte V - demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Nesta parte são apresentadas informações para elaboração do balanço orçamentário; do balanço financeiro; do balanço patrimonial; das demonstrações das variações patrimoniais; da demonstração do fluxo de caixa; das demonstrações das mutações do patrimônio líquido; e das notas explicativas. Por fim, a consolidação das demonstrações contábeis no âmbito da administração pública.

Conforme pôde ser visto nos aspectos normativos citados neste subcapítulo, algumas importantes mudanças ocorreram na contabilidade pública brasileira. Com isto, cabem destacar as principais alterações ocorridas, que são objeto de estudo no próximo subcapítulo.

## 2.3 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

A adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), conforme já foi apresentado, visa proporcionar algumas alterações na contabilidade pública brasileira com o objetivo de adequar-se ao que é proposto pelas IPSAS.

Meneses e Peter (2012) relatam que as principais alterações são: elaboração de outras demonstrações para melhor evidenciação dos fatos reconhecidos e mensurados; adoção do regime de competência; e enfoque patrimonial. Afirmam, ainda, que as alterações poderão proporcionar maior impacto e necessidade de capacitação, além de mudança de atuação por parte dos gestores e dos contadores.

Na mesma direção, Kutianski (2015) corrobora e complementa ao apresentar como alterações: aplicação integral dos princípios contábeis no Setor público; evidenciação das variações ocorridas no Patrimônio público; adoção do Plano Contas Único; alteração nas Demonstrações Contábeis; e adoção do Sistema de Custos no Setor Público.

Ainda no mesmo sentido, conforme a publicação do Conselho Regional de Contabilidade do Rio grande do Sul, a adoção das normas visa incrementar novos procedimentos, que são: adoção do plano de contas único; regime contábil de competência integral; implementação de novos procedimentos patrimoniais; compatibilização com as novas demonstrações contábeis que passam a ser exigidas; e implantação de sistema de custos. (CRC/RS, 2014).

Estes principais pontos foram destacados como novos procedimentos adotados, advindos da publicação das NBC T 16, e são apresentados a seguir.

### **2.3.1 Adoção do Regime Contábil de Competência Integral**

Ao analisar o disposto na Lei nº. 4.320, art. 63, § 2º, inciso III, Cruvinel e Lima (2011) verificaram, no que tange às despesas públicas, que não há aplicação do regime de competência conforme preconiza a Teoria da Contabilidade, pois o ato do empenho não configura o fato gerador da transação governamental, acontecendo apenas no estágio da liquidação da despesa o implemento de condição.

Em função disto, a NBC T 16.5, que trata sobre o registro contábil, deixa bem evidente que o regime contábil aplicado ao setor público deve ser o de competência integral. Além disso, afirma que a essência deve prevalecer sobre a forma. (CRC/RS, 2014).

Como consequência, algumas mudanças apontam para uma gestão mais eficiente adotando o regime de competência, tanto para despesas como receitas, além do lançamento da depreciação para bens patrimoniais públicos. Desta forma, busca-se um maior controle de gestão em todos os fatos e atos que ocorrem nos entes públicos, independentemente da esfera pública. (RODRIGUES, 2013).

Para contribuir com a gestão dos atos e fatos dos entes públicos, foi criada a figura do empenho "em liquidação". Este procedimento visa o atendimento ao princípio contábil da oportunidade, onde a obrigação exigível deve ser contabilizada no momento da ocorrência do fato gerador. Pois, antes da implantação das IPSAS, verificava-se uma lacuna temporal entre o momento da entrega dos bens ou serviços e a liquidação, gerando a necessidade desta fase "em liquidação" para a apuração mais adequada do passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro, definido pela Lei nº 4.320. (BRASIL, 2014a).

A NBC T 16.5 ainda deixa explícito que a atual contabilidade aplicada ao setor público deve possuir uma visão patrimonial que evidencie a integralidade dos fatos e atos, extraorçamentários e orçamentários, previstos ou não em legislação, demonstrando as alterações do patrimônio público. (CRC/RS, 2014).

Com isso, verifica-se a alteração do enfoque contábil, em que antes estava concentrado no controle orçamentário, previsto na Lei 4.320, e passa para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas. Esta visão patrimonial é abordada no tópico a seguir.

### **2.3.2 Evidenciação das Variações Ocorridas no Patrimônio Público**

Para a Ciência Contábil, que tem o foco em prover informações úteis sobre patrimônio específico, subsidiando o processo de tomada de decisão dos seus usuários, a evidenciação torna-se necessária e essencial. No tocante ao setor público, ainda é mais relevante, pois visa à redução das assimetrias de informações entre aqueles que exercem o governo e aqueles que são governados. (MENESES; PETER, 2012).

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público foi estruturada, inicialmente, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. Com o processo de convergência às IPSAS, buscou-se um novo modelo de gestão pública, com a implementação de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na contabilidade patrimonial. (BRASIL, 2014b).

"De forma a evidenciar de maneira mais correta o patrimônio das entidades do setor público, conceitos como reavaliação, redução ao valor recuperável e valor justo também passarão a ser utilizados pelos contadores da esfera pública." (KUTIANSKI, 2015, p. 61).

Sendo assim, como maneira de evidenciação e avaliação do patrimônio público, a NBC T 16.9 tem como objetivo estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens. Além desta norma, a NBC T 16.10 visa estabelecer os procedimentos e critérios para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio público. (CRC/RS, 2014).

Desta forma, verifica-se a inserção de ferramentas e procedimentos que buscam uma melhor evidenciação do patrimônio das instituições públicas, visando, inclusive, uma aproximação de conceitos entre a contabilidade pública e societária no Brasil.

### **2.3.3 Adoção do Plano de Contas Único**

Outra alteração significativa foi implantada para atender a exigência trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), quanto a consolidação nacional das contas públicas. A competência desta consolidação é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com a publicação do Balanço do Setor Público Nacional. (BRASIL, 2014b).

Além disto, verifica-se a necessidade de atendimento ao previsto na Lei de Acesso a Informação (LAI), buscando a melhoria das informações contábeis geradas e, com isso, permitir a comparabilidade e instrumentalização para o controle social.

Com isso, passou-se a exigir o Plano de Contas Único aplicável a todos os entes da federação, com exceção das empresas estatais independentes cuja utilização é facultativa. (KUTIANSKI, 2015).

O Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em sua 6ª edição, relata que se tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional em busca de um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público. Desta forma, a metodologia, conceitos, estrutura, funcionalidades e regras passariam a permitir a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. (BRASIL, 2014b).

Pode-se destacar como objetivos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público o seguinte:

a) Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público; b) Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle; c) Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS); d) Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente; e) Permitir a consolidação nacional das contas públicas; f) Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF); g) Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão; h) Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e i) Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social. (BRASIL, 2014a, p. 289).

Sendo assim, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) passou a ter uma nova configuração que possui uma estrutura básica, em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível), conforme o Quadro 5.

Quadro 5 - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

<b>PCASP</b>	
<b>1 – Ativo</b> 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante	<b>2 – Passivo e Patrimônio Líquido</b> 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido
<b>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</b> 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	<b>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</b> 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
<b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b> 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	<b>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b> 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar

<b>7– Controles Devedores</b>	<b>8– Controles Credores</b>
7.1 - Atos Potenciais	8.1 - Execução dos Atos Potenciais
7.2 - Administração Financeira	8.2 - Execução da Administração Financeira
7.3 - Dívida Ativa	8.3 - Execução da Dívida Ativa
7.4 - Riscos Fiscais	8.4 - Execução dos Riscos Fiscais
7.5 - Consórcios Públicos	8.5 - Execução dos Consórcios Públicos
7.8 - Custos	8.8 - Apuração de Custos
7.9 - Outros Controles	8.9 - Outros Controles

Fonte: Brasil (2014a, p. 292).

Conforme pôde ser observado no Quadro 5, o novo plano de contas passa a contemplar oito grupos de contas, com a finalidade de melhorar a evidenciação patrimonial e facilitar a consolidação dos saldos das contas nas demonstrações contábeis, que é objeto de estudo do próximo tópico.

### **2.3.4 Alteração e Consolidação das Demonstrações Contábeis**

As informações econômicas e contábeis públicas devem ser disponibilizadas à sociedade brasileira. Os cidadãos, na condição de contribuintes e recebedores de serviços, atribuem ao Governo a responsabilidade pela gestão dos recursos e pelo nível de transparência das informações. Com isso, os gestores públicos são obrigados a prestar contas do desempenho do Governo à população e a todos os interessados.

A publicidade, inclusive, é um princípio constitucional e um dos pilares da responsabilidade fiscal. O art. 37, da Constituição Federal de 1988, estabelece o seguinte: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, **publicidade** e eficiência [...]." (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Desta forma, a publicidade da informação é o principal elo na ligação entre o gestor público e a população, sendo corroborado, por Bairral, Silva e Alves (2015, p. 645), como "um contrato social tácito em que, na perspectiva da clássica teoria da agência, o principal (cidadão) delega ao agente (gestor público) uma atividade de seu interesse e monitora sua realização".

Devido à importância do assunto, algumas alterações foram implementadas nas demonstrações contábeis públicas brasileiras. As NBC T 16.6 e 16.7 trazem obrigatoriedades diferentes das que estavam sendo exigidas.

A NBC T 16.6 trata da função e estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Com a publicação desta norma, passam a ser obrigatórias,

além do Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Demonstrações das Variações Patrimoniais, a Demonstração de Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) também deverá ser apresentada, não por disposição das normas, mas por estar indicada no MCASP, sendo somente obrigatória para as empresas estatais dependentes e para os órgãos que incorporarem as contas destas empresas no processo de consolidação. (KUTIANSKI, 2015).

O processo de consolidação citado é a determinação contida na NBC T 16.7, que contempla informações sobre o processo que acontece na soma ou agregação de saldos ou grupo de contas, lembrando que devem ser eliminadas as transações entre as entidades incluídas na consolidação (dupla contagem). Desta maneira, formando-se uma unidade contábil consolidada. (CRC/RS, 2014).

### **2.3.5 Adoção do Sistema de Custos no Setor Público**

O sistema de informação contábil do setor público brasileiro está estruturado em subsistemas de informação com funções bem definidas, sendo eles: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. O subsistema de custos visa registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Devido a esta importância mencionada, a NBC T 16.11 considera que o sistema de custos é de caráter obrigatório e que deve ser implantado em todo o setor público, abrangendo todos os entes e poderes, desde o ano de 2012. (CRC/RS, 2014).

No âmbito do Exército Brasileiro, os princípios gerenciais de eficácia, eficiência, efetividade, além do atendimento de aspectos normativos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), provocaram a implantação, ainda no final do exercício financeiro de 2008, do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) em todas as Unidades Gestoras (UG), ou seja, antes mesmo da publicação da NBC T 16.11. O SISCUSTOS foi desenvolvido por militares da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), em conjunto com representantes dos Órgãos de Direção Setorial do Exército, com o objetivo de evidenciar informações do Sistema de Custos no âmbito da Força Terrestre. (PEREIRA, 2015).

A NBC T 16.11 menciona o objeto, o conceito, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos do setor público. Tendo o sistema de custos a atribuição de realizar o registro, o processamento e a evidenciação dos

custos dos bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. (KUTIANSKI, 2015).

O sistema de custos no setor público é uma relevante ferramenta advinda da convergência às IPSAS e que está sendo implementado no setor público brasileiro. O CRC/RS (2014) sugere que a implantação deve ser sistemática e gradual e que podem ser seguidos os seguintes passos:

a) identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos, por meio do método de custeio direto; identificação dos custos indiretos; escolha do método de custeio que irá alocar os custos indiretos ao objeto de custo; e f) tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado. (CRC/RS, 2014, p.57).

Encerrando este subcapítulo sobre os aspectos normativos, pode-se afirmar que, sob a perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, inicia-se uma nova etapa na busca por uma melhor qualidade na evidenciação contábil do setor público, passando a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial já que o patrimônio constitui o objeto de estudo. Com isso, será possível aos contadores públicos repensarem suas práticas e procedimentos contábeis, bem como desenvolvimento, dentro de sua área de atuação, de trabalhos que viabilizem as IPSAS na realidade brasileira. (SANTOS, 2015).

## 2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Na busca de estudos que servissem de sustentação à revisão de literatura da presente pesquisa, foi realizado um levantamento de periódicos, artigos nacionais e internacionais, teses e dissertações que tivessem ligação com a pesquisa proposta.

Como forma de auxiliar na identificação dos trabalhos, o Quadro 6 apresenta-se um resumo dos trabalhos selecionados e, posteriormente, é apresentada uma síntese de cada um deles.

Quadro 6 - Resumo dos estudos referenciados

Autor (es)	Ano da Publicação	Título
Tolbert e Zucker	1999	A institucionalização da Teoria Institucional.
Carvalho e Vieira	2003	Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação.
Passolongo, Ichukawa e Reis	2004	Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: O caso da Universidade Estadual de Londrina.

Autor (es)	Ano da Publicação	Título
DiMaggio e Powell	2005	A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva dos campos organizacionais.
Guerreiro et al.	2005	O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional.
Steen	2005	Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory.
Tatto	2005	Institucionalização, estrutura e comportamento das universidades públicas estaduais paranaenses.
Paula	2006	O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional.
Chan	2008	International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues.
Joshi, Bremser e Al-Ajmi	2008	As percepções dos profissionais de contabilidade no processo de adoção e implementação de um conjunto único de normas de contabilidade internacionais: evidência do Bahrain.
Reis	2008	A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional.
Guarido Filho, Machado-da-Silva e Gonçalves	2009	Institucionalização da teoria institucional nos contextos dos estudos organizacionais no Brasil.
Ignacio	2010	Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil.
Cruvinel e Lima	2011	Adoção do regime de competência no Setor Público Brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade.
Carvalho, Vieira e Silva	2012	A trajetória conservadora da teoria institucional.
Fragoso et al.	2012	Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP.
Pereira	2012	A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado.
Meneses e Peter	2012	Evidenciação das Demonstrações contábeis: estudo sob a ótica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
Moura, Lima e Ferreira	2012	Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol.
Bozkurt, Islamoglu e Öz	2013	As percepções dos profissionais de contabilidade e auditoria sobre a aceitação e adaptação das normas de informações financeiras globais.

Autor (es)	Ano da Publicação	Título
Rodrigues	2013	O ensino de contabilidade pública nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul.
Varandas	2013	A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público.
Gama, Duque e Almeida	2014	Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up.
Bairral, Silva e Alves	2015	Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010.
Diniz <i>et al.</i>	2015	Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON.
Santos	2015	Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS).
Pietro e Martins	2015	Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil: uma análise nos Demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012.
Kutianski	2015	Processo de mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná.

Fonte: elaboração própria, baseado na pesquisa dos autores citados.

As autoras Tolbert e Zucker (1999) buscaram explorar dois objetivos no estudo: classificar as contribuições teóricas da teoria institucional para a análise organizacional; e também avançar nesta perspectiva teórica a fim de melhorar a utilização desta teoria em pesquisa empírica. Após abordagem sobre esclarecimento da ambiguidade entre as tradições teóricas e empíricas expostas por Meyer e Rowan (1977), ofereceram um modelo geral do processo de institucionalização. Por fim, concluíram que a teoria institucional oferece uma extensão importante e distintiva, para explicar a estrutura organizacional, ressaltando, ainda, o papel das influências normativas nos processos de tomada de decisão.

Carvalho e Vieira (2003) buscaram discutir as inovações trazidas pela abordagem institucional para a análise nas organizações modernas. Para isso, desenvolveram uma revisão das bases históricas desta teoria e dos textos clássicos, buscando apresentar as orientações econômicas, política e sociológica da teoria institucional. Finalmente, indicaram algumas questões críticas da teoria, com potencial para análise dos fenômenos organizacionais; além de alguns esforços de pesquisa na área desenvolvidos no Brasil; e possibilidades de aplicação no âmbito gerencial.

No artigo de Passolongo, Ichukawa e Reis (2004), os autores buscaram analisar o caso da Universidade Estadual de Londrina, Paraná, utilizando o processo de institucionalização da referida Universidade e, com isto, apresentar algumas contribuições da Teoria Institucional para os estudos organizacionais. Concluíram que a Universidade, por meio de documentos publicados, estava passando por um processo teoricamente enquadrado no modelo de isomorfismo coercitivo de institucionalização.

DiMaggio e Powell (2005), com o clássico artigo revisitado, buscam explicar o que torna as organizações tão similares. Para isto, descreveram três processos de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo, para conduzir ao resultado. Os autores definiram hipóteses sobre o impacto da centralização e da dependência de recursos, da ambiguidade de metas e incertezas técnicas, e da profissionalização e estruturação em mudanças isomórficas. Com isso, ao final, sugeriram implicações para a teoria das organizações e para a mudança social.

Guerreiro et al. (2005) buscam uma reflexão sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial. Para os autores a base conceitual da teoria da contabilidade gerencial é fundamentada na teoria neoclássica da firma e a pesquisa, de caráter teórico, apresenta críticas a esta teoria e demonstra que, segundo a abordagem da denominada velha economia institucional (OIE – *old institutional economics*), a contabilidade gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização. Por fim, o estudo sinaliza que as organizações não utilizam em larga escala as novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram.

A tese de Steen (2005) proporciona uma perspectiva sobre as mudanças nos procedimentos e práticas na contabilidade de gestão. Essa perspectiva está enraizada em esforços contínuos que são inspirados por várias formas de teoria institucional. O estudo apresentado nesta tese investiga como um determinado tipo de mudança ocorreu no Rabobank. O autor utilizou entrevistas, observações e evidências escritas de vários tipos para identificar as regularidades no comportamento humano. O caso do Rabobank mostra que a decisão das pessoas desempenha um papel central na mudança, onde as regras podem ser alteradas através disto, e as mudanças nas regras podem sugerir alterações no domínio institucional. Por fim, o autor relata que um dos maiores desafios para o futuro será, portanto, especificar os processos através dos quais as pessoas dão sentido ao seu mundo cotidiano e como este sentido faz interferências nos roteiros, rotinas e, finalmente, nas instituições.

Tatto (2005) no desenvolvimento de sua tese objetivou aproximar as visões e as experiências institucionais, buscando a cooperação acadêmica e organizacional, na perspectiva estrutural e comportamental das instituições públicas estaduais paranaenses de ensino superior. Utilizando uma abordagem humanista da pesquisa qualitativa e de caráter histórico-longitudinal, concluiu que as universidades quando observadas, cada uma individualmente ou no seu conjunto, apresentam pela sua evolução e estágio já alcançado, forte aderência para participar, construir e manter um sistema de cooperação interuniversitária como proposto no estudo.

A dissertação de Paula (2006) tem como objetivo geral: analisar o papel da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza no processo de institucionalização das atividades de auditoria realizadas no âmbito da Prefeitura Municipal de Fortaleza. Para isto, foi realizado um estudo de caso, sendo realizadas entrevistas com atores envolvidos no processo de institucionalização da CGM e questionários com os auditores da CGM e gestores de outros órgãos municipais de Fortaleza, no período de janeiro a junho de 2006. Os resultados da pesquisa mostram que o processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM vem ocorrendo de forma lenta e gradual, inserido num ambiente incerto, gerando dúvidas aos seus usuários, tendo que enfrentar muitas dificuldades no âmbito interno e externo.

O artigo de Chan (2008) discute questões conceituais relativas à capacidade de sistema e responsabilidade interna, estrutura conceitual, emulação de padrões de negócios, base de cálculo contábil e demonstrações financeiras consolidadas. As questões institucionais relativas à representação no conselho de IPSAS e à supervisão exclusiva da Federação Internacional de Contadores (IFAC) também são analisadas. Para o autor, estabelecer os padrões é um primeiro passo no longo caminho de reformar fundamentalmente as práticas contábeis do governo em todo o mundo. Com isso, o autor identificou no artigo que há questões a serem resolvidas no tocante ao esboço conceitual. Também levantou questões sobre quem deve estar na equipe implementação das IPSAS. Por fim, o autor ao julgar pela informação disponível do Conselho de IPSAS, relata que o processo de adoção e implementação de IPSAS já começou e que isso seria semelhante ao início do processo de construção enquanto o projeto conceitual ainda está sendo desenhado. As esperanças são grandes, mas os riscos podem ser maiores.

O estudo exploratório de Joshi, Bremser e Al-Ajmi (2008) busca coletar as percepções dos profissionais de contabilidade do Bahrein sobre questões importantes para o desenvolvimento e implementação dos padrões contábeis globais (IFRS). As

opiniões dos entrevistados retratam um otimismo dos auditores e não auditores de que a harmonização dos padrões contábeis é um objetivo valioso que pode ser razoavelmente bem sucedido. No entanto, segundo os autores, os dados da pesquisa indicam a expectativa de grandes mudanças e desafios na aplicação das normas baseadas nas IFRS. Os resultados do estudo sugerem que haverá uma procura crescente de orientações sobre as IFRS e que, além disso, parece que o nacionalismo pode continuar a ser um grande impedimento para a adoção global das IFRS.

Reis (2008), em sua tese, defende que na ocorrência de um processo de mudança da Contabilidade Gerencial numa organização, o discurso influencia os níveis de institucionalização de novos conceitos que se desejam implementados. Utilizando de uma abordagem da Teoria Institucional, foi aplicado um estudo de caso único realizado na Caixa Econômica Federal. Por meio da análise documental, seguida da realização de entrevistas com gestores da administração central e da análise do discurso, foi possível detectar a coexistência de dois discursos na organização: discurso social e discurso econômico. Posteriormente, foram aplicados questionários aos gestores das agências e gestores de produtos, usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial, obtendo-se 4.259 respostas, no intuito de se verificar a ocorrência de associações entre os discursos e os níveis de institucionalização dos novos conceitos implementados na mudança. Os resultados sugerem que há influência do discurso no processo de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial, corroborando as proposições de Phillips *et al.* (2004), de que uma maior coerência entre discursos e conceitos presentes em textos tende a produzir instituições mais fortes e a existência de competição, entre dois discursos, pode dificultar um processo de mudança conceitual.

O artigo de Guarido Filho, Machado-da-Silva e Gonçalves (2009) parte da premissa de que a construção do conhecimento científico é um processo social caracterizado pela dinâmica recursiva entre as dimensões social e intelectual. Com base numa pesquisa documental de artigos publicados em periódicos e eventos científicos, no período de 1993 a 2007, foram analisadas redes sociais e indicadores bibliométricos para mapear os relacionamentos de cooperação entre pesquisadores e os quadros intelectuais. Como resultados, os autores ratificaram a premissa e evidenciaram a influência dos relacionamentos sociais no processo de construção do conhecimento científico.

A dissertação de Ignacio (2010) busca, além de análise do processo de convergência contábil sob o enfoque da Teoria Institucional, avaliar o grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais através do modelo

proposto por Lamb et al. (1998), modificado por Nobes e Schwencke (2006). Inicialmente o estudo analisa o processo de institucionalização das normas internacionais no Brasil, posteriormente avalia a mudança no grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais em dois períodos: antes e depois da promulgação da Lei nº 11.638/2007 com um modelo aplicado nos demonstrativos contábeis da empresa Gerdau S. A. Como conclusão, o autor apresenta que as normas fiscais afetam no mesmo grau tanto as normas quanto as práticas contábeis.

O artigo de Cruvinel e Lima (2011) tem por objetivo analisar a adoção do regime contábil de competência pelo setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade. Os autores realizaram um ensaio baseado em pesquisa bibliográfica e documental, confrontando o disposto nas normas brasileiras e internacionais sobre o tema com os aspectos legais, sob a perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Concluíram que a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública Brasileira está no registro contábil das transações quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que informações que antes não integravam as contas públicas pudessem ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações do período em que se relacionarem.

Carvalho, Vieira e Silva (2012) buscam no artigo contribuir com uma discussão teórica, recuperando as origens da teoria institucional, situando as principais temáticas e formas de abordagens em suas versões originais, surgidas em fins do século XIX, contrapondo-as às versões do final da década de 1970. Concluindo que as interpretações e argumentações exploradas no artigo não esgotam este propósito, pelo contrário, despertam a necessidade de alcançar dois importantes objetivos: fortalecer a teoria por meio da articulação conceitual e da compreensão das bases ontológicas que lhe dão forma e, com mais propriedade, refletir sobre sua pertinência para analisar especificidades da realidade organizacional e social brasileiras.

O artigo de Fragoso et al. (2012) tem o objetivo de analisar o estágio atual de convergência conceitual entre as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16) e as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). Para isto, foi efetuado um estudo comparativo do conteúdo das normas, a partir de uma análise descritiva, com o intuito de verificar a aderência existente entre as normas brasileiras e internacionais aplicadas ao setor público. Os resultados encontrados pelos

autores destacam que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, ou seja, a convergência atual é parcial.

Pereira (2012), com seu artigo, busca identificar nos principais periódicos internacionais as pesquisas mais relevantes no período de 2006 a 2012 no âmbito de formas inovadoras da abordagem institucionalista. Fundamentado num estudo bibliométrico, o artigo apresenta um mapeamento de artigos sobre a teoria institucional focando nos elementos: caracterização geral dos trabalhos, avaliação do conteúdo e avaliação de referências. Os resultados indicam que a teoria institucional é estudada no âmbito teórico e prático e atualmente é utilizada em diversos contextos organizacionais, demonstrando que as organizações sentem a necessidade de padronizar comportamentos e disseminar a identidade organizacional entre os funcionários.

O estudo de Meneses e Peter (2012) visou analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Para isso, as autoras elaboraram uma métrica, composta por 8 unidades e 51 categorias de análise, com base nas recomendações de evidenciação contidas nas Normas Brasileiras (NBC T 16) e nos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com foco nas demonstrações contábeis dos entes públicos, referentes aos exercícios de 2009 e 2010. Elas concluíram que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira é baixo, uma vez que, em média, os entes, nos exercícios analisados, evidenciaram, somente, 19 (37%) das 51 categorias de análise.

Moura, Lima e Ferreira (2012) objetivaram comparar as propostas de plano de contas discutidas pelo Brasil e pela Espanha, verificando se elas estão alinhadas aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor público. Com uma pesquisa bibliográfica e documental, o estudo mostrou que a proposta do Governo brasileiro está mais alinhada aos padrões internacionais, e que, comparativamente, há diferenças significativas entre esta e a proposta do Governo espanhol.

O artigo de Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013) buscava avaliar a percepção dos profissionais da área contábil e de auditoria sobre a implementação e desenvolvimento das normas internacionais de informações financeiras no âmbito nacional, no caso a Turquia. Como resultado da pesquisa, os autores concluíram que os profissionais da área contábil e de auditoria observaram significativas vantagens na aplicação das IFRS. Segundo os autores, os profissionais acreditam que aplicando as IFRS

aumentará a compreensibilidade das demonstrações financeiras e, com isso, reduzirão as fraudes contábeis.

A dissertação de Rodrigues (2013) buscou analisar se os conhecimentos de Contabilidade Pública, constantes dos projetos pedagógicos de cursos de graduação em Ciências Contábeis de instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul, atendem ao que está proposto pelos organismos reguladores, além das normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público. A amostra foi formada de 28 Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul que oferecem os cursos de Graduação em Ciências Contábeis, na modalidade presencial e que disponibilizaram seus conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública. A autora revelou como resultados que as instituições atendem de forma significativa as proposições do Conselho Federal de Contabilidade e itens das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no ensino da contabilidade pública.

A dissertação de Varandas (2013) tem o objetivo de analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBC T 16. Após a análise de conteúdo em todas as normas internacionais e brasileiras publicadas entre os anos de 2000 e 2008, a autora utilizou a aplicação da infometria visando à mensuração e quantificação dos conteúdos a partir de suas palavras. Os resultados alcançados demonstram que as NBC T 16 não apresentam conteúdos idênticos às IPSAS, as quais foram relacionadas e que grande parte dos conteúdos das normas internacionais ainda não foi transformada em normas no Brasil.

Gama, Duque e Almeida (2014) vislumbram no estudo os seguintes objetivos: 1) identificar a abordagem adotada pelo governo federal brasileiro; 2) descrever o modelo de implementação do sistema de informação contábil público no Brasil; e 3) mapear o fluxo de informações e atores envolvidos no processo de convergência. Após uma pesquisa documental e de uma análise de conteúdo de documentos disponíveis para operacionalizar a pesquisa, os autores identificaram que o Brasil utiliza a abordagem *middle-up-down*, favorecendo a interação entre múltiplos atores no processo, diferentemente da abordagem *top-down*, que segue o modelo internacional divulgado.

O artigo de Bairral, Silva e Alves (2015) analisa o nível de transparência pública nos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais e os incentivos (político, institucional, governamental, social e financeiro) que podem afetar a divulgação da informação pública. Os autores basearam-se nas perspectivas da teoria de agência e da prestação de contas (*public accountability*) para realizar uma pesquisa empírica, de natureza quantitativa, analisando o nível de transparência apresentado nos Relatórios de Gestão de 2010 de 115 entidades públicas federais. Eles construíram um Índice de

Transparência Pública Federal (ITPF), baseado em estudos internacionais, de modo a verificar o nível de divulgação da informação pública apresentado nos relatórios de gestão anuais e os incentivos que afetam essa divulgação. Os resultados apontam um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão (48%), deficiências na divulgação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%).

O estudo de Diniz et al. (2015) teve como objetivo 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, utilizando um questionário elaborado sob cinco abordagens teóricas. A percepção das normas, a interpretação das normas, o custo-benefício da implantação e a responsabilidade educativa foram submetidas à análise como variáveis independentes, as vantagens da implementação das IPSAS foram submetidas como a variável dependente. Os autores apresentaram como principais resultados que a implantação das IPSAS é alvo capaz de ser alcançado; quanto à análise custo-benefício da implantação, a aplicação das IPSAS trará resultados superiores aos investimentos despendidos; os entrevistados não concordaram que o treinamento e a aplicação das IPSAS devam ser assegurados por esforços pessoais, mas, sim, pelo governo; e por fim, o componente interpretação das normas, não está ainda bem definido como e quem efetivamente vai ser responsável pela interpretação: os órgãos internacionais ou as instituições locais envolvidas no processo.

A dissertação de Santos (2015) analisa as dificuldades no processo de implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus. Os resultados alcançados pela autora demonstram que as dificuldades de implantação das IPSAS, na Prefeitura de Manaus, condizem com os encontrados na literatura. A autora constatou que a maior dificuldade, com 72,2% da opinião dos respondentes, foi a falta de investimentos em TI; em segundo, com 69%, foi a falta de treinamento no sistema informatizado; seguido da falta de utilização dos demonstrativos para tomada de decisão, com 66%; a falta de cultura e hábito de registro por competência apareceu com 60,9%; e a ausência de carreira própria para contador com 60,8%.

Pietro e Martins (2015) buscam com o artigo identificar e analisar o nível de adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, NBC T 16, nos balanços da União, no triênio de 2010 a 2012. Para isto, os autores realizam um tratamento dos dados de três formas: estudo e análise das NBC T 16; análise das demonstrações contábeis e financeiras e das notas explicativas; e comparação entre

NBC – T e as demonstrações da União. Como conclusão, verificaram que está havendo empenho por parte da União para que ocorra a adoção integral das normas de contabilidade, porém constatou-se que a forma de adoção está acontecendo de forma gradativa ao longo dos anos. Com isto, a pesquisa aponta que a tarefa dos contadores ligados ao setor público não está fácil, pois várias etapas ainda precisam ser cumpridas.

A dissertação de Kutianski (2015) teve como objetivo analisar as ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos Poderes Executivos Municipais Paranaenses no processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público paranaense, tendo como base de análise as ações praticadas por esses atores entre os anos de 2008 a 2014. A etapa qualitativa foi realizada por meio de pesquisa documental junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pela realização de entrevistas com alguns analistas de controle externo desta entidade. A etapa quantitativa foi realizada com a aplicação de questionário junto aos contadores das prefeituras paranaenses. Entre as principais descobertas deste estudo, destacam-se: as ações adotadas pelo Tribunal de Contas, tais como a reformulação do sistema captador de dados (SIM - AM) e a realização de treinamentos internos e externos objetivando com isso disseminar os assuntos relacionados ao processo de convergência; quanto à aplicação da contabilidade por competência, principalmente na análise dos municípios, o autor identificou que tanto o registro de receita quanto o da despesa necessitam de maiores esforços a fim de estarem plenamente institucionalizados; também foi constatada a existência de um nível elevado de alinhamento entre os sistemas contábeis municipais e o novo plano de contas (PCASP); e, por fim, outra constatação positiva obtida foi que os dados demonstraram que muitos profissionais já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e elaboração dessas novas demonstrações.

A revisão de literatura é o suporte teórico para o desenvolvimento de toda a pesquisa, e os estudos listados foram de fundamental importância para composição deste capítulo. Além disto, permitiram a formulação das hipóteses de pesquisa, baseadas num modelo teórico. Este modelo teórico e as hipóteses de pesquisa são apresentados no tópico a seguir.

## 2.5 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

No contexto de que toda mudança provoca reação das pessoas, Chan (2008) afirma que o sucesso da reforma da contabilidade governamental depende da

capacidade de mobilização por apoio, no sentido da exigência de uma maior transparência e maior *accountability*.

Para que se consiga apoio, faz-se necessário o conhecimento do processo que está tentando implantar, para isto:

análises sobre o nível de institucionalização de estruturas contemporâneas poderiam utilizar pesquisa tipo *survey* sobre a percepção da necessidade de permanência de determinada estrutura para o funcionamento eficiente da organização. (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 211).

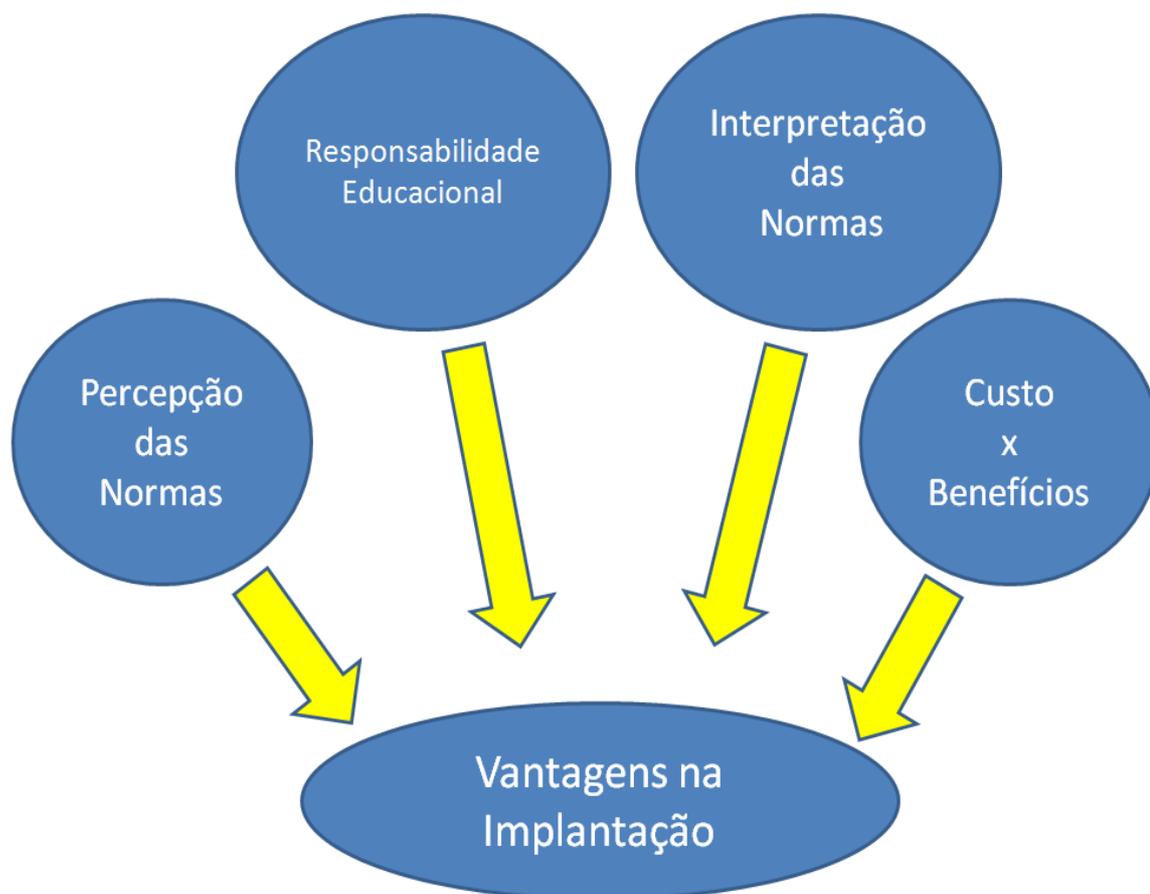
Com isso, recapitulando o estudo sobre a teoria institucional, principalmente nos processos de institucionalização apresentados por Tolbert e Zucker (1999), verifica-se que o desenvolvimento da implantação das IPSAS no Brasil está ocorrendo em estágios: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação.

O presente estudo propõe uma *survey* para possibilitar a análise da implantação das IPSAS no Exército, sob a ótica dos integrantes das setoriais contábeis da Força Terrestre. O momento atual do processo brasileiro está enquadrado no estágio anterior à sedimentação do processo de institucionalização, pois propõe a coleta de opinião de pessoas que estão colocando em prática a implantação das normas no Brasil.

Então, na busca de averiguar se está sendo vantajosa a implantação das IPSAS no Brasil, realizou-se uma seleção de estudos sobre percepções de agentes integrantes do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais.

Conforme apresentado no subcapítulo 2.4, foram selecionados três trabalhos para servir como a base da construção das hipóteses de pesquisa: Joshi, Bremser e Al-Ajmi (2008), Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013) e Diniz et al. (2015). Os dois últimos se destacam por sugerir um modelo teórico capaz de averiguar se está vantajosa a implantação das normas internacionais, em cada país, partindo de quatro vertentes, conforme demonstrado na figura 4.

Figura 4 - Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Adaptado de Diniz et al. (2015) e Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013).

Pelo que está apresentado no modelo teórico, para que se possa verificar se existem vantagens na implantação das IPSAS no Brasil é necessária a investigação de quatro vertentes ou construtos: a percepção das normas, a responsabilidade educacional, o custo-benefício da implantação e a interpretação das normas.

A partir destes construtos surgiram as hipóteses de pesquisa do trabalho de Diniz et al. (2015), que foram:

H1: Percepção das Normas: o entendimento mais nítido das IPSAS, proporcionam maior eficácia em sua implementação.

H2: 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.

H3: Custo x Benefício da implantação: a ponderação dos benefícios esperados é maior que os custos empregados na implantação das IPSAS.

H4: Responsabilidade Educativa: o entendimento comum entre as instituições e os profissionais da contabilidade no desenvolvimento educacional das IPSAS aumentam as vantagens desejadas na sua implementação. (DINIZ et al., 2015, p. 282).

Os autores, ao analisarem as hipóteses desenvolvidas, buscaram obter, ao final do trabalho, uma conclusão sobre o processo de implantação das IPSAS no Brasil na percepção dos integrantes do GTCON.

Considerando o modelo teórico apresentado e as hipóteses de pesquisa desenvolvidas no trabalho de Diniz et al. (2015), buscou-se a elaboração das hipóteses de pesquisa que atendessem os objetivos propostos para o presente estudo.

Sendo assim, o primeiro construto trata sobre a interpretação das normas internacionais. Nele se propõe a verificação da opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército sobre o processo de tradução e interpretação, executado pelos órgãos responsáveis do País, das IPSAS para os padrões brasileiros.

Com isto, busca-se constatar se este processo citado está permitindo uma melhoria da evidenciação contábil, com a inserção de ferramentas e de conceitos padronizados internacionalmente capazes de facilitar esse processo.

Assim, pretendeu-se testar a hipótese de que:

**H<sub>1</sub>: o processo de tradução e interpretação das IPSAS está inserindo ferramentas e conceitos padronizados na contabilidade pública brasileira que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições (INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS).**

Quanto à percepção das Normas, este construto tem ligação com a impressão dos integrantes das setoriais contábeis do Exército quanto as IPSAS e o consequente emprego no contexto contábil brasileiro, em especial no tocante a solução de antigos problemas, como por exemplo: adoção de um plano de contas único em todas as esferas de Governo que permita uma consolidação das demonstrações contábeis; registros patrimoniais com valores atualizados, evidenciando corretamente os bens de cada entidade; e melhoria da informação contábil gerada, facilitando o entendimento de todos.

Desta forma, a compreensão mais nítida das IPSAS, segundo Diniz et al. (2015), provoca uma melhoria da qualidade da informação contábil produzida e, conseqüentemente, aumenta as vantagens esperadas da implantação. Sendo assim, foi testada a hipótese de que:

**H<sub>2</sub>: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, a implantação das IPSAS tem proporcionado soluções para antigos problemas da**

**contabilidade pública brasileira, permitindo a melhoria da qualidade da informação contábil (PERCEPÇÃO DAS NORMAS).**

Em relação ao construto custo-benefício da implantação, necessita-se compreender, de acordo com Diniz et al. (2015, p. 281), que "para que a informação seja considerada útil e detenha a qualidade relevante, é necessário, do indivíduo, o entendimento de que os benefícios esperados superem os custos".

Além dessa consideração, de acordo com Machado-Da-Silva, Gonçalves (1999, p. 223), "a difusão de dada estrutura para determinada organização depende de que outras organizações já a tenham "pré-testado", para que os tomadores de decisão possam ter base de comparação e de percepção do custo/benefício de sua adoção".

Logo, quanto maior o benefício em relação aos custos, mais vantajosa será a implantação. Do exposto, objetivou-se testar a hipótese de que:

**H<sub>3</sub>: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, os benefícios estão sendo maiores que os custos na implantação das IPSAS (CUSTOS x BENEFÍCIOS).**

Como último construto, a responsabilidade educacional busca verificar se nos órgãos competentes estão sendo ministrados cursos, palestras e treinamentos que capacitem os usuários para adequação ao novo cenário da contabilidade pública brasileira.

Segundo Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013), à medida que aumenta o entendimento comum entre as instituições e profissionais no desenvolvimento das normas contábeis, as vantagens esperadas destas normas também aumentará.

Então, o fato é que a falta de orientação e treinamento não é vantajosa para implantação IPSAS e a opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército pode indicar o caminho a ser seguido para que seja vantajosa. Sendo assim, foi testada a hipótese de que:

**H<sub>4</sub>: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS (RESPONSABILIDADE EDUCATIVA).**

Isto posto, esperava-se com a pesquisa obter a opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército quanto às proposições das quatro hipóteses apresentadas e, desta forma, identificar os aspectos positivos e negativos da implantação das IPSAS no Exército, analisando se está sendo vantajoso o processo de convergência.

Finalizando, no presente capítulo foram apresentados os aspectos teóricos necessários para o desenvolvimento desta pesquisa. Pode-se destacar: o esquema gráfico referente ao processo de institucionalização, a sustentação teórica para a formulação das assertivas propostas na *survey*, modelo teórico da pesquisa e o desenvolvimento das hipóteses para teste. A forma de coleta de dados e os outros aspectos ligados a metodologia da pesquisa são tratados no próximo capítulo.

### 3 METODOLOGIA

Para atendimento dos objetivos propostos no estudo, o desenvolvimento do processo investigativo consiste em analisar as opiniões dos integrantes das setoriais contábeis do Exército quanto aos reflexos da convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS).

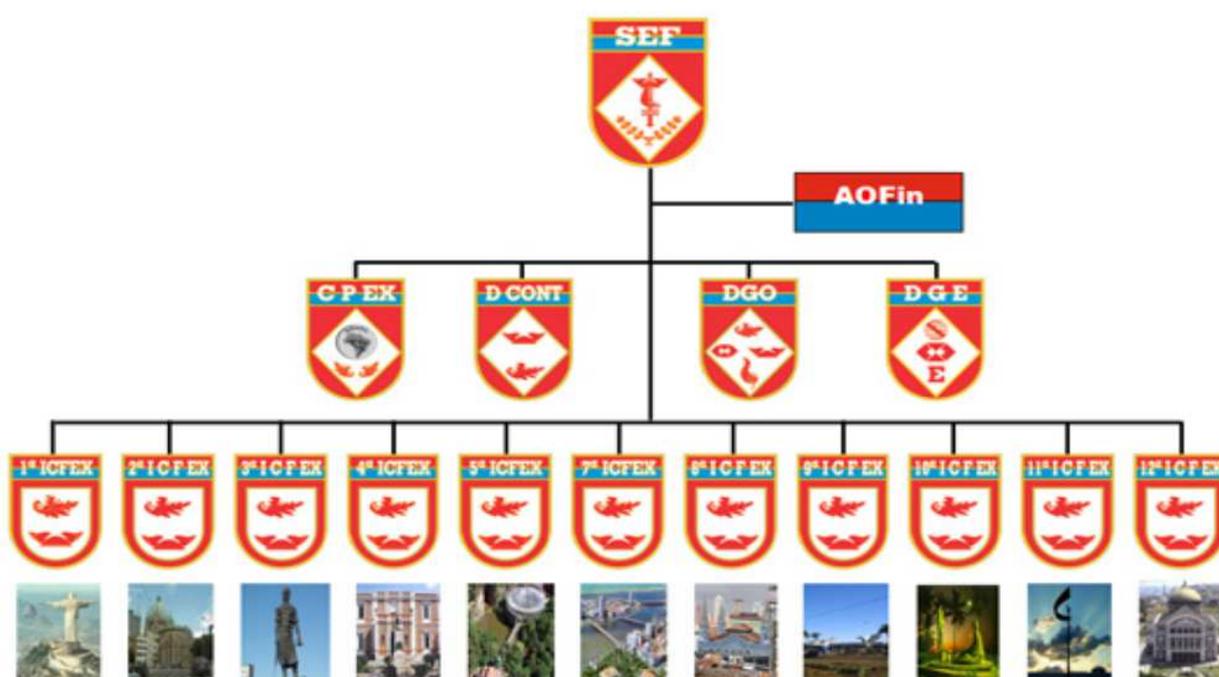
Para isto, neste capítulo é abordada a metodologia utilizada na pesquisa, sendo apresentadas a população e amostra; o instrumento de coleta dos dados da pesquisa; a técnica de coleta; e os procedimentos de tratamento e análise dos dados.

#### 3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

O Exército Brasileiro (EB), com a representatividade em todo território nacional e no exterior, emprega um considerável valor financeiro para o desenvolvimento de suas atividades anualmente. Por este motivo, necessita de uma estrutura contábil organizada e confiável que ofereça suporte para todas as 424 unidades gestoras (UG) de recursos públicos no âmbito da instituição.

A população utilizada nesta pesquisa corresponde aos integrantes das unidades setoriais contábeis de UG do Exército Brasileiro, ou seja, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). A estrutura contábil do EB está integrada à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), conforme a figura 5.

Figura 5 - Estrutura da Secretaria de Economia e Finanças (SEF)



Fonte: SEF (2016)

Com ligação direta à SEF, a Diretoria de Contabilidade (D Cont) é denominada a unidade setorial contábil do órgão Comando do Exército. A Portaria nº 015, de 16 de janeiro de 2004, no artigo 10, define as competências da D Cont, em que se destacam os seguintes pontos:

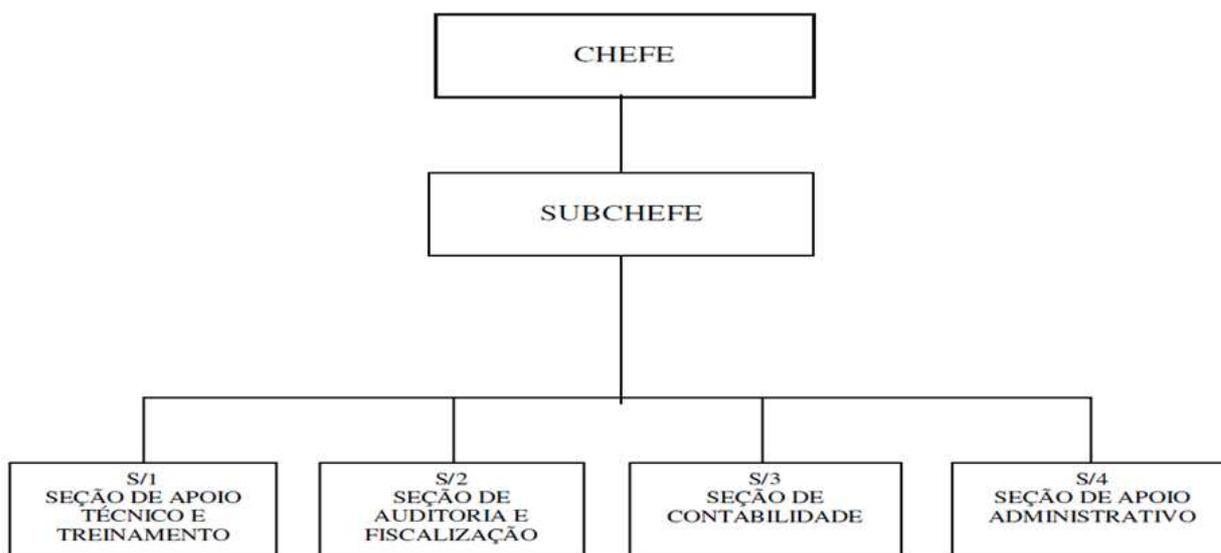
"Art.10. À D Cont compete:

- analisar a contabilidade e executar a conformidade contábil do Cmdo Ex;
- supervisionar a contabilidade sintética dos recursos orçamentários e os trabalhos executados pelas ICFEx, no tocante à contabilidade analítica dos atos e fatos administrativos relacionados às gestões orçamentária, financeira e patrimonial;
- integrar, mensalmente, no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), os balancetes e demonstrativos contábeis de entidades vinculadas ao Cmdo Ex, que não integram esse Sistema." (BRASIL, 2004, p. 10).

Mediante vinculação técnica à D Cont, o sistema contábil do Exército conta com 11 (onze) Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) que têm como finalidade, no âmbito do Comando do Exército, realizar a contabilidade analítica e desenvolver atividades de auditoria e fiscalização. (GUEDES; AGUIAR, 2014).

Na estrutura organizacional das ICFEx, realizando as atividades finalísticas das inspetorias, destacam-se duas seções: seção de contabilidade (S/3) e seção de auditoria e fiscalização (S/2). Estas seções podem ser observadas no organograma exposto na figura 6.

Figura 6 - Organograma das ICFEx



Fonte: Brasil (2003, p.33)

À seção de contabilidade (S/3) compete, principalmente, as seguintes atribuições: realizar a análise contábil, diligenciando as Unidades Gestoras (UG) quanto às impropriedades ou inconsistências encontradas; analisar balancetes, balanços e demais demonstrações contábeis das Unidades Gestoras Vinculadas; efetuar a conformidade contábil mensal; dentre outras. (BRASIL, 2003).

Composta em grande parte também por contadores, a seção de auditoria e fiscalização (S/2), desenvolve trabalhos de pré-auditoria dos atos e fatos administrativos com vistas a antecipar-se de impropriedades ou irregularidades que possam ocasionar prejuízo ao patrimônio público. Além disto, também são realizados os trabalhos de auditoria de campo, com vistas a verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos, dentre outros. (BRASIL, 2003).

Desta forma, para compor o universo a ser pesquisado, buscou-se que os integrantes das seções de contabilidade (S/3) e de auditoria e fiscalização (S/2) de todas as ICFEx do território nacional respondessem a pesquisa, visando a coleta de dados de um público alvo qualificado e possuidor de conhecimentos contábeis específicos da área pública no âmbito da Força.

As Inspetorias são distribuídas estrategicamente em toda a extensão do país, com objetivo de realizar as atividades contábeis das 424 unidades gestoras de recursos públicos do Exército. As ICFEx estão organizadas de acordo com a figura 7, onde também são apresentadas as quantidades de Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) que cada uma possui.

Figura 7 - As ICFEx e as respectivas Unidades Gestoras Vinculadas (UGV)



Fonte: Elaborado pelo autor

Assim sendo, o instrumento de pesquisa foi encaminhado para as setoriais contábeis de UG do Exército, ou seja, as onze ICFEx ativas, buscando a representatividade de todas as unidades do território brasileiro.

Fruto disto, foram obtidas 71 opiniões completas dos 138 integrantes da população constituída pelos integrantes das seções de contabilidade (S/3) e de auditoria e fiscalização (S/2) das ICEx, representando 51,45% de respostas à pesquisa.

### 3.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS (*SURVEY*)

Com a definição do público alvo, buscou-se responder os objetivos propostos na pesquisa. Para isto, utilizou-se uma técnica de coleta de dados denominada: levantamento tipo *survey*.

O método de pesquisa *survey* é adequado, segundo Freitas et al. (2000, p. 105), quando: "se deseja responder questões do tipo "o que?", "por que?", "como?", "quanto?", ou seja, quando o foco de interesse é sobre "o que está acontecendo" ou "como e por que isso está acontecendo". Além disto, de acordo com os mesmos autores, o objeto de interesse ocorreu num passado recente ou ocorre no presente.

Desta maneira, para que se pudesse coletar as opiniões dos integrantes das ICEx sobre a atual convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, foram elencadas assertivas tendo como base as principais alterações ocorridas neste processo, apresentadas no subcapítulo 2.3 da revisão de literatura deste estudo.

O questionário é um dos instrumentos mais utilizados na realização de uma *survey*. A escolha da estratégia de aplicação deve levar em consideração o custo, o tempo para coleta dos dados e, também, a maneira que permita garantir uma taxa de resposta aceitável para o estudo. Podendo ser aplicado através de uma entrevista pessoal, envio pelo correio, entre outros. (FREITAS et al., 2000).

Desta forma, com base no modelo teórico apresentado no subcapítulo 2.5 (desenvolvimento de hipóteses), um questionário foi estruturado para verificar se está sendo vantajosa a implantação das IPSAS no Exército. Para isto, utilizou-se os quatro pilares propostos no modelo, que são: as percepções das normas, a responsabilidade educacional, a relação do custo-benefício da implantação e a interpretação das normas.

Isto posto, o objetivo do primeiro bloco de questões foi coletar a opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército (ICEx) sobre o processo interpretativo da convergência da contabilidade pública brasileira às IPSAS, onde foram apresentadas aos respondentes quatro assertivas voltadas ao processo interpretativo. Além das afirmativas, foi aberto um espaço para que os entrevistados pudessem

opinar sobre o processo interpretativo de maneira discursiva, ou seja, uma questão aberta para que fosse emitida alguma consideração.

O segundo bloco de questões, também com quatro assertivas, teve como objetivo coletar a percepção dos integrantes do Exército sobre a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Da mesma forma que no bloco de questões anterior, foi proporcionado um espaço para que fosse emitida a opinião sobre a percepção da convergência das normas contábeis públicas brasileiras aos padrões internacionais.

O terceiro bloco de questões tinha como objetivo a coleta da opinião do público alvo sobre a relação "custo x benefício" da convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, apresentando quatro assertivas. Semelhante aos blocos anteriores, também foi oferecido um espaço para as considerações pessoais dos entrevistados sobre o tópico (questão aberta).

Para encerrar os blocos voltados para a resposta sobre se está sendo vantajosa a implantação das IPSAS no Exército, o quarto bloco de questões visou coletar a opinião dos integrantes do Exército sobre a responsabilidade educativa durante a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e contando com cinco assertivas. Finalizando estes blocos de questões, do mesmo modo que os anteriores, foi ofertada a oportunidade de manifestação aos respondentes sobre o assunto proposto neste bloco, ou seja, a responsabilidade educativa.

Por fim, o quinto e último bloco de questões teve como objetivo identificar o perfil dos integrantes das 2ª e 3ª seções das setoriais contábeis do Exército (ICFEx), visando obter informações como: posto e graduação, faixa etária, gênero, nível de escolaridade, tempo de atuação no serviço público, se participou de cursos ou treinamentos específicos voltados ao tema do trabalho e a região do país que está trabalhando.

Após várias alterações visando o aperfeiçoamento do questionário, esta estrutura apresentada foi a que melhor ofereceu condições para a coleta de dados necessários às respostas das hipóteses da pesquisa e, conseqüentemente, ao alcance dos objetivos propostos no estudo. Uma cópia do instrumento de pesquisa encontra-se disponível para consulta no apêndice deste trabalho.

As informações referentes à técnica de coleta dos dados estão apresentadas no próximo tópico.

### 3.3 COLETA DOS DADOS

#### 3.3.1 Atividades Preliminares e Primeiro Pré-Teste

No final do ano de 2015 foi iniciado o planejamento para realização do questionário de coleta dos dados. Inicialmente, o questionário foi desenvolvido em seis blocos de questões, adaptados do modelo teórico proposto pelos trabalhos de Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013) e Diniz et al. (2015).

As assertivas foram formuladas com base no estudo de Diniz et al. (2015) e possuíam como alternativas de respostas uma escala com variação numérica de 1 a 10. As opções eram fornecidas com base em frequência (1 - nunca a 10 - sempre) ou de nível de concordância (1 - discordo totalmente a 10 - concordo totalmente).

No tocante à forma de coleta dos dados, um sistema necessitava ser selecionado para esta tarefa, buscando facilitar a consolidação das informações. Sendo assim, inicialmente, foi escolhido o *Google Docs*®.

Por fim, foi proposta uma regressão múltipla como tratamento dos dados coletados para posterior análise e solução das hipóteses apresentadas.

Segundo Lakatos e Marconi (2010), depois da elaboração do questionário, é necessária a realização de um teste com alguns participantes da população escolhida para verificação de falhas para possíveis ajustes após o pré-teste.

Com isso, foi aplicado um pré-teste em 4 (quatro) militares integrantes da 3ª ICFEx que estavam envolvidos diretamente com o processo de convergência no início do ano de 2016. Entretanto, buscou-se selecionar pessoas que estavam em processo de desligamento da 3ª ICFEx e do sistema contábil do Exército. Desta forma, objetivou-se realizar um teste com pessoas capacitadas e que não se repetissem no público da pesquisa propriamente dita.

Após a aplicação do pré-teste, foram coletadas as críticas e sugestões dos respondentes sobre as afirmativas formuladas, assim expostas: as questões apresentavam um viés muito acadêmico e teórico; existia pouca ligação das assertivas com o trabalho de implantação das IPSAS no Exército; e a escala de resposta possuía uma variação muito grande.

Os resultados alcançados foram apresentados na banca de qualificação da presente dissertação, no dia 19 de abril de 2016. Com as considerações dos respondentes do pré-teste e dos professores integrantes da banca, resolveu-se realizar algumas alterações na coleta e tratamento dos dados da pesquisa.

O sistema de coleta de dados foi alterado para o SurveyMonkey® por oferecer uma gama maior de ferramentas e, com isso, melhorar a busca pelos dados primários da pesquisa.

As assertivas da pesquisa foram reformuladas buscando uma proximidade da teoria com as atividades contábeis efetivamente práticas desenvolvidas pelo Exército. Para isto, utilizou-se como base o conteúdo da revisão de literatura deste trabalho, em especial do subitem 2.3, que versa sobre as principais alterações na contabilidade pública brasileira.

A variação das respostas foi alterada para a escala de *Likert* de 5 (cinco) pontos, pois é mais confiável que a de 3 (três) pontos e possui maior facilidade de manuseio que a de 7 (sete) pontos, segundo Vieira e Dalmoro (2008). Onde a escala ficou assim definida: 1 - discordo totalmente; 2 - discordo parcialmente; 3 - não discordo, nem concordo; 4 - concordo parcialmente; e 5 - concordo totalmente.

Com base no estudo de Bortolini (2016), a forma de análise de dados foi substituída para o teste de diferença de médias, pois, após uma melhor avaliação da ferramenta estatística, verificou-se que este teste se adequa melhor ao tipo de questionário proposto neste estudo. Em consequência, foi suprimido um bloco de questões, que tratavam da variável dependente da regressão, e foram alterados outros 4 (quatro) blocos para atender as hipóteses da pesquisa. Desta maneira, foram totalizados 5 (cinco) blocos de questões que podem ser consultados no apêndice desta pesquisa.

### **3.3.2 Segundo Pré-Teste e Validação do Instrumento de Pesquisa**

Após as diversas alterações realizadas advindas do primeiro pré-teste e das considerações da banca de qualificação, um segundo pré-teste foi proposto com o objetivo de se confirmar o correto funcionamento da ferramenta de coleta de dados e da validação do instrumento da pesquisa.

Para validação do instrumento de pesquisa foi realizado um teste dos juízes, proposto por Pawlowski, Trentine e Bandeira (2007), onde a pesquisa é levada à submissão e análise de peritos (juízes) para verificar se os tópicos apresentam a validade necessária (credibilidade).

Sendo assim, foi solicitado pelo DIEx 147 - S3/Ch/3ª ICEx, de 11 de outubro de 2016, que integrantes da Diretoria de Contabilidade do Exército (D Cont), em Brasília, avaliassem e respondessem a pesquisa, fazendo considerações, se necessário. Além disto, o teste foi aplicado em 1 (um) integrante da 3ª ICEx.

Com o retorno das 3 (três) respostas dos integrantes da D Cont e mais a do integrante da 3ª ICFEx, constatou-se que não seria mais necessário nenhum ajuste e que o questionário estava pronto para aplicação.

### 3.3.3 Procedimento de Coleta dos Dados

Durante a realização do IV Seminário de Contabilidade do Exército nos dias 5 e 6 de outubro de 2016, em Brasília, 2 (dois) integrantes de cada ICFEx estiveram presentes para participação do evento. Aproveitando o contato pessoal com os militares das diversas Inspetorias, foram apresentadas as diretrizes da pesquisa e informado que seria remetido um documento oficial solicitando a respostas dos militares de cada ICFEx.

Foi enviado o documento interno do Exército (DIEx 157 - S3/Ch/3ª ICFEx - CIRCULAR, de 17 de outubro de 2016) solicitando a resposta dos integrantes das 2ª e 3ª seções de todas as ICFEx, no período de 17 de outubro até 28 de outubro. No corpo do documento foi disponibilizado um *link* que remetia para a pesquisa disponibilizada na internet na plataforma do SurveyMonkey®.

Com a impossibilidade de estar presente em todas as inspetorias do Brasil para aplicação pessoalmente do questionário, foi necessária a utilização dos integrantes das respectivas inspetorias que participaram do evento supracitado para aplicar os questionários e dirimir dúvidas na execução das respostas. Além do apoio deles, vários contatos telefônicos e envio de mensagens de aplicativos de celular foram utilizados para fomentar o interesse em responder a pesquisa.

Todavia, pela característica das ICFEx, onde os integrantes estão constantemente em viagem para orientações e auditoria, o efetivo das inspetorias dificilmente se concentrou para que pudesse realizar a aplicação da pesquisa de uma maneira centralizada sendo, desta forma, a maioria das respostas obtidas de forma descentralizada.

Embora o Exército Brasileiro seja uma instituição pautada numa forte ligação hierárquica entre seus integrantes, não se buscou utilizar este componente, pois poderia oferecer um viés negativo para pesquisa em função da possível obrigatoriedade das respostas. Ao invés disto, foi garantindo o anonimato e voluntariado aos respondentes em busca de coletar os dados de maneira mais científica possível e sem viés algum.

Com o intuito de melhorar o alcance e aumentar o número de respostas, foi prorrogada a coleta até o dia 4 de novembro de 2016, fato que foi informado por

telefone para os integrantes das inspetorias. Além disto, foi reforçado o incentivo e solicitações de respostas por contatos telefônicos e por mensagens de texto.

Por fim, contando com o apoio dos militares que participaram do IV Seminário de Contabilidade do Exército, com a prorrogação do prazo de coleta, com as ligações telefônicas e com os convites por mensagens, foi possível alcançar uma amostra de 51,45% em relação ao público-alvo da pesquisa.

### 3.4 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados proporcionaram a realização de dois tipos de análises: quantitativa e qualitativa. Os dois métodos são complementares no processo de tratamento e análise dos dados e buscam responder os objetivos propostos nesta pesquisa.

No tocante à análise quantitativa, os dados coletados foram submetidos a uma verificação da confiabilidade do questionário, mediante a utilização do coeficiente alfa de Cronbach. Após essa verificação e das análises descritivas, foi realizado um teste de diferença de médias em cada bloco de questões para permitir os testes de hipóteses.

Como forma de estimar a confiabilidade de um questionário aplicado em uma pesquisa, o coeficiente alfa de Cronbach foi apresentado, em 1951, por Lee J. Cronbach. Esse coeficiente mede a correlação entre as respostas de um questionário por meio da análise do perfil das respostas coletadas. Verifica-se uma correlação média entre perguntas, onde todos os itens de um questionário utilizam a mesma escala de medição. Sendo assim, o coeficiente  $\alpha$  é calculado a partir da variância da soma dos itens de cada avaliador e da variância dos itens individuais, através da seguinte equação:

$$\alpha = \left( \frac{k}{k-1} \right) \times \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{s_t^2} \right)$$

onde:

$k$  - corresponde ao número de itens do questionário;

$s_i^2$  - corresponde a variância de cada item;

$s^2_7$ - corresponde a variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias. (DA HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010).

Na análise estatística das assertivas da *survey*, foi aplicado um teste de diferenças de médias, onde se buscava verificar, para cada item, se a média dos respondentes é estatisticamente igual a três (não discordo, nem concordo).

Sendo assim, as hipóteses da pesquisa foram testadas da seguinte forma:

**H<sub>0</sub>: A média dos respondentes é estatisticamente menor ou igual a 3.**

**H<sub>1</sub>: A média dos respondentes é estatisticamente maior que 3.**

O teste foi aplicado em cada assertiva dos blocos um, dois, três e quatro. Além desses testes, foi realizado um teste com todas as respostas de cada bloco consolidadas, visando a confirmação do resultado obtidos nas assertivas.

Para a tomada de decisão no teste de hipóteses, foram adotados os seguintes parâmetros:

**p-valor  $\leq$  nível de significância adotado: Rejeitar H<sub>0</sub>;**

**p-valor  $>$  nível de significância adotado: Não rejeitar H<sub>0</sub>.**

O nível de significância é definido, numa análise estatística, pelo próprio pesquisador. De uma maneira geral, esse nível adotado nas pesquisas científicas corresponde a 1%, 5% e 10%. Essa medida corresponde à probabilidade de se rejeitar H<sub>0</sub> quando essa hipótese é verdadeira (Erro Tipo I). (PEREIRA, 2015).

Visando se obter uma maior relevância no estudo, foram adotados nos testes desta pesquisa o parâmetro de 1% de significância.

Sendo assim, "chegaremos à conclusão de que a hipótese de pesquisa é verdadeira se os dados amostrais fornecerem evidências suficientes para indicar que a hipótese nula pode ser rejeitada". (SWEENEY; WILLIAMS; ANDERSON, 2013, p. 359).

No tocante à análise qualitativa, foi proposta uma questão aberta sobre o tema de cada bloco da pesquisa. Essa questão visava coletar a opinião, com as próprias palavras, dos respondentes.

As questões abertas foram organizadas e tabuladas, por bloco, para que pudessem permitir a seleção das respostas que melhor ajudassem a complementar as

análises quantitativas. Foram destacadas cinco respostas que melhor representavam esses aspectos citados, ratificando ou retificando os resultados obtidos nas respectivas análises quantitativas.

Além disto, todas as questões, consolidadas em cada bloco, foram organizadas e sistematizadas. A sistematização permite a identificação de um movimento constante e em várias direções. Nesta pesquisa, se destaca a direção das questões para a realidade, onde a repetição e o entrecruzando permitem que a análise atinja pontos de "desenho significativo de um quadro", multifacetado, mas passível de visões compreensíveis. (ALVES; SILVA, 1992).

Neste sentido, ao final de cada bloco, foi desenvolvida uma figura tipo "nuvem de palavras" em que foram destacadas as 40 palavras mais citadas, utilizando-se uma mineração de texto ou *text mining* (FELDMAN; SANGER, 2007).

Para isso, foi utilizado o software NVivo10 como ferramenta, o que permitiu uma análise dos principais tópicos abordados em cada bloco estudado.

Encerrando o capítulo, buscou-se apresentar a população e a amostra, o instrumento de pesquisa e o planejamento de execução da coleta e análise dos dados. Com a apresentação destas ferramentas, os dados são apresentados e analisados a seguir.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

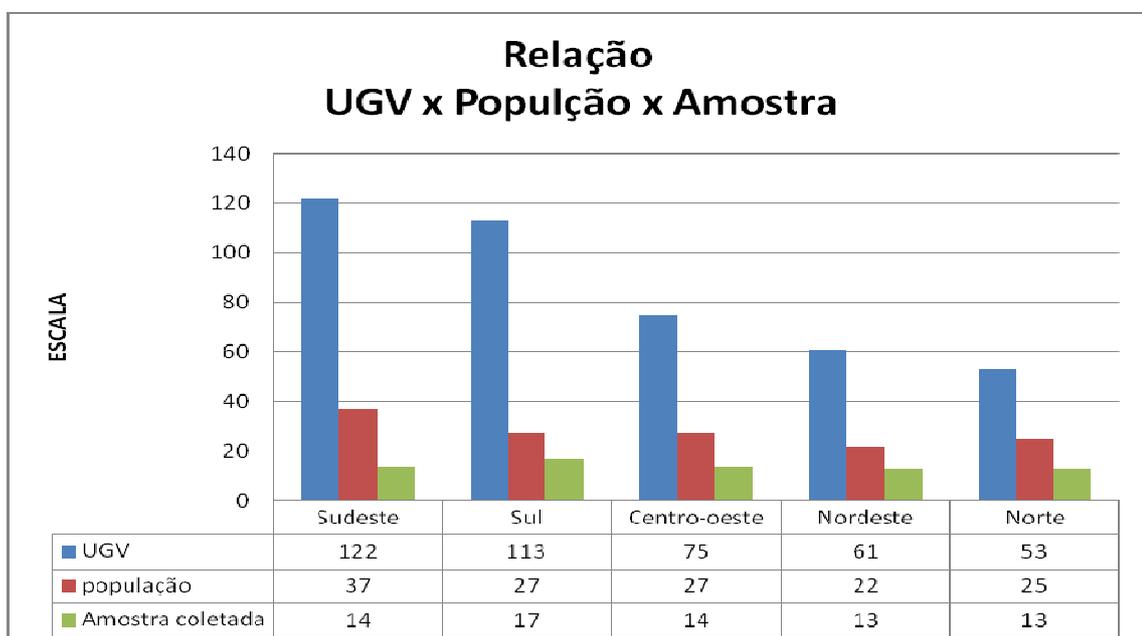
### 4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS RESPONDENTES

Buscando a representatividade das 424 Unidades Gestoras de recursos públicos no âmbito do Exército, foram encaminhados os questionários para as seções de contabilidade e auditoria (S/3 e S/2) das onze inspetorias distribuídas pelo território nacional. Ressalta-se que cada Inspetoria citada é responsável pelos aspectos contábeis de todas as Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) dentro da área de atuação.

O contato com os integrantes das ICFEx permitiu o levantamento do quantitativo do público alvo da pesquisa. Com isso, foi apurado como população do estudo 138 integrantes das inspetorias.

Na figura 8 pode-se verificar a relação entre a quantidade de UGV e a população da pesquisa. Destaca-se o grande volume de unidades na Região Sudeste (122) e Sul (113) do País, o que também representa um número maior de possíveis respondentes da pesquisa, com 37 e 27, respectivamente. Porém, constata-se que o Centro-Oeste possui o mesmo número populacional que a Região Sul, o que talvez possa ser explicado devido a grande concentração de recursos geridos em Brasília, Capital Federal, que concentra diversas Diretorias responsáveis por grandes aquisições no âmbito da Força Terrestre.

Figura 8 - Relação das UGV, População e Amostra da pesquisa.



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

De acordo com o procedimento de coleta de dados apresentado no item 3.3.3, foram coletadas, ao todo, 77 respostas do questionário, sendo 71 completas. Isto representa 51,45 % dos 138 integrantes das seções de contabilidade (S/3) e de auditoria e fiscalização (S/2) das ICFeX.

Todas as informações no tocante as UGV, população e amostra foram resumidas na tabela 01 para facilitar a exposição dos dados da pesquisa.

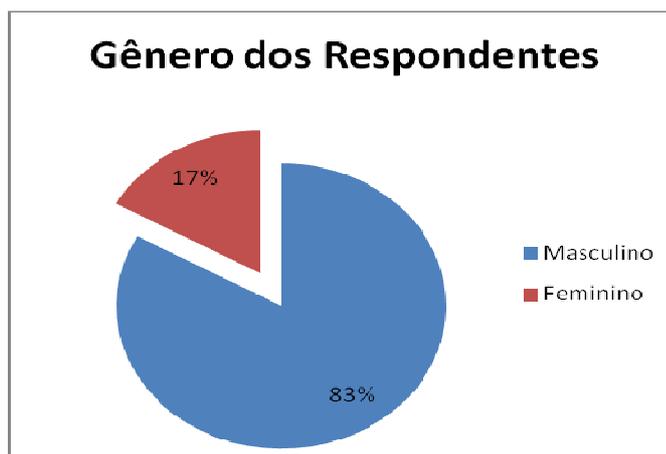
Tabela 1 - Resumo das UGV, População e Amostra da pesquisa.

Região	Inspetoria	Local	Quantidade de UGV	População da pesquisa	Amostra coletada
Sudeste	1ª ICFeX	Rio de Janeiro - RJ	66	37	14
	2ª ICFeX	São Paulo - SP	31		
	4ª ICFeX	Juiz de Fora - MG	25		
Sul	3ª ICFeX	Porto Alegre - RS	76	27	17
	5ª ICFeX	Curitiba - PR	37		
Nordeste	7ª ICFeX	Recife - PE	41	22	13
	10ª ICFeX	Fortaleza - CE	20		
Centro-Oeste	9ª ICFeX	Campo Grande - MS	29	27	14
	11ª ICFeX	Brasília - DF	46		
Norte	8ª ICFeX	Belém - PA	19	25	13
	12ª ICFeX	Manaus - AM	34		
Total			424	<b>138</b>	<b>71 (51,45%)</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Do total da amostra coletada, verificou-se com a pesquisa que 83% dos respondentes são do sexo masculino, enquanto que 17% do sexo feminino, conforme pode ser visualizado na figura 9. Acredita-se que esta expressiva diferença está relacionada com a recente abertura do ingresso para o segmento feminino na Força Terrestre.

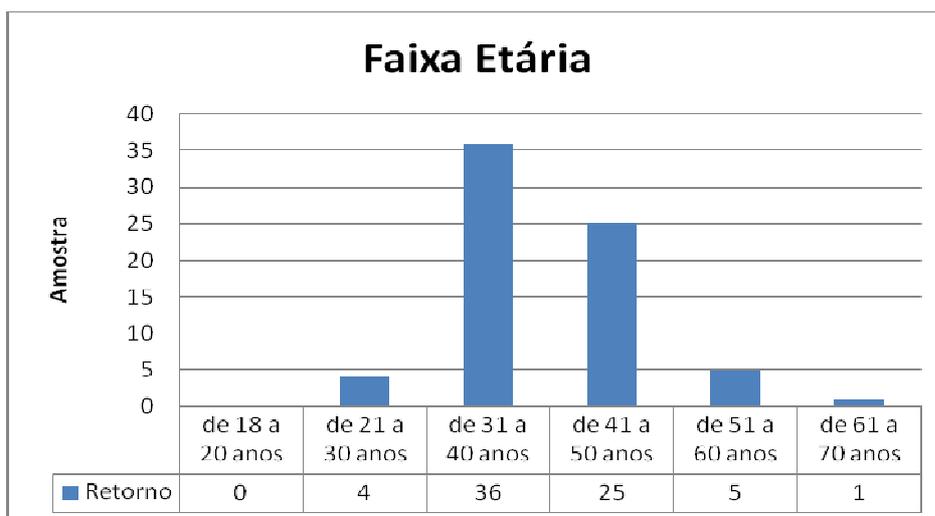
Figura 9 - Percentual de respostas por gênero



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Quanto a faixa etária, pode ser observado que mais da metade dos integrantes das ICFEx está na faixa dos 31 a 40 anos, correspondendo a 50,7%. Ressaltam-se, ainda, os 35,2% na faixa dos 41 a 50 anos. As duas faixas etárias somadas correspondem a 85,9% e, com isto, pode ser constatada certa experiência de vida destes militares, até porque apenas 5,6% tem idade inferior a 30 anos.

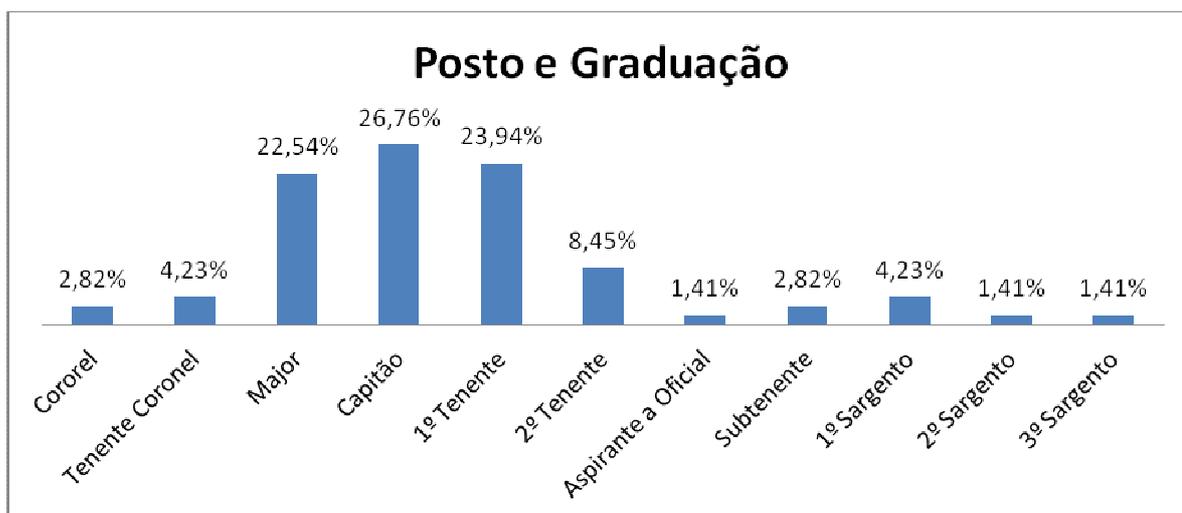
Figura 10 - Faixa etária dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

No tocante aos aspectos da hierarquia militar dos respondentes, destacam-se quanto ao posto e graduação três categorias: os capitães, com 26,76%; os 1º tenentes, com 23,94%; e os majores com 22,54%. Estes três postos somados representam 73,24% da amostra da pesquisa, o que oferece uma caracterização específica dos militares que integram a equipe de trabalho das seções de contabilidade (S/3) e auditoria (S/2) das ICFEx. Além disto, demonstra a visão responsável do Comando do Exército em manter mais de 70% da equipe composta por integrantes experientes no desenvolvimento das atividades contábeis da Força.

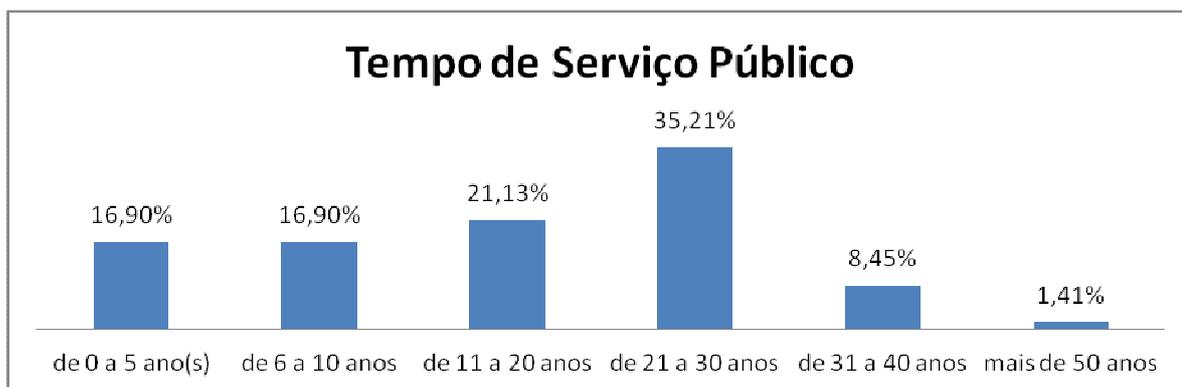
Figura 11 - Posto e Graduação dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Quanto ao tempo de serviço público, confirma-se a experiência profissional apontada, pois mais da metade (56,34%) dos respondentes estão nas faixas de 11 a 20 anos e 21 a 30 anos de serviço. Isto oferece uma maior credibilidade à pesquisa, tendo em vista que se conta com experientes profissionais da área da contabilidade pública no escopo da amostra do estudo.

Figura 12 - Tempo de serviço público dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Com as informações apresentadas até o presente momento, constata-se uma considerável experiência profissional na caracterização dos militares respondentes, o que pode ser verificado na consolidação dos dados da tabela 2.

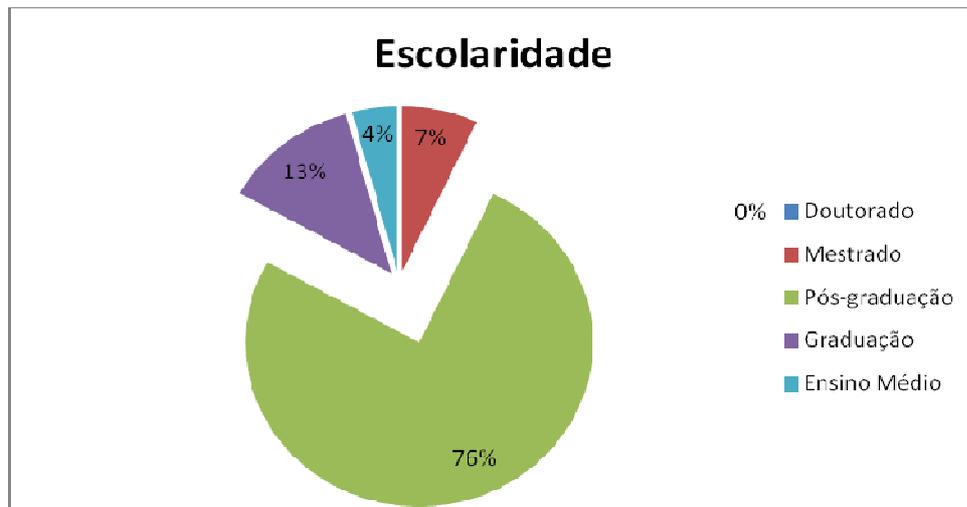
Tabela 2 - Perfil dos respondentes

<b>Gênero dos Respondentes</b>	<b>Retorno</b>	<b>Índice</b>
Masculino	59	83,10%
Feminino	12	16,90%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>
<b>Faixa Etária</b>		
18 - 20 anos	0	0,00%
21 - 30 anos	4	5,63%
31 - 40 anos	36	50,70%
41 - 50 anos	25	35,21%
51 - 60 anos	5	7,04%
61 - 70 anos	1	1,41%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>
<b>Posto e Graduação</b>		
Coronel	2	2,82%
Tenente Coronel	3	4,23%
Major	16	22,54%
Capitão	19	26,76%
1º Tenente	17	23,94%
2º Tenente	6	8,45%
Aspirante a Oficial	1	1,41%
Subtenente	2	2,82%
1º Sargento	3	4,23%
2º Sargento	1	1,41%
3º Sargento	1	1,41%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>
<b>Tempo de Serviço Público</b>		
Até 5 anos	12	16,90%
6 - 10 anos	12	16,90%
11 - 20 anos	15	21,13%
21 - 30 anos	25	35,21%
31 - 40 anos	6	8,45%
mais de 40 anos	1	1,41%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

No aspecto acadêmico, observa-se uma expressiva maioria enquadrada, quanto à escolaridade, no nível de pós-graduação (76,06%). Isto demonstra a preocupação dos integrantes das ICFEx em buscar a evolução profissional por meio da contínua qualificação acadêmica. Os 76% dos pós-graduados, somados com os 7% dos mestres, representam 83% dos militares da amostra coletada, o que corrobora no aspecto da experiência profissional, já citada, dos respondentes.

Figura 13 - Escolaridade dos respondentes

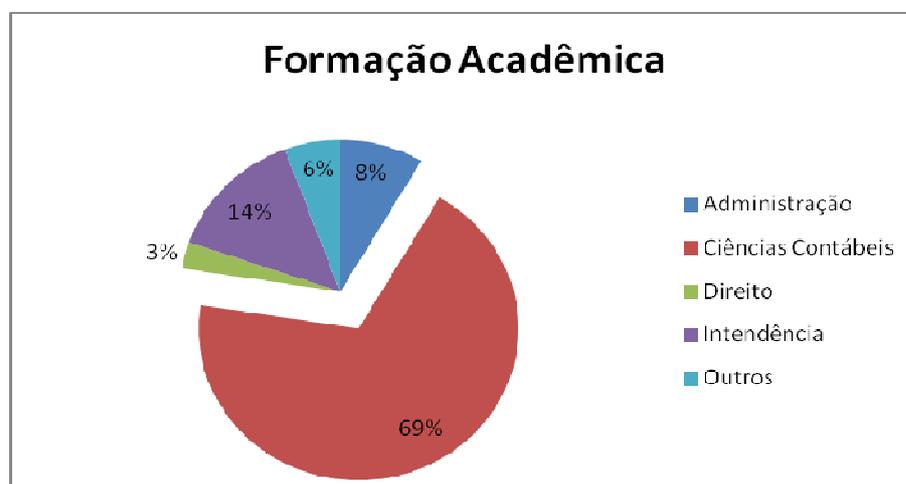


Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A pesquisa, tratando de aspectos estruturais da contabilidade pública brasileira, apresenta maior relevância se for desenvolvida com opiniões de profissionais que realmente possuem a formação acadêmica contábil e vivenciam o dia-a-dia da atividade no País.

Com isto, no tocante a formação acadêmica, constata-se uma grande maioria da amostra composta por profissionais de contabilidade, com 69,01%, seguidos por intendentess, com 14,08%. Este público qualifica bastante a pesquisa, pois se somarmos os contadores aos intendentess, que possuem considerável parte de sua formação atrelada à área contábil, obtém-se 83% do público amostral com relação direta à formação acadêmica na área contábil.

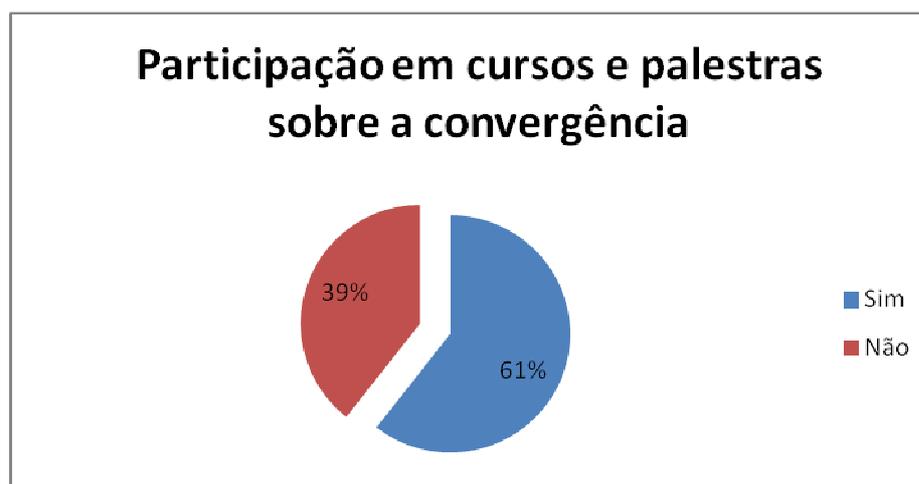
Figura 14 - Formação acadêmica dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Por fim, observa-se que 60,56% dos pesquisados já participaram de algum evento em que o assunto versava sobre a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, o que reafirma a qualidade do público respondente para o tipo de pesquisa proposta, conforme pode ser verificado na figura 15.

Figura 15 - Participação em cursos e palestras sobre a convergência



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Com o objetivo de disponibilizar as informações completas ao Leitor (a), foram consolidados, na tabela 3, os índices descritivos acadêmicos dos respondentes.

Tabela 3 - Perfil acadêmico dos respondentes

<b>Escolaridade</b>	<b>Retorno</b>	<b>Índice</b>
Doutorado	0	0,00%
Mestrado	5	7,04%
Pós-graduação	54	76,06%
Graduação	9	12,68%
Ensino Médio	3	4,23%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>
<b>Formação Acadêmica</b>		
Administração	6	8,45%
Ciências Contábeis	49	69,01%
Direito	2	2,82%
Economia	0	0,00%
Intendência	10	14,08%
Outros	4	5,63%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>
<b>Participação em cursos e palestras sobre a convergência</b>		
Sim	43	60,56%
Não	28	39,44%
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Por fim, atendendo o proposto no objetivo específico desta pesquisa, o perfil dos integrantes das setoriais do Exército caracteriza-se por militares de maioria do gênero masculino (83%); na faixa dos 31 a 40 anos (50,7%); dos postos de capitães (26,76%), 1º tenentes (23,94%) e majores (22,54%); com 21 a 30 anos de serviço (35,21%); com formação acadêmica na área contábil (69,01%); e pós-graduados (76,06%).

#### 4.2 ANÁLISE DE CONFIABILIDADE DOS DADOS

Para a análise quantitativa do estudo, utilizou-se o alfa de Cronbach, calculado pelo método das variâncias, como ferramenta para estimar a confiabilidade da pesquisa.

O valor mínimo aceitável do resultado dos cálculos para o alfa é de 0,70, sendo esse o parâmetro para análise. Estando abaixo desse valor, a consistência interna da escala utilizada é considerada baixa. Normalmente, são preferidos valores de alfa entre 0,80 e 0,90. (ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010; STREINER, 2003).

Conforme pode ser verificado na tabela 8, todos os blocos das questões da pesquisa ficaram acima de 0,7, apresentando, desta forma, o valor mínimo aceitável de consistência interna.

Tabela 4 - Alfa de Cronbach

BLOCO	TÍTULO	ALFA DE CRONBACH
I	Interpretação das IPSAS	0,74346
II	Percepção das IPSAS	0,75450
III	Custo x Benefícios da implantação das IPSAS	0,79231
IV	Responsabilidade educativa	0,82458

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

O bloco I apresentou uma percepção menos positiva do resultado entre todos, com 0,74346. O resultado do alfa do bloco II foi 0,75450. Destaca-se o bloco III com valor bem próximo ao 0,8, com resultado de 0,79231. Por fim, o bloco IV (responsabilidade educativa) apresentou uma percepção mais positiva resultado para o alfa de Cronbach com 0,82458, estando enquadrado na faixa preferida (0,8 e 0,9) proposta por Streiner (2003).

Com os resultados apresentados, constata-se que nenhum dos blocos necessita ser excluído da análise quantitativa da pesquisa, pois apresentam valores acima do mínimo de consistência interna para estudo.

### 4.3 ANÁLISE DO BLOCO I - INTERPRETAÇÃO DAS IPSAS

O primeiro bloco de questões foi proposto com o objetivo de coletar opiniões dos respondentes sobre o processo de interpretação e tradução das IPSAS para o contexto brasileiro. Foram oferecidas quatro assertivas e uma questão aberta para que os integrantes das ICFEx pudessem emitir comentários sobre o assunto em tela. As assertivas serviram de base para a análise quantitativa e a questão aberta para a análise qualitativa. A análise do Bloco I é apresentada a seguir.

#### 4.3.1 Estatísticas Descritivas do Bloco I

Com a intenção de facilitar a análise das respostas coletadas, os dados foram divididos em tabelas tendo por base cada bloco de questões da *survey* e separados por questões, desde a questão um (Q1) até a questão quatro (Q4). Para o estudo das estatísticas descritivas, foram selecionadas as seguintes ferramentas: resposta mínima e máxima, mediana, média e desvio padrão.

Na tabela 4 podem ser observadas as informações acerca do Bloco I - Interpretação das IPSAS, onde buscou-se coletar as opiniões sobre o atual processo de tradução e interpretação das IPSAS pelos órgãos competentes no Brasil e a adequação para a realidade da contabilidade pública no País.

Tabela 5 - Estatísticas descritivas do Bloco I

BLOCO I - INTERPRETAÇÃO DAS IPSAS										
Questão	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão
Q1	0	4	13	29	25	2	5	4	4,05634	0,87648
Q2	4	6	9	30	22	1	5	4	3,84507	1,12945
Q3	0	1	10	29	31	2	5	4	4,26761	0,75513
Q4	0	3	13	22	33	2	5	4	4,19718	0,88833

\*Discordo totalmente    \*\*Discordo parcialmente    \*\*\* Não discordo, nem concordo  
\*\*\*\* Concordo parcialmente    \*\*\*\*\* Concordo totalmente

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A primeira questão (Q1) teve a seguinte redação:

*(Q1) - Os órgãos responsáveis pela tradução e adequação das IPSAS no Brasil fomentaram a alteração do "foco orçamentário", previsto na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para o "foco patrimonial" da contabilidade pública brasileira.*

Esta questão se destacou por não ter nenhuma resposta "1", ou seja, nenhum "discordo totalmente". Com isto, verifica-se que, na opinião dos respondentes, não se obteve nenhuma rejeição absoluta da assertiva. Além disto, ao se verificar as 29 respostas como "concordo parcialmente" e 25 respostas como "concordo totalmente", constata-se que esta assertiva teve a expressiva marca de 76,06% dos respondentes concordando com o que foi proposto. Fato este que pode ser confirmado com a média de 4,05634 das respostas.

A segunda questão (Q2) foi a seguinte:

*(Q2) - No Brasil, a interpretação das IPSAS permitiu a alteração conceitual do "regime de caixa" para o "regime de competência" no setor público.*

A segunda assertiva foi a que mais teve opiniões divididas dentro deste bloco. Foi a única que apresentou a resposta mínima "1", com quatro observações. Além disto, as estatísticas ratificam a interpretação com a apresentação da menor média do bloco (3,84507) e o maior desvio padrão (1,12945).

A terceira questão (Q3), do Bloco I, foi assim redigida:

*(Q3) - A tradução e adequação das IPSAS proporcionaram a utilização de mecanismos de depreciação e reavaliação para uma melhor evidenciação do patrimônio público.*

A Q3 destaca-se por possuir apenas uma resposta "discordo parcialmente" e nenhuma "discordo totalmente", o que demonstra uma grande concordância por parte dos respondentes. Fato que também pode ser verificado com a maior média do bloco (4,26761), por conta da concentração das respostas nas maiores pontuações da escala. Além disto, apresenta o menor desvio padrão (0,75513) das questões do bloco, o que representa menor variabilidade em torno da média dos respondentes da questão.

A quarta assertiva (Q4) teve a seguinte formulação:

*(Q4) - A convergência aos padrões internacionais permitiu uma aproximação de conceitos entre a contabilidade pública e a contabilidade societária no Brasil, o que proporciona uma melhoria na análise das informações em função destas semelhanças.*

A última questão do Bloco I (Q4) destacou-se por apresentar a maior quantidade de respostas máximas "concordo totalmente", com 33 observações. Além disto, apresentou a segunda maior média do bloco (4,19718), revelando uma boa concordância por parte dos respondentes.

Encerrando a análise das estatísticas descritivas do Bloco I, cabe destacar que todas as assertivas do bloco apresentaram mediana 4, o que leva a acreditar que, em uma análise geral, a aceitação das assertivas foi positiva.

#### 4.3.2 Análise Quantitativa

Os resultados estatísticos dos testes realizados, individualmente, nas questões do Bloco I foram concentrados na tabela 9.

Tabela 6 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco I

Teste-t: duas amostras em par para médias (BLOCO I) - Significância 0,01					
Resultados	H0	Respostas Q1	Respostas Q2	Respostas Q3	Respostas Q4
Média	3,0000	4,0563	3,8451	4,2676	4,1972
Variância	0,0000	0,7682	1,2757	0,5702	0,7891
Observações	71	71	71	71	71
Stat t		10,1553	6,3046	14,1446	11,3557
P(T<=t) uni-caudal		0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
t crítico uni-caudal		2,3808	2,3808	2,3808	2,3808

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Analisando os resultados da primeira assertiva (*t-student* 10,1553; *p-valor* 0,0000), verifica-se, a um nível de significância de 1%, que se rejeita a hipótese nula. Com isso, verifica-se que os órgãos responsáveis pela tradução e adequação das IPSAS estão conseguindo fomentar a alteração do foco orçamentário para o foco patrimonial na contabilidade pública brasileira.

Na segunda assertiva, os resultados estatísticos (*t-student* 6,3046; *p-valor* 0,0000) também confirmam a rejeição da hipótese nula e, desta forma, verifica-se a busca da alteração conceitual do regime de caixa para o regime de competência no setor público.

A terceira assertiva apresentou os seguintes resultados: *t-student* 14,1446; *p-valor* 0,0000, destacando-se por obter o maior resultado entre todas as questões da estatística t. E, da mesma forma que as outras duas assertivas, também se rejeita a hipótese nula, confirmando que o processo de tradução e interpretação das IPSAS

estão melhorando a evidenciação do patrimônio público brasileiro com a utilização de mecanismos como a depreciação e reavaliação.

Por fim, o resultado do teste da quarta assertiva (*t-student* 11,3557; *p-valor* 0,0000) seguiu a mesma linha dos anteriores e, também, apontando para a rejeição da hipótese nula e, com isso, indicando que a tradução e interpretação das IPSAS estão possibilitando a aproximação da contabilidade pública com a societária.

Além dos testes individuais para cada assertiva, foi realizado um teste *t-student* do bloco como um todo, onde todas as respostas foram consolidadas com a finalidade de se ratificar ou retificar as respostas obtidas na análise das questões individualmente. Os resultados estão apresentados na tabela 10.

Tabela 7 - Teste *t-student* do Bloco I

Teste-t: duas amostras em par para médias - Significância 0,01		
Resultados	H0	Respostas do Bloco I
Média	3	4,0915
Variância	0	0,8679
Observações	284	284
Stat t		19,7453
P(T<=t) uni-caudal		0,0000
t crítico uni-caudal		2,3396

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Conforme pode ser verificado na tabela 10, o teste *t-student* do bloco I consolidando todas as respostas (*t-student* 19,7453; *p-valor* 0,0000) ratificam os resultados obtidos na análise das assertivas individualmente, inclusive com o resultado do teste t maior que das questões.

Desta forma, confirma-se a rejeição da hipótese nula do Bloco I, a uma significância de 1%, onde conclui-se que, no tocante a análise quantitativa, o processo de interpretação e tradução das IPSAS, desenvolvido pelos órgãos competentes no Brasil, está inserindo ferramentas e conceitos padronizados na contabilidade pública brasileira que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições.

#### 4.3.3 Análise Qualitativa

No tocante ao aspecto qualitativo, a maioria dos respondentes apresentou considerações positivas quanto ao processo de interpretação das IPSAS para o contexto brasileiro, conforme pode ser observado, por exemplo, na resposta a seguir.

*"Os órgãos responsáveis pela implantação do processo de convergência estão realizando um procedimento muito consistente na adequação da contabilidade brasileira as normas internacionais, porém, ainda falta uma mudança cultural por parte de alguns profissionais da área em relação a visualização desses novos procedimentos."* (RESPONDENTE 12).

De acordo com a resposta anterior, os órgãos responsáveis estão realizando um trabalho consistente no processo de adequação. Ainda pôde ser verificado, conforme a resposta seguinte, algumas opiniões detalhando os aspectos normativos desenvolvidos por esses órgãos no processo de interpretação e adequação da realidade brasileira com a internacional.

*"Inicialmente se deu pela publicação das 10 NBC T 16, seguidas da 11ª, em 2011, mas faltava a conceituação geral que fundamentasse as NBC T 16 específicas. Recentemente com a publicação da NBC TSP - Estrutura conceitual, apesar de a sequência invertida, vez que esta deveria ter antecedido as específicas, facilitando a compreensão e aplicação, pode-se dizer que está se consolidando o processo de convergência às Normas Internacionais."* (RESPONDENTE 35).

Outros respondentes foram mais além, levando o processo de interpretação para conceitos fundamentais da contabilidade visando a evidenciação patrimonial das entidades governamentais, conforme a opinião a seguir.

*"Representa o retorno à essência contábil, evidenciando adequadamente a variação da composição patrimonial por parte das Entidades Governamentais, quando da execução das receitas e despesas públicas".* (RESPONDENTE 62).

Além disto, de uma maneira geral, as respostas apresentaram um viés de desafio a ser conquistado e que a sociedade brasileira será beneficiada com as mudanças em curso, conforme a manifestação do respondente 71.

*"Muito desafiador este processo que está sendo realizado com êxito pela STN, CFC e demais grupos envolvidos. Irá beneficiar a sociedade como um todo, a medida que traz confiabilidade e temporalidade aos atos e fatos contábeis".* (RESPONDENTE 71).

Por fim, pode ser verificado, de acordo com a opinião do respondente 39, um resumo de todo o processo realizado pelos órgãos responsáveis brasileiros no tocante a interpretação e adaptação das IPSAS ao contexto brasileiro.

*"É necessário visualizar como o país buscou desenvolvimento e adaptação das normas internacionais de contabilidade e, com este entendimento, proporcionar embasamento para futuras normas a fim de que realmente a contabilidade governamental atinja a convergência. O conhecimento da adaptação que a contabilidade pública brasileira está providenciando é de fundamental importância para os governantes, gestores públicos, contadores, órgãos de classe e acadêmicos, uma vez que esta direção pode definir os traços marcantes da administração pública do País. É importante ressaltar que as alterações advindas da contabilidade aos padrões internacionais são recentes no Brasil, que ainda está adaptando-se e definindo normas. Saber o que de fato já foi estabelecido e qual o caminho que está sendo traçado, no atual momento, pode ser de suma importância considerando-se que o caminho não foi concluído e pode ser alterado."* (RESPONDENTE 39).

Com o conjunto das 71 respostas abertas deste bloco, incluindo as já apresentadas, foi possível realizar uma figura do tipo nuvem para análise qualitativa, onde podem ser observadas as principais palavras citadas no conteúdo de todas as opiniões dos respondentes. Destacam-se palavras como: informações, importante, evolução, transparência, caminho, controle, patrimonial, implantação, IPSAS e patrimônio.

Figura 16 - Palavras mais importantes do Bloco I



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Conclui-se, com as opiniões emitidas pelos respondentes da pesquisa, sintetizadas nessa nuvem de palavras da figura 16, que o resultado obtido na análise do aspecto quantitativo deve ser ratificado, pois o processo de interpretação das IPSAS ao contexto nacional, desenvolvido pelos órgãos responsáveis no Brasil, está percorrendo um importante caminho para o processo de evolução da contabilidade pública brasileira.

Esses achados são diferentes do trabalho de Diniz et al. (2015), onde a visão dos integrantes do GTCON não se mostrou significativa para a obtenção de vantagens na implantação e aplicação das IPSAS.

#### 4.4 ANÁLISE DO BLOCO II - PERCEPÇÃO DAS IPSAS

O segundo bloco de questões foi proposto com o objetivo de coletar opiniões dos respondentes sobre as IPSAS e o conseqüente emprego no contexto contábil brasileiro, em especial no tocante a solução de antigos problemas, como por exemplo: adoção de um plano de contas único em todas as esferas de Governo que permita uma consolidação das demonstrações contábeis; registros patrimoniais com valores atualizados, evidenciando corretamente os bens de cada entidade; e melhoria da informação contábil gerada, facilitando o entendimento de todos.

Foram oferecidas quatro assertivas e uma questão aberta para que os integrantes das inspetorias pudessem emitir comentários sobre o assunto. As assertivas serviram de base para a análise quantitativa e a questão aberta para a análise qualitativa, a análise do Bloco II é apresentada a seguir.

##### 4.4.1 Estatísticas Descritivas do Bloco II

A tabela 5 apresenta as estatísticas do Bloco II - Percepção das IPSAS, onde buscou-se coletar as impressões dos respondentes sobre normas internacionais e as conseqüências do emprego das IPSAS na contabilidade pública brasileira.

Tabela 8 - Estatísticas descritivas do Bloco II

BLOCO II - PERCEPÇÃO DAS IPSAS										
	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão
Q1	1	3	10	25	32	1	5	4	4,18310	0,93059
Q2	4	7	11	27	22	1	5	4	3,78873	1,15777
Q3	3	2	19	28	19	1	5	4	3,81690	1,00442
Q4	1	0	10	30	30	1	5	4	4,23944	0,80116

\*Discordo totalmente \*\*Discordo parcialmente \*\*\* Não discordo, nem concordo

\*\*\*\* Concordo parcialmente \*\*\*\*\* Concordo totalmente

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Da mesma forma que o anterior, o Bloco II foi dividido por questões, onde a primeira questão teve a seguinte redação:

*(Q1) - O novo plano de contas adotado, a partir de 2015, está permitindo a consolidação das demonstrações contábeis no âmbito do Exército.*

A Q1 apresentou apenas uma resposta mínima "discordo totalmente" e duas respostas "discordo parcialmente", isto contribuiu para que a questão obtivesse a

segunda maior média dentre as assertivas deste bloco, com 4,18310. Além disto, apresentou o segundo menor desvio padrão, com 0,93059. Estas estatísticas confirmam a boa aceitação desta afirmativa no âmbito do bloco II.

*(Q2) - A adoção das IPSAS permitiu solucionar problemas patrimoniais antigos, como por exemplo, o registro de bens no patrimônio com valores desatualizados em função da defasagem da moeda nacional ao longo do tempo.*

No sentido contrário, a Q2 teve o pior resultado do bloco. Obteve muita variação nas respostas o que provocou a média mais baixa, com 3,78873 e o maior desvio padrão, com 1,15777, o que pode levar a crer que nem todos os problemas patrimoniais propostos na assertiva foram solucionados.

*(Q3) - A utilização das IPSAS facilitou o entendimento das informações geradas melhorando a comparabilidade e a instrumentalização do controle social, prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Acesso à Informação (LAI).*

A Q3, também com resposta de variação entre o mínimo "discordo totalmente" e máximo "concordo totalmente", apresentou uma média de 3,81690 e um desvio padrão de 1,00442. Não apresentou nenhum destaque expressivo a ser citado.

*(Q4) - As alterações propostas pela convergência às IPSAS, como a inclusão da situação "em liquidação" no processo de despesa pública, permitiram uma melhoria na qualidade da informação contábil no setor público brasileiro.*

A Q4 teve a melhor aceitação do bloco, com apenas uma resposta "discordo totalmente" e nenhuma resposta "discordo parcialmente". Isto levou a obtenção de expressivas trinta respostas "concordo totalmente" e trinta "concordo parcialmente", o que conduziu esta assertiva para a maior média do bloco, com 4,23944, e o menor desvio padrão, com 0,80116. Assim sendo, verifica-se a percepção positiva dos respondentes quanto às alterações propostas pela convergência às IPSAS e a melhoria na qualidade da informação contábil no setor público brasileiro, conforme proposto na afirmativa desta questão.

De uma maneira geral, o Bloco II apresentou estatísticas piores que o bloco I, pois obteve uma maior variabilidade das respostas. Todas as questões obtiveram resposta mínima, fato que não tinha acontecido no Bloco I. Porém, obteve uma boa

média de respostas e uma mediana 4 em todas as assertivas, o que leva a crer que teve uma boa aceitação no âmbito da amostra da pesquisa.

#### 4.4.2 Análise Quantitativa

Foram realizados testes nas questões individualmente, ou seja, cada assertiva foi submetida a um teste *t-student*. Os resultados estatísticos dos quatro testes foram consolidados na tabela 11, apresentados na sequência.

Tabela 9 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco II

Teste-t: duas amostras em par para médias (BLOCO II) - Significância 0,01					
Resultados	H0	Respostas Q1	Respostas Q2	Respostas Q3	Respostas Q4
Média	3,0000	4,1831	3,7887	3,8169	4,2394
Variância	0,0000	0,8660	1,3404	1,0089	0,6419
Observações	71	71	71	71	71
Stat t		10,7125	5,7403	6,8531	13,0358
P(T<=t) uni-caudal		0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
t crítico uni-caudal		2,3808	2,3808	2,3808	2,3808

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Os resultados da primeira assertiva (*t-student* 10,7125; *p-valor* 0,0000), apresenta que, a um nível de significância de 1%, a hipótese nula deva ser rejeitada. Com isso, verifica-se, na opinião dos respondentes, que o novo plano de contas adotado, a partir de 2015, está possibilitando a consolidação das demonstrações contábeis.

A segunda assertiva apresentou resultados (*t-student* 5,7403; *p-valor* 0,0000) que também sugerem a rejeição da hipótese nula. Sendo assim, acredita-se que, na opinião dos integrantes das ICFEx, a adoção das IPSAS está possibilitando solucionar problemas patrimoniais antigos, como por exemplo, o registro de bens no patrimônio com valores desatualizados em função da defasagem da moeda nacional ao longo do tempo.

Na terceira questão os resultados estatísticos (*t-student* 6,8531; *p-valor* 0,0000) estão na mesma direção dos anteriores, levando para a conclusão da rejeição da hipótese nula. Isso contribui para o entendimento de que, na visão dos respondentes, a convergência às IPSAS está facilitando o entendimento das informações geradas pelos órgãos públicos, em especial no Exército, melhorando a comparabilidade e a instrumentalização do controle social, previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Acesso à Informação (LAI).

Por fim, os resultados estatísticos da quarta assertiva do bloco II (*t-student* 13,0358; *p-valor* 0,0000) confirmam a rejeição da hipótese nula com o maior resultado da estatística t entre todas as questões deste bloco. Ratificando, dessa forma, que as alterações propostas pela convergência às IPSAS, como a inclusão da situação "em liquidação" no processo de despesa pública, permitiram uma melhoria na qualidade da informação contábil no setor público brasileiro.

Com a finalidade de responder os objetivos específicos do trabalho, foi realizado um teste *t-student* do bloco como um todo, visando verificar se confirmam os resultados obtidos nos testes realizados em cada assertiva individualmente, ou seja, a rejeição da hipótese nula. Os resultados estão apresentados na tabela 12.

Tabela 10 - Teste *t-student* do Bloco II

Teste-t: duas amostras em par para médias - Significância 0,01		
	H0	Respostas do Bloco II
Média	3	4,0070
Variância	0	0,9964
Observações	284	284
Stat t		17,0015
P(T<=t) uni-caudal		0,0000
t crítico uni-caudal		2,3396

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Os resultados estatísticos do bloco II apresentados na tabela 12 (*t-student* 17,0015; *p-valor* 0,0000) confirmam os resultados obtidos na análise das assertivas individualmente, inclusive com o resultado do teste t mais robustos do que das questões.

Sendo assim, no tocante a análise quantitativa, ratifica-se a rejeição da hipótese nula do Bloco II, a uma significância de 1%, concluindo com uma visão positiva dos respondentes sobre as IPSAS e o emprego no contexto do Exército Brasileiro, contribuindo para solução de antigos problemas na esfera da contabilidade pública brasileira.

#### 4.4.3 Análise Qualitativa

Completando a análise do bloco II, a análise qualitativa tem a intenção de coletar a opinião com as próprias palavras dos respondentes. Com isso, ao analisar todas as respostas, verifica-se uma significativa quantidade de opiniões afirmando ser

um avanço da contabilidade pública brasileira na convergência às IPSAS, como por exemplo, a resposta 06 a seguir.

*"Acredito que a convergência às normas internacionais é um avanço significativo no processo de prestação de contas, assim como a consolidação das informações contábeis nas três esferas dos Entes da Federação, por meio do PCASP 2015, o que possibilita evidenciar os gastos com mais fidedignidade".* (RESPONDENTE 06).

Para confirmar o que já foi comentado, o respondente 12 afirma que este procedimento inclusive já deveria ter sido implantado, conforme consideração a seguir.

*"É um procedimento que já deveria ter sido implantado. Porém, mesmo com um pouco de defasagem em relação a outros países, veio suprir a necessidade de atender ao princípio da comparabilidade em relação a demonstrações de outros países e órgãos".* (RESPONDENTE 12).

Mas, como toda alteração de rotina, o processo de convergência enfrenta desafios e o respondente 08 cita alguns, conforme a resposta a seguir.

*"Enfrenta desafios e contratemplos, pois o início para sua adoção já foi prorrogada várias vezes por diversos motivos, os quais se podem citar: dificuldade na capacitação dos profissionais e na aceitação dessas mudanças, adaptação à nova fase da Contabilidade no Brasil, com a criação de novos instrumentos de informação e controle do Sistema Público e etc".* (RESPONDENTE 08).

A avaliação das IPSAS realizada pelo respondente 27 destacou os aspectos internacionais (adequação à nova realidade) e nacionais (aproximação da contabilidade privada) e foi relatada da seguinte maneira:

*"Positivo pelo aspecto da uniformização mundial da informação, particularmente para as relações internacionais. Internamente, relevante por aproximar a contabilidade privada da pública, já que contabilidade é uma ciência com um único objeto".* (RESPONDENTE 27).

Por fim, e não menos importante, foi selecionada a resposta do respondente 50 por apresentar uma opinião direcionada para instrumentalização do controle social, conforme pode ser visto a seguir.

*"Percebo que há um longo caminho a ser percorrido, em que pese o EB pareça estar adiantado com relação aos demais. Minha percepção com a conclusão da implantação das IPSAS no Brasil é de fomentar a instrumentalização do controle social, um dos pilares da LRF". (RESPONDENTE 50).*

As respostas do bloco II permitiram a realização de uma figura tipo nuvem de palavras contendo as mais relevantes citadas nas 71 opiniões dos respondentes. A figura 17 apresenta essas palavras, onde se destacam: implantação, IPSAS, informações, instrumentalização, melhorar e patrimônio.

Figura 17 - Palavras mais importantes do Bloco II



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Sendo assim, conclui-se que, com as análises dos aspectos qualitativos apresentadas, o resultado obtido nas análises dos aspectos quantitativos foram confirmadas, pois as IPSAS estão sendo bem aceitas no contexto dos respondentes da pesquisa e estão possibilitando a melhoria de diversos pontos da contabilidade pública brasileira como, por exemplo, a melhoria na instrumentalização do controle social previsto na LRF.

Esses achados reforçam o resultado obtido por Diniz et al. (2015), em que os autores da pesquisa consideraram que as IPSAS serão de grande utilidade para a contabilidade aplicada ao setor público.

#### 4.5 ANÁLISE DO BLOCO III - CUSTO X BENEFÍCIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS

No terceiro bloco de questões foram propostas quatro assertivas sobre o custo x benefícios da implantação das IPSAS no Exército. Além delas, da mesma forma que os outros blocos, foi oferecida uma questão com resposta aberta para que cada respondente dissertasse sobre o tema. A análise sobre o bloco é apresentada a seguir.

##### 4.5.1 Estatísticas Descritivas do Bloco III

A tabela 6 apresenta as estatísticas do Bloco III - Custo x Benefícios das IPSAS, onde se buscou coletar as opiniões dos respondentes sobre esta relação no processo de implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira.

Tabela 11 - Estatísticas descritivas do Bloco III

BLOCO III - CUSTO x BENEFÍCIOS DA IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS										
	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão
Q1	2	2	19	32	16	1	5	4	3,81690	0,91511
Q2	2	8	9	30	22	1	5	4	3,87324	1,06810
Q3	0	5	17	35	14	2	5	4	3,81690	0,83341
Q4	1	6	19	29	16	1	5	4	3,74648	0,95197

\*Discordo totalmente \*\*Discordo parcialmente \*\*\* Não discordo, nem concordo  
 \*\*\*\* Concordo parcialmente \*\*\*\*\* Concordo totalmente

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A primeira questão teve a seguinte configuração:

*(Q1) - Durante o processo de convergência, a STN tem se baseado nos pilares "normatização x capacitação x desenvolvimento de sistema". No contexto do Exército, esses pilares têm proporcionado mais benefícios que custos na implantação das IPSAS.*

Ao analisar os resultados das estatísticas descritivas, observa-se que a Q1 possui uma amplitude de respostas em todos os pontos da escala, ou seja, desde o mínimo "discordo totalmente", com duas, até o máximo "concordo totalmente", com dezesseis. Destaca-se, ainda, um desvio padrão 0,91511 devido a maior concentração das respostas na opção "não discordo, nem concordo", com dezenove observações e "concordo parcialmente", com trinta e duas.

*(Q2) - O controle patrimonial melhorou com a implantação das IPSAS no âmbito do Exército, apresentando mais benefícios que custos nas adaptações e no desenvolvimento de sistemas.*

A Q2 teve uma variabilidade maior que a questão anterior, com um desvio padrão de 1,06810. Apresentou respostas em todas as opções e a que mais se destacou foi a "concordo parcialmente" com trinta observações, fato que contribuiu para esta assertiva apresentar a maior média do bloco (3,87324).

*(Q3) - A possibilidade de consolidação das demonstrações contábeis no âmbito do Exército tem oferecido mais benefícios para a gestão do que os custos de implantação e melhoria dos processos.*

Esta assertiva se destacou no bloco por não apresentar repostas "discordo totalmente". A mínima opção respondida foi a "discordo parcialmente", com 5 observações. Este fato contribuiu para que a questão tivesse o menor desvio padrão do bloco com 0,83341.

*(Q4) - As IPSAS estão trazendo mais benefícios que custos até o presente momento no âmbito das Unidades Gestoras (UG).*

Como última questão do bloco, a Q4 apresentou respostas em todos os pontos da escala e com desvio padrão de 0,95197, porém obteve a pior média do Bloco III, com 3,74648. Com estes resultados, observa-se nesta questão que ocorre uma maior

divisão na opinião dos respondentes sobre os benefícios e custos da implantação das IPSAS nas UG, pois a média está tendendo mais ao ponto três que as outras questões do bloco.

Analisando o bloco como um todo, observa-se que apresentou médias menores que dos dois blocos anteriores, o que leva ao entendimento de uma aceitação menor que a dos Blocos I e II.

#### 4.5.2 Análise Quantitativa

Para análise quantitativa foram realizados testes *t-student* individualmente em cada assertiva. Os resultados estatísticos dos quatro testes foram consolidados na tabela 13, assim apresentados:

Tabela 12 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco III

Teste-t: duas amostras em par para médias (BLOCO III) - Significância 0,01					
Resultados	H0	Respostas Q1	Respostas Q2	Respostas Q3	Respostas Q4
Média	3,0000	3,8169	3,8732	3,8169	3,7465
Variância	0,0000	0,8374	1,1408	0,6946	0,9062
Observações	71	71	71	71	71
Stat t		7,5219	6,8889	8,2593	6,6073
P(T<=t) uni-caudal		0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
t crítico uni-caudal		2,3808	2,3808	2,3808	2,3808

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A primeira assertiva apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 7,5219; *p-valor* 0,0000) que indicam pela rejeição da hipótese nula testada. Com isso, verifica-se que os pilares "normatização x capacitação x desenvolvimento de sistema", propostos pela STN, têm proporcionado mais benefícios para o Exército do que custos na implantação das IPSAS.

Na segunda assertiva, os resultados (*t-student* 6,8889; *p-valor* 0,0000) apontam também pela rejeição da hipótese nula. Isso conduz para conclusão de que o controle patrimonial melhorou com a implantação das IPSAS no âmbito do Exército, apresentando mais benefícios que custos nas adaptações e no desenvolvimento de sistemas.

O teste estatístico da terceira questão demonstra o melhor resultado entre as assertivas do bloco (*t-student* 8,2593; *p-valor* 0,0000), confirmando a rejeição da hipótese nula. Assim sendo, entende-se que a consolidação das demonstrações

contábeis, no âmbito do Exército, tem oferecido mais benefícios para a gestão do que os custos de implantação e melhoria dos processos.

Por fim, a última assertiva do bloco apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 6,6073; *p-valor* 0,0000) que também apontam para a rejeição da hipótese nula. Então, as IPSAS estão trazendo mais benefícios que custos, até o presente momento, no âmbito das Unidades Gestoras (UG).

Para finalizar a análise quantitativa desse bloco, foi realizado um teste *t-student* de todas as respostas das assertivas consolidadas e os resultados estão apresentados na tabela 14.

Tabela 13 - Teste *t-student* do Bloco III

Teste-t: duas amostras em par para médias - Significância 0,01		
	<i>H0</i>	<i>Respostas do Bloco III</i>
Média	3	3,8134
Variância	0	0,8873
Observações	284	284
Stat t		14,5517
P(T<=t) uni-caudal		0,0000
t crítico uni-caudal		2,3396

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Com os resultados estatísticos do bloco III apresentados na tabela 14 (*t-student* 14,5517; *p-valor* 0,0000) ratificam as análises individuais das assertivas, apontando para um resultado do teste t mais robusto do que das próprias questões.

Desta forma, no tocante a análise quantitativa, confirma-se a rejeição da hipótese nula do Bloco III, a uma significância de 1%, concluindo que os benefícios estão sendo mais vantajosos que os custos na implantação das IPSAS no âmbito do Exército.

#### 4.5.3 Análise Qualitativa

Alguns poucos respondentes destacaram os custos em detrimento aos benefícios da implantação das IPSAS, conforme a seguinte resposta:

*"Não consigo visualizar, até o presente momento, na implementação das IPSAS nos sistemas de controle patrimonial do exército (SISCOFIS, SISPATR, etc), benefícios. Os custos, com certeza, são altos, com as adaptações e criação dos sistemas. O benefício, a meu ver, está na tomada de decisão nos altos escalões,*

*como por exemplo, a utilização do custo com a depreciação dos materiais, extraído pelo SISCUSTOS do SISCOFIS, o que dá mais precisão no cálculo do custo de uma OM, por exemplo". (RESPONDENTE 30).*

Mas, embora tenham ocorrido avaliações priorizando os custos, a maioria das respostas apresentava alguma relação positiva ligada ao benefício da implantação. Conforme pode ser visto na exposição anterior do respondente 30, existe uma citação de benefícios na melhoria da tomada de decisões no âmbito dos altos escalões do Exército.

Outras respostas que foram mais enfáticas e afirmavam que os benefícios estão sendo maiores que os custos, conforme pode ser visto nas respostas dos respondentes 62 e 65, a seguir:

*"Com a implantação das IPSAS, pode-se constatar a fidelidade, confiabilidade e a busca pela representação fidedigna de todos os fatos administrativos e contábeis, contribuindo para a existência de mais benefícios do que custos". (RESPONDENTE 62).*

*"Os benefícios superam os custos, uma vez que após a convergência às normas internacionais, a competitividade brasileira no mercado internacional aumentará, pois nosso país estará em plenas condições de agir contabilmente em todas as transações que envolverem países externos, ou seja, falar a mesma linguagem contábil". (RESPONDENTE 65).*

Cabe destaque, ainda, para as menções nas respostas sobre softwares e programas desenvolvidos no âmbito do Exército, principalmente voltados para o controle patrimonial, que necessitam de adaptações para melhorar os benefícios, conforme o posicionamento do respondente 19:

*"SISCOFIS é um dos melhores sistemas do Exército, com relação ao controle de materiais permanentes e do estoques da OM, de grande benefício a implantação da MCASP quanto ao controle patrimonial. Entretanto, é um sistema que necessita de mais ajustes, que poderiam aumentar os benefícios em relação aos custos. Mas é necessário em conjunto com treinamento, pois muitos militares não usam todas as funcionalidades desse sistema". (RESPONDENTE 19).*

Por fim, ainda pôde ser constatado que, na opinião de alguns respondentes, os benefícios podem ser maiores e que os gestores precisam melhorar a utilização dos sistemas com a finalidade de gestão pública eficiente, gerando, desta forma, enormes vantagens com a implantação das IPSAS no Exército, conforme pode ser verificado na resposta a seguir.

*"Já foram incorridos custos na adequação dos sistemas, treinamentos e implementação de controles. No entanto, os benefícios, que poderiam ser gigantescos para a gestão, não estão sendo recolhidos ainda por falta de capacidade dos gestores em passar a tomar suas decisões baseadas em números, posto que ainda impera no órgão as decisões baseadas no empirismo e na exclusiva opinião da maior autoridade". (RESPONDENTE 52).*

De uma maneira geral, conforme a figura 18, se verifica algumas das principais palavras citadas pelos respondentes neste bloco III. Destacam-se algumas menores citações como: "maior, maiores, melhor, superiores e altos", combinados com a palavra central "benefícios", o que leva a concluir que os benefícios estão sendo maiores que os custos, palavra que também foi bastante citada, na análise qualitativa do bloco.

Figura 18 - Palavras mais importantes do Bloco III



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Finalizando a análise deste bloco, conclui-se, com as análises qualitativas e quantitativas, que a implantação das IPSAS está possibilitando mais benefícios que custos no contexto do Exército Brasileiro.

Os achados deste bloco reforçam os resultados obtidos por Diniz et al. (2015), que relatam que as IPSAS trarão resultados superiores aos investimentos despendidos.

#### 4.6 ANÁLISE DO BLOCO IV - RESPONSABILIDADE EDUCATIVA

Para finalizar as análises, neste último bloco foram propostas cinco assertivas sobre a responsabilidade educativa da implantação das IPSAS no Exército. Além delas, também foi oferecido um campo de resposta aberta para que cada respondente pudesse opinar sobre o tema. A análise sobre o bloco é apresentada a seguir.

##### 4.6.1 Estatísticas Descritivas do Bloco IV

Na tabela 7 são apresentadas as estatísticas descritivas do Bloco IV - Responsabilidade Educativa, onde se buscou coletar as opiniões dos respondentes sobre a necessidade da capacitação dos integrantes das ICFEx e a consequente responsabilidade dos Órgãos e do próprio profissional neste processo.

Tabela 14 - Estatísticas descritivas do Bloco IV

BLOCO IV - RESPONSABILIDADE EDUCATIVA										
	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão
Q1	6	14	12	30	9	1	5	4	3,30986	1,17827
Q2	4	9	14	36	8	1	5	4	3,49296	1,04024
Q3	3	8	11	38	11	1	5	4	3,64789	1,01557
Q4	7	14	10	33	7	1	5	4	3,26761	1,18271
Q5	5	15	8	34	9	1	5	4	3,38028	1,16332

\*Discordo totalmente    \*\*Discordo parcialmente    \*\*\* Não discordo, nem concordo  
\*\*\*\* Concordo parcialmente    \*\*\*\*\* Concordo totalmente

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A primeira questão proposta no Bloco IV foi assim redigida:

*(Q1) - A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade das universidades e as instituições acadêmicas têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.*

A primeira assertiva obteve respostas em todas as opções da escala, destacando-se a "concordo parcialmente", com trinta observações. Essa questão também se destacou por ter a segunda pior média do bloco (3,30986) e o segundo maior desvio padrão (1,17827). Estes resultados demonstram uma grande variabilidade nas respostas dos integrantes das ICFEx, o que representa uma opinião dividida sobre a responsabilidade das instituições acadêmicas neste processo de capacitação.

*(Q2) - A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do conselho de classe e os CFC/CRC têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.*

Nesta questão também se verifica respostas desde a mínima (quatro observações) até a máxima (oito observações), com destaque para o "concordo parcialmente", com trinta e seis respostas. A média ficou em 3,49296 e o desvio padrão em 1,04024, sem maiores comentários a serem proferidos.

*(Q3) - A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do Governo e os órgãos do Estado (como a STN) têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.*

A terceira questão se destacou no Bloco IV por apresentar a maior média (3,64789) e o menor desvio padrão (1,01557). Isto pode ser creditado ao envolvimento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CRC) diretamente no processo de convergências às IPSAS, o que provoca uma maior oferta de orientações sobre o assunto por estes Órgãos.

*(Q4) - A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do Exército e a Força tem oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.*

Ao contrário da última questão, a Q4 apresentou a pior média (3,26761) e o maior desvio padrão (1,18271) do bloco. Com isto, verifica-se, na opinião dos respondentes, que o Exército tem a menor responsabilidade no processo de capacitação ou tem oferecido menores quantidades de programas de capacitação sobre a convergência aos integrantes da Força.

*(Q5) - A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade de cada militar e a adequação a nova realidade contábil depende do esforço próprio.*

Essa assertiva obteve estatísticas intermediárias no âmbito do Bloco IV, com média de 3,38028 e desvio padrão de 1,16332. Isto pode levar para a interpretação de

que também é necessária a participação do próprio militar no processo de capacitação sobre a convergência às IPSAS.

No Bloco IV foram verificadas as piores estatísticas descritivas em relação aos demais. Embora tenha apresentado uma mediana de quatro em todas as questões, obteve as mais baixas médias (com todas próximas a três). Isto pode levar a conclusão de que não se obteve uma unanimidade quanto a quem cabe a responsabilidade educacional sobre a convergência, cabendo, numa primeira análise, a participação de todos neste processo.

#### 4.6.2 Análise Quantitativa

No tocante à análise quantitativa, foram realizados testes *t-student* individualmente em cada uma das cinco assertivas do bloco. Os resultados estatísticos desses testes foram consolidados na tabela 15, apresentados a seguir.

Tabela 15 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco IV

Teste-t: duas amostras em par para médias (BLOCO IV) - Significância 0,01						
Resultados	H0	Respostas Q1	Respostas Q2	Respostas Q3	Respostas Q4	Respostas Q5
Média	3,0000	3,3099	3,4930	3,6479	3,2676	3,3803
Variância	0,0000	1,3883	1,0821	1,0314	1,3988	1,3533
Observações	71	71	71	71	71	71
Stat t		2,2159	3,9931	5,3755	1,9065	2,7544
P(T<=t) uni-caudal		0,0150	0,0001	0,0000	0,0303	0,0037
t crítico uni-caudal		2,3808	2,3808	2,3808	2,3808	2,3808

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

A primeira assertiva apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 2,2159; *p-valor* 0,0150) que indicam pela não rejeição da hipótese nula a 1% de significância. Numa análise menos rigorosa, a uma significância de 5%, pode-se rejeitar a hipótese nula e não rejeitar a alternativa. Mas, como todo o estudo está pautado na significância de 1%, constata-se que, na opinião dos respondentes, a capacitação dos profissionais sobre ao emprego das IPSAS não deve ser de responsabilidade das universidades ou esses estabelecimentos acadêmicos não tem promovido cursos ou palestras sobre o assunto.

Na segunda assertiva, os resultados (*t-student* 3,9931; *p-valor* 0,0001) indicam pela rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa. Desta forma, verifica-se responsabilidade do conselho de classe na capacitação dos profissionais

sobre o emprego das IPSAS que tem oferecido cursos, palestras e/ou seminários sobre o tema.

A terceira questão apresentou os mais representativos resultados (*t-student* 5,3755; *p-valor* 0,0000) em relação a todas as assertivas do bloco, confirmando a rejeição da hipótese nula e pela não rejeição da hipótese alternativa. Com isso, confirma-se a participação efetiva do Governo e os Órgãos do Estado (como a STN) na capacitação dos profissionais quanto ao emprego das IPSAS.

Na quarta assertiva, os resultados estatísticos (*t-student* 1,9065; *p-valor* 0,0303) indicam a aceitação da hipótese nula numa significância de 1%. Numa análise não tão criteriosa, a uma significância de 5%, poderia se rejeitar a hipótese nula e não rejeitar a hipótese alternativa. Porém, como foi dito na análise da Q1 deste bloco, os testes foram propostos a uma significância de 1%. Desta maneira, aceita-se a hipótese nula, eximindo o Exército da responsabilidade de capacitar dos profissionais sobre o emprego das IPSAS e/ou a Força não tem oferecido adequadamente cursos, palestras e seminários sobre o tema.

Por fim, a última assertiva do bloco apresenta resultados do teste (*t-student* 2,7544; *p-valor* 0,0037) que indicam a rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa a uma significância de 1%. Isto posto, conclui-se que a capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS não é de responsabilidade de cada militar e a adequação a nova realidade contábil não depende exclusivamente do esforço próprio.

Conforme pôde ser verificado nas análises das respostas das assertivas do bloco IV, não se obteve uma unanimidade de rejeição da hipótese nula conforme os resultados dos outros blocos. Então, para se responder o objetivo específico deste trabalho, foi realizado um teste *t-student* de todo o bloco, consolidando todas as respostas das assertivas. Os resultados estão apresentados na tabela 16.

Tabela 16 - Teste *t-student* do Bloco IV

Teste-t: duas amostras em par para médias - Significância 0,01		
	<i>H0</i>	<i>Respostas do Bloco IV</i>
Média	3	3,4197
Variância	0	1,2555
Observações	355	355
Stat t		7,0576
P(T<=t) uni-caudal		0,0000
t crítico uni-caudal		2,3369

Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Analisando os resultados estatísticos apresentados na tabela 16 (*t-student* 7,0576; *p-valor* 0,0000), se verifica a necessidade de rejeitar a hipótese nula. Desta forma, no tocante a análise quantitativa, não se rejeita a hipótese alternativa do Bloco IV, a uma significância de 1%, concluindo que os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS.

#### 4.6.3 Análise Qualitativa

No tocante a análise qualitativa, verifica-se, na opinião da maioria dos respondentes, a necessidade de treinamentos, palestras e cursos por parte de todas as instituições, conforme pode ser verificado na resposta a seguir.

*"A capacitação visando a implantação das IPSAS por parte dos agentes públicos é de fundamental importância. Entretanto, não é restrita aos agentes públicos. A responsabilidade educativa engloba todas as instituições, governamentais ou não, que lidam com a Contabilidade". (RESPONDENTE 65).*

Além das instituições, o respondente 50 inclui no processo de capacitação a necessidade do militar em procurar o conhecimento, conforme pode ser visto na resposta a seguir.

*"Todos têm participação neste processo. Desde as instituições acadêmicas que iniciam o processo de capacitação dos seus alunos, passando pelos Conselhos de Classe que devem manter atualizados os seus inscritos, até os órgãos da Administração Pública para o cumprimento integral da legislação, devendo manter o seu quadro de funcionários capacitados. Por fim, acredito que o militar deve buscar conhecimento, mas que não dependa do seu esforço próprio apenas". (RESPONDENTE 50).*

Porém, alguns respondentes também opinaram no sentido de que a responsabilidade educativa deva ser do órgão de vinculação indo ao contrário dos resultados estatísticos obtidos na assertiva quatro do bloco, conforme pode ser verificado na resposta 63.

*"A responsabilidade educativa dos agentes públicos devem ser de responsabilidade do órgão de vinculação, no caso dos contadores do Exército, do ministério da defesa, bem como do órgão de classe e principalmente de interesse de cada militar pelo seu esforço próprio". (RESPONDENTE 63).*

Outra questão importante levantada foi sobre a estrutura descentralizada do sistema contábil do Exército, o que dificulta a capacitação dos seus profissionais, como pode ser verificado na resposta a seguir.

*A estrutura da Contabilidade no Exército, descentralizada em 11 inspetorias, dificulta o treinamento e a capacitação de todo o efetivo de maneira uniformizada, fazendo com que existam visões distorcidas sobre o processo de convergência. (RESPONDENTE 52).*

Mas, o respondente 19 conseguiu, em suas considerações, resumir toda a análise qualitativa do bloco, onde a responsabilidade sobre a capacitação deve ser conjunta, incluindo a participação do próprio militar. Esta resposta foi assim relatada:

*"A capacitação deve ser de todos que tenham como base o conhecimento e a utilização da IPSAS. As universidades apresentarem os conhecimentos iniciais e intermediários sobre a IPSAS, com utilização em conjunto com a MCASP e NBC T 16. O CFC/CRC a capacitação dos contadores e ser o Conselho responsável pelas atualizações das IPSAS no Brasil com a STN, no que tange a NBC T 16. A STN como ser a secretaria detentora da responsabilidade da atualização da MCASP no Brasil com auxílio do CFC e de sua adaptação no Sistema do Governo Federal (SIAFI) e base para os Estados adaptarem os seus sistemas estaduais. E por fim, o Exército que deve adaptar a MCASP as suas necessidades como Forças Armadas, com certeza uma peculiaridade que outros órgãos não tem. Ou seja, é necessidade de todos capacitarem em suas respectivas responsabilidades em conjunto com o esforço próprio de cada militar que estará designado as funções administrativas no Exército, especialmente a nós contadores". (RESPONDENTE 19).*

Por fim, da mesma forma que foi realizada em todos os outros blocos, foi desenvolvida uma figura tipo nuvem (figura 19), consolidando as palavras mais citadas nas respostas abertas do bloco IV.

Figura 19 - Palavras mais importantes do Bloco IV



Fonte: Elaborado pelo Autor (dados da pesquisa)

Sendo assim, ao verificar a nuvem das palavras mais citadas e analisar as respostas abertas do bloco, conclui-se, no tocante à análise dos aspectos qualitativos, que o resultado obtido das análises quantitativas foi ratificado, ou seja, os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão contribuindo para uma rápida adaptação da implantação das IPSAS oferecendo cursos, treinamentos e palestras que possibilitem a melhoria dos resultados esperados.

Cabe salientar que, na análise quantitativa das assertivas coletadas, a responsabilidade educativa deve recair sobre a STN, os conselhos de classe e dos próprios militares, em detrimento às universidades e do próprio Exército.

Esses achados reforçam o resultado obtido por Diniz et al. (2015), mas na visão dos integrantes do GTCN, presente neste trabalho, a principal responsabilidade deva

ser do Estado e não concordam que o treinamento e aplicação das IPSAS devam ser assegurados por esforços pessoais.

#### 4.7 SÍNTESE FINAL DAS ANÁLISES DOS DADOS

Encerrando o capítulo, nesta seção apresenta-se uma análise conclusiva dos dados coletados, em cada bloco, visando chegar às respostas que satisfaçam os objetivos geral e específicos propostos.

Conforme foi apresentado na revisão de literatura, a Teoria Institucional busca entender o motivo da adoção de determinada formatação nas organizações, além de avaliar os impactos e as resistências ao processo de institucionalização em busca de legitimação.

Os processos inerentes à institucionalização, proposto por Tolbert e Zucker (1999), apresentam quatro fases, que são: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação. O esquema gráfico que representa este processo pode ser consultado na Figura 1 deste estudo. Na Figura se observa que as fases propostas para a institucionalização das IPSAS na contabilidade pública brasileira estão sendo cumpridas. No momento atual, após a objetificação, estão sendo verificados os impactos positivos ou negativos e as resistências à implantação das normas internacionais, conforme o proposto neste trabalho.

Sendo assim, visando a verificação dos impactos e resistências, foram desenvolvidos quatro blocos de questões para atendimento das hipóteses e objetivos da pesquisa, com base no modelo teórico proposto.

O Bloco I tratou sobre o processo de interpretação e tradução das IPSAS para o contexto brasileiro e chegou-se a conclusão pela não rejeição da hipótese alternativa, onde os resultados da análise quantitativa dos testes estatísticos (média das respostas do Bloco I de 4,0915, *t-student* 19,7453 e p-valor 0,0000), a uma significância de 1%, indicam que a seguinte hipótese foi aceita.

**H<sub>1</sub>: o processo de tradução e interpretação das IPSAS está inserindo ferramentas e conceitos padronizados na contabilidade pública brasileira que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições (INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS).**

Com isto, verifica-se que o proposto no objetivo específico 5 é verdadeiro e, ou seja, na percepção dos integrantes das setoriais contábeis do Exército o processo de

tradução e interpretação das IPSAS está inserindo ferramentas e conceitos padronizados na contabilidade pública brasileira que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições.

O Bloco II foi proposto com o objetivo de coletar a percepção dos respondentes sobre as IPSAS, ou seja, a opinião sobre normas internacionais e as consequências do emprego dela na contabilidade pública brasileira.

A análise deste Bloco também apontou para rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa. Os resultados dos testes estatísticos (média das respostas de 4,0070, *t-student* 17,0015 e *p-valor* 0,0000), com significância de 1%, reforçam a segunda hipótese proposta na pesquisa, que foi:

**H<sub>2</sub>: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, a implantação das IPSAS tem proporcionado soluções para antigos problemas da contabilidade pública brasileira, permitindo a melhoria da qualidade da informação contábil (PERCEPÇÃO DAS NORMAS).**

Desta forma, constatou-se que o proposto no objetivo específico 2 é verdadeiro, ou seja, os integrantes das setoriais contábeis do Exército entendem que a implantação das IPSAS tem proporcionado soluções para antigos problemas da contabilidade pública brasileira, permitindo a melhoria da qualidade da informação contábil.

O Bloco III visava coletar a opinião dos respondentes sobre a ponderação dos custos e benefícios da implantação das IPSAS no Brasil. A análise deste Bloco indica a não rejeição da hipótese alternativa, a uma significância de 1%, com os seguintes resultados obtidos nos testes estatísticos: média das respostas de 3,8134, *t-student* 14,5517 e *p-valor* 0,0000. Com isto a terceira hipótese de pesquisa foi aceita e teve a seguinte redação:

**H<sub>3</sub>: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, os benefícios estão sendo maiores que os custos na implantação das IPSAS (CUSTOS x BENEFÍCIOS).**

Com a aceitação desta hipótese, verifica-se que o proposto no objetivo específico 3 é verdadeiro e que, segundo os integrantes das setoriais contábeis do Exército, os benefícios estão sendo maiores que os custos na implantação das IPSAS.

Por fim, no Bloco IV foi averiguada, na opinião dos respondentes, a responsabilidade educativa e a necessidade da capacitação no processo de convergência às IPSAS.

A análise do Bloco apontou para rejeição da hipótese nula, a uma significância de 1%, com os seguintes resultados dos testes estatísticos: média das respostas de 3,4197, *t-student* 7,0576 e *p-valor* 0,0000. Com isto a quarta hipótese de pesquisa foi aceita e assim redigida:

**H4: na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS (RESPONSABILIDADE EDUCATIVA).**

Com isto, verifica-se que o proposto no objetivo específico 4 é verdadeiro e positivo, ou seja, na opinião dos integrantes das setoriais contábeis do Exército, os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS.

Conforme o proposto no modelo teórico da pesquisa, as análises positivas de cada um dos Blocos permitiram se chegar a conclusão de que o processo de implantação das IPSAS no Brasil, em especial no Exército, está sendo vantajosa, pois os construtos apresentam expressivas respostas positivas nos testes estatísticos, conforme as análises apresentadas neste capítulo. Com isto, entende-se ter respondido o objetivo geral da pesquisa que se buscava descrever os reflexos da adoção dos padrões internacionais de contabilidade no Exército Brasileiro, na percepção de membros de suas setoriais contábeis.

Os resultados da pesquisa apresentam uma maior relevância em função da experiência dos profissionais que foram alvo da pesquisa, pois, na solução do objetivo específico 1 se buscava descrever o perfil dos integrantes das setoriais contábeis do Exército Brasileiro. Com isso, constatou-se que são experientes profissionais de maioria do gênero masculino (83%); na faixa dos 31 a 40 anos (50,7%); dos postos de capitães (26,76%), 1º tenentes (23,94%) e majores (22,54%); com 21 a 30 anos de serviço (35,21%); com formação acadêmica na área contábil (69,01%); e pós-graduados (76,06%).

A análise qualitativa das respostas abertas possibilitou o entendimento de que a convergência às IPSAS não permite outra possibilidade senão a aceitação deste novo

regramento. Além disto, constatou-se que, após a superação da reação inicial e do conhecimento mais profundo das IPSAS, a adaptação à nova estrutura está sendo positiva e vantajosa, permitindo a alteração do foco da contabilidade pública para uma visão patrimonial das entidades.

Diante do exposto, verifica-se que a mudança institucional da implantação das IPSAS no Exército Brasileiro, na visão dos integrantes de suas setoriais contábeis, apresenta baixa resistência e possui impactos positivos. Estes fatos estão permitindo a Instituição dar continuidade ao processo inerente à institucionalização, proposto por Tolbert e Zucker (1999), que é a sedimentação.

Conclui-se desta forma o presente capítulo de análise dos dados. Na sequência, no capítulo final são apresentadas as conclusões da pesquisa e são apresentadas proposições para futuras pesquisas inerentes ao tema.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo foi verificar os reflexos da adoção dos padrões internacionais de contabilidade (IPSAS) no Exército Brasileiro, partindo da opinião dos integrantes das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, que utilizam com maior frequência as informações contábeis no dia a dia da Força Terrestre.

No seu desenvolvimento, foram apresentadas revisões bibliográficas, normativos legais, modelo teórico de pesquisa e estudos científicos, que possibilitaram embasar a análise do processo de implantação das IPSAS no Brasil.

Para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, foram elaboradas quatro hipóteses de pesquisa. A partir delas, foi elaborada uma *survey* para a coleta de dados junto ao público alvo, com quatro blocos de questões (assertivas e questões abertas), visando responder cada uma das hipóteses.

Ainda no desenvolvimento da *survey*, foram propostas questões visando coletar informações sobre o perfil dos respondentes da pesquisa. Com isso, verificou-se que os integrantes das ICFEx se caracterizam por experientes militares de maioria do gênero masculino (83%); na faixa dos 31 a 40 anos (50,7%); dos postos de capitães (26,76%), 1º tenentes (23,94%) e maiores (22,54%); com 21 a 30 anos de serviço (35,21%); com formação acadêmica na área contábil (69,01%); e pós-graduados (76,06%).

Os dados advindos das assertivas foram tabulados e analisados estatisticamente, revelando que as hipóteses do estudo são consistentes. As informações coletadas a partir das questões abertas permitiram uma análise qualitativa das opiniões dos respondentes, que ratificaram os resultados obtidos na análise quantitativa.

No tocante à interpretação e tradução das IPSAS, proposto na primeira hipótese de pesquisa, conclui-se que órgãos competentes por este processo no Brasil estão percorrendo um importante caminho para o processo de evolução da contabilidade pública brasileira, inserindo ferramentas e conceitos padronizados que permitam uma melhor evidenciação patrimonial de suas instituições.

Os resultados divergem dos achados do estudo de Diniz et al. (2015), em que a visão dos integrantes do GTCON não se mostrou significativa para a obtenção de vantagens na implantação e aplicação das IPSAS.

A segunda hipótese de pesquisa buscava coletar as opiniões dos respondentes sobre as IPSAS e o consequente emprego no contexto contábil brasileiro. Chegou-se a uma conclusão positiva dos respondentes sobre as IPSAS, pois estas normas internacionais estão contribuindo para solução de antigos problemas na esfera da contabilidade pública brasileira e possibilitando a melhoria na instrumentalização do controle social previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Esses achados reforçam os resultados obtidos por Diniz et al. (2015).

Quanto aos custos e benefícios da implantação das IPSAS no Exército, testado na terceira hipótese da pesquisa, o estudo revelou que os benefícios estão sendo mais vantajosos que os custos no processo de adoção das IPSAS. Os achados deste bloco também reforçaram os resultados obtidos por Diniz et al. (2015).

Por fim, a última hipótese visava coletar a opinião dos respondentes quanto à responsabilidade educativa no processo de implantação das IPSAS no Exército. Concluiu-se que os responsáveis pela educação contábil no Brasil estão promovendo cursos, treinamentos e palestras que permitam uma rápida adaptação e melhoria de resultados da implantação das IPSAS. Cabendo destacar que a análise quantitativa indicou que a responsabilidade educativa deve recair sobre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os conselhos de classe e dos próprios militares, em detrimento às universidades e ao próprio Exército.

Esses achados reforçam os resultados obtidos por Diniz et al. (2015), que na visão dos integrantes do GTCON, ressaltaram que a principal responsabilidade deva ser do Estado e não concordam que o treinamento e aplicação das IPSAS devam ser assegurados por esforços pessoais.

Portanto, na opinião dos integrantes das ICFEx, a implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, em especial no Exército, está sendo vantajosa. Esse processo de convergência está possibilitando ao Brasil percorrer um importante caminho na busca de uma legitimidade internacional. Além disso, com a inserção de ferramentas e conceitos padronizados, verifica-se uma melhoria na evidenciação patrimonial das instituições públicas brasileiras.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES DE ESTUDOS FUTUROS

Com o intuito de contribuir com novas pesquisas acadêmicas e visando a ampliação e melhoria do entendimento sobre o tema, sugere-se duas recomendações para a realização de estudos futuros.

A primeira está 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 T 16). Isto posto, 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 quando as IPSAS estiverem totalmente convergidas no Brasil, o que deve ocorrer provavelmente no ano de 2022, e, desta forma, obter uma opinião no momento da sedimentação do modelo proposto por Tolbert e Zuckert (1999).

Dessa maneira, obter-se-ão estudos, conforme sugerem Tolbert e Zucker (1999), que possam apresentar análises sobre o nível de institucionalização de estruturas contemporâneas. Para isto, as autoras sugerem o emprego de pesquisas do tipo *survey* para verificar a percepção do funcionamento de determinada estrutura voltada para a eficiência da organização. No caso, a convergência da contabilidade pública às IPSAS.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Diogo; SANTOS, Marco Aurélio Reis dos; COSTA, Antônio Fernando Branco. Aplicação do coeficiente alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública. **XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção**. São Carlos, SP, Brasil, v. 12, p. a15, 2010.
- ALVES, Zélia Mana Mendes Biasoli; SILVA, Maria Helena G.F. Análise qualitativa de dados de entrevista: uma proposta. **Paidéia**, Ribeirão Preto, n. 2, p. 61-69, 1992.
- BAIRRAL, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, p. 643-675, 2015.
- BORTULINI, Emanuel Felipe. **A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública**. 2016. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio do Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2016.
- BOZKURT, Orhan; ISLAMOGLU, Mehmet e ÖZ, Yasar. Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of globoal financial reporting standands. **Journal of Economics, Finance & Administrative Science**, Lima, v. 18, n. 34, p. 16-23, 2013. Disponível em: < <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2077188613700192> > Acesso em: 5 jul. 2015.
- BRASIL. **Lei Federal nº 4320, 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 Distrito Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm) >. Acesso em: 5 jul. 2015.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 5 jul. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm) >. Acesso em: 5 jul. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) > . Acesso em: 5 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003.** Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Disponível em: <[3icfex.eb.mil.br](http://3icfex.eb.mil.br)>. Acesso em 6 de julho de 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 015, de 16 de janeiro de 2004.** Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (R-25). Disponível em: <[http://www.sgex.eb.mil.br/be\\_ostensivo/Be2004/Be2004pdf/be05-04.PDF](http://www.sgex.eb.mil.br/be_ostensivo/Be2004/Be2004pdf/be05-04.PDF)>. Acesso em 01 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública (cartilha).** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_NovaContabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)>. Acesso em: 24 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta Nº 1, de 10 de Dezembro de 2014a:** Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em: 16 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 700, de 10 de dezembro de 2014b.** Aprova as partes 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 6ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU\\_Portaria\\_STN\\_700\\_2014\\_MCASP\\_6.pdf/5d3a2fa8-0af5-4eac-b56f-a9074e4cbaad](http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_Portaria_STN_700_2014_MCASP_6.pdf/5d3a2fa8-0af5-4eac-b56f-a9074e4cbaad)>. Acesso em: 16 dez. 2015.

BUSCARIOLLI, Bruno; EMERICK, Jhonata. **Econometria com Eviews**. 1ª Ed. São Paulo: Saint Paul Editora Ltda. 2011.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. **Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de perspectiva do Observatório da Realidade Organizacional**, Recife, p. 23-40, 2003.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; SILVA, Sueli Maria Goulart. A trajetória conservadora da teoria institucional. **GESTÃO. Org - Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, Recife, v. 10, n. especial, p. 469 - 496, dez. 2012.

CHAN, James L. International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. **The Harmonization of Government**, v. 21, p. 1-15, 2008. Disponível em: <<http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (CFC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (Edição 2010)**. Disponível em:

<[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf)>. Acesso em: 12 nov. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – (CRC/RS). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS**: um estudo comparativo. 2ª ed. Porto Alegre: 2014.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de; SANTOS. Adoção do regime de competência no Setor Público Brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69 - 85, set./dez. 2011.

DA HORA, Henrique Rego Monteiro; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, Porto Alegre, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

DIMAGGIO, Paul J. Powell; Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

DINIZ, Josediton Alves; SILVA, Suzany Ferreira Silvestre da; SANTOS, Leandro da Costa; MARTINS, Vinícius Gomes. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 9, n. 3, p. 275 - 294, jul./set. 2015.

SANTOS, Suani Alves dos. **Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS)**. 2015. 102 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.

FELDMAN, Ronen; SANGER, James. **The text mining handbook: advanced approaches in analyzing unstructured data**. Cambridge university press, 2007.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 434 - 447, out./dez. 2012.

FREITAS, Henrique; OLIVEIRA, Mírian; SACCOL, Amarolinda Zanela; MASCAROLA, Jean. O método de pesquisa survey. **Revista de administração**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro Aparecido. Institucionalização da teoria institucional nos contextos dos estudos organizacionais no Brasil. **Anais do Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração**, São Paulo, SP. ANPAD, v. 33, 2009.

GUEDES, Joeldson Ferreira; AGUIAR, Anderson Silva de. A Estrutura de Controle Interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro. **Revista Eletronica Saber**. 2014. Disponível em <[https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol\\_31\\_1416337794.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_31_1416337794.pdf)>. Acesso em 23 jul. 2015.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 12, n. 35, p. 91 – 106, out/dez. 2005.

IGNACIO, Sergio da Silva. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **About IFAC**. New York, 2016. Disponível em: <<https://www.ifac.org/about-ifac>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

JOSHI, Prem Lal; BREMSER, Wayne G.; AL-AJMI, Jasim. Perceptions of accountig professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standarts: Evidence from Bahrain. **Advances in Accounting**, 21(1), p. 41 - 48, 2008.

KUTIANSKI, Sandi. **Processo de mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná**. 2015. 172f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

LAPPONI, Juan Carlos. **Estatística usando Excel 5 e 7**. São Paulo: Laponi Treinamento Editora, 1997.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L., GONÇALVES, Sandro A. Nota técnica: A teoria Institucional. In: CLEGG, S. (Org. brasileiros) **Handbook de Estudos Organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**, v. 1. São Paulo: Atlas. 1999, p. 220 - 226.

MAGLIANO JÚNIOR, Giovanni. **A contabilidade enquanto instrumento de gestão: O caso do Comando da Aeronáutica do Brasil**. 2012. 115 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos da metodologia científica. In: **Fundamentos da metodologia científica**. 7ª Ed. São Paulo: Altas, 2010.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das Demonstrações contábeis: estudo sob a ótica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Gestão Pública: Práticas e desafios**, Recife, v. 3, n. 5, p. 1-22, out. 2012.

MOURA, Poliana Alves de Araújo; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 3 - 16, jan./abr. 2012.

PASSOLONGO, Cristiani; ICHIKAWA, Elisa Y.; REIS, Luciano G. Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: O caso da Universidade Estadual de Londrina. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19-26, 2004.

PAULA, Joelise Collyer Teixeira de. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza**: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria), - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

PAWLOWSKI, Josiane; TRENTINE, Clarissa Marceli; BANDEIRA, Denise Ruschel. Discutindo procedimentos psicométricos a partir da análise de um instrumento de avaliação neuropsicológica breve. **Revista Psico-USF**, Itatiba, v. 12, n. 2, p. 211-219, jul./dez. 2007.

PEREIRA, Fernando Antonio de Melo. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Revista Organizações em Contexto - online**, São Bernardo do Campo, v. 8, n. 16, p. 275-295, 2012.

PEREIRA, Tarso Rocha Lula. **Relevância das informações geradas pelo SISCUSTOS para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFEX**. 2015. 140f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

PRIETO, Marina de Freitas, MARTINS, Vidigal Fernandes. Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil: uma análise nos Demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade (RAGC)**, v.3, n. 5, p. 1 - 22, 2015.

REIS, Luciano Gomes dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RODRIGUES, Elisângela Batista Maciel. **O ensino de contabilidade pública nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul**. 2013. 103 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio do Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2013.

SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS (SEF). **Organograma da SEF**. Brasília, 2016. Disponível em: < <http://www.sef.eb.mil.br/sef/organograma.html>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

SMITH, Malcon. **Research Methods in Accounting**. 2ª ed. London: SAGE Publications, 2011.

STEEN, Martijn Pieter van der. **Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory**. 2005. 317 f. Tese de Doutorado. University of Groningen. 2005.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

STREINER, David L. Starting at the beginning: an introduction to coefficient alpha and internal consistency. **Journal of personality assessment**, v. 80, n. 1, p. 99-103, 2003.

SWEENEY, Dennis J.; Willians, Thomas A.; ANDERSON, David R. **Estatística Aplicada à administração e economia**. 3ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

TATOO, Luiz. **Institucionalização, estrutura e comportamento das universidades públicas estaduais paranaenses**. 2005. 280 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S (Org. brasileiros) **Handbook de Estudos Organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999, p. 196 - 219.

VARANDAS, Raquel Nascimento. **A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público**. 2013. 79 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

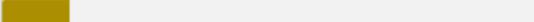
VIEIRA, Kelmara Mendes; DALMORO, Marlon. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados. **XXXII Encontro de ANPAD**. Rio de Janeiro, 2008.

## APÊNDICE



## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

## Pesquisa Acadêmica

1 / 8  13%

Ilmo. (a) Senhor (a),

Este documento eletrônico corresponde a um questionário, fruto de pesquisa acadêmica desenvolvida em curso de mestrado em ciências contábeis, pela Universidade do Vale do Rio do Sinos - UNISINOS, na cidade de São Leopoldo, Rio Grande do Sul.

O objetivo da pesquisa concentra-se na opinião de integrantes do Exército sobre a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standard*).

A pesquisa foi aprovada pelo Subsecretário de Economia e Finanças, conforme DIEx nº 545 - IDFEEx/DGE/SEF, de 4 de novembro de 2015.

Sua participação é muito importante, voluntária e anônima!

Por oportuno, agradeço à atenção dispensada em colaborar com um estudo aplicado às atividades contábeis no nosso Exército Brasileiro.

Respeitosamente,

Artur Albino Barboza - Major Intendente  
Mestrando em Contabilidade  
Email: arturaab@gmail.com.br

Clóvis Antônio Kronbauer  
Doutor em Contabilidade e Auditoria  
Orientador

[Próximo](#)



## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

### BLOCO I- Interpretação das IPSAS

2 / 8  25%

\* Baseado em estudos anteriores sobre o tema, a análise sobre a implantação das IPSAS, em cada país, depende de quatro pilares, que são: as percepções das normas, a responsabilidade educacional, a relação do custo-benefício da implantação e a interpretação das normas.

O objetivo desta seção é coletar a opinião dos integrantes do Exército sobre o processo interpretativo da convergência da contabilidade pública brasileira às IPSAS. Desta forma, leia as afirmativas abaixo e escolha a opção que melhor representa a sua opinião.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Os órgãos responsáveis pela tradução e adequação das IPSAS no Brasil fomentaram a alteração do "foco orçamentário", previsto na Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, para o "foco patrimonial" da contabilidade pública brasileira.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
No Brasil, a interpretação das IPSAS permitiu a alteração conceitual do "regime de caixa" para o "regime de competência" no setor público.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A tradução e adequação das IPSAS proporcionaram a utilização de mecanismos de depreciação e reavaliação para uma melhor evidenciação do patrimônio público.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A convergência aos padrões internacionais permitiu uma aproximação de conceitos entre a contabilidade pública e a contabilidade societária no Brasil, o que proporciona uma melhoria na análise das informações em função destas semelhanças.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* De forma resumida, qual a sua opinião sobre o processo de tradução e interpretação das IPSAS para a realidade brasileira?

Anterior

Próximo

## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

### BLOCO II - Percepção das IPSAS

3 / 8  38%

\* O objetivo desta seção é coletar a percepção dos integrantes do Exército sobre a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS). Desta forma, leia as afirmativas abaixo e escolha a opção que melhor representa a sua opinião.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
O novo plano de contas adotado, a partir de 2015, está permitindo a consolidação das demonstrações contábeis no âmbito do Exército.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A adoção das IPSAS permitiu solucionar problemas patrimoniais antigos, como por exemplo, o registro de bens no patrimônio com valores desatualizados em função da defasagem da moeda nacional ao longo do tempo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A utilização das IPSAS facilitou o entendimento das informações geradas melhorando a comparabilidade e a instrumentalização do controle social, prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Acesso à Informação (LAI).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As alterações propostas pela convergência às IPSAS, como a inclusão da situação "em liquidação" no processo de despesa pública, permitiram uma melhoria na qualidade da informação contábil no setor público brasileiro.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* De forma resumida, qual a sua percepção sobre a implantação das IPSAS no Brasil?

Anterior

Próximo

## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

## BLOCO III - Custo x Benefício da implantação das IPSAS

 4 / 8  50%

\* O objetivo desta seção é coletar a opinião dos integrantes do Exército sobre a relação "custo x benefício" da convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS). Sendo assim, leia as afirmativas abaixo e escolha a opção que melhor representa a sua opinião.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Durante o processo de convergência, a STN tem se baseado nos pilares "normalização x capacitação x desenvolvimento de sistema". No contexto do Exército, esses pilares tem proporcionado mais benefícios que custos na implantação das IPSAS.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O controle patrimonial melhorou com a implantação das IPSAS no âmbito do Exército, apresentando mais benefícios que custos nas adaptações e no desenvolvimento de sistemas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A possibilidade de consolidação das demonstrações contábeis no âmbito do Exército tem oferecido mais benefícios para a gestão do que os custos de implantação e melhoria dos processos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As IPSAS estão trazendo mais benefícios que custos até o presente momento no âmbito das Unidades Gestoras (UG).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* De forma reduzida, qual sua opinião sobre a relação dos "custos x benefícios" da implantação das IPSAS no Exército?

Anterior

Próximo

## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

## BLOCO IV - Responsabilidade educativa dos contadores, analistas e auditores

 5 / 8  63%

\* O objetivo desta seção é coletar a opinião dos integrantes do Exército sobre a responsabilidade educativa durante a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS). Desta forma, leia as afirmativas abaixo e escolha a opção que melhor representa a sua opinião.

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade das universidades e as Instituições acadêmicas têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do conselho de classe e os CFC/CRC têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do Governo e os órgãos do Estado (como a STN) têm oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade do Exército e a Força tem oferecido cursos/palestras/seminários sobre o tema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação dos profissionais sobre o emprego das IPSAS é de responsabilidade de cada militar e a adequação a nova realidade contábil depende do esforço próprio.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* De forma reduzida, qual a sua opinião sobre a responsabilidade educativa dos agentes públicos no processo de implantação das IPSAS no Brasil?

Anterior

Próximo



## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

### BLOCO V - Perfil do respondente

6 / 8  75%

\* Qual o Posto ou graduação atual?

\* Qual seu gênero?

\* Qual seu nível de escolaridade?

Caso possua graduação, por favor especifique qual a formação acadêmica.

Anterior

Próximo



## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

### BLOCO V - Perfil do respondente

7 / 8

88%

\* Qual sua faixa etária?

\* Qual o tempo de serviço público?

\* Participou de algum curso/instrução/palestra sobre a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (IPSAS)?

Sim

Não

\* Em qual Região do País está localizada a Unidade do Sr(a)?

\* O Sr(a) trabalha numa setorial contábil (ICFEx)?

sim

não

[Anterior](#)[Próximo](#)



## IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

### Confidencialidade

8 / 8  100%

Os registros de sua participação no presente estudo serão mantidos sob confidencialidade. Todos os códigos de ética serão cumpridos com os dados coletados no decorrer da pesquisa.

As informações coletadas serão utilizadas exclusivamente para atender os objetivos aqui mencionados. As possíveis publicações que se originarem da presente pesquisa terão cunho somente educacional e informativo.

A sua participação é fundamental para contribuir na ampliação dos conhecimentos acadêmicos sobre o tema, permitindo que seja verificada se está sendo vantajosa a implantação das IPSAS no Exército Brasileiro e, por fim, contribuir para melhorias no processo de gestão pública.

Quaisquer dúvidas poderão ser encaminhadas para o e-mail [arturaab@gmail.com](mailto:arturaab@gmail.com).

Obrigado pela participação!

Respeitosamente,

Artur Albino Barboza - Major Intendente  
Mestrando em Contabilidade  
Tel: 51 85468585

Clóvis Antônio Kronbauer  
Doutor em Contabilidade e Auditoria  
Orientador

Caso queira conhecer o resultado geral desta pesquisa, favor indicar um endereço eletrônico (e-mail). Será com grande satisfação que encaminharei as análises do resultado alcançado!

Anterior

Concluído