



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Ricardo Davi Moraes e Silva


**A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da
convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao
Setor Público**

Rio de Janeiro

2012

Ricardo Davi Moraes e Silva

A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor público



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão

Orientador: Prof. LD Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S586 Silva, Ricardo Davi Moraes e.
A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o
sucesso da convergência aos padrões internacionais da
contabilidade aplicada ao setor público / Ricardo Davi Moraes e
e Silva. – 2012.
116f

Orientador: Lino Martins da Silva.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f. 105-110.

1. Contabilidade – Teses. 2. Setor público – Teses. 3. Servidores
públicos – Teses. I. Silva, Lino Martins da, 1940- II. Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças.
III. Título...

657:35

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta
dissertação.

Assinatura

Data

Ricardo Davi Moraes e Silva

A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor Público

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão

Aprovada em 9 de março de 2012.

Banca Examinadora:

Prof. LD Lino Martins da Silva (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2012

DEDICATÓRIA

A Deus, a Ângela, a Nicolle Vitória, e a Sara Keren.

AGRADECIMENTOS

A Deus.

À minha família.

A meus pais, David e Givalda.

A minha esposa e filhas, Ângela, Nicolle e Sara.

À Igreja Batista Nova Filadélfia em Mauá.

À Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

Ao Mestrado em Ciências Contábeis da FAF, UERJ.

Ao professor Lino Martins da Silva.

Ao professor Francisco José dos Santos Alves.

Ao professor Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira.

À professora Andréa Paula Osório Duque.

A Raphael Lopes.

À Adriana Soares.

A Adriano José.

A Agnaldo Machado.

A Luis Barata.

À Claudia Felix.

A Luis, Filipe e Betinha.

Aos colegas do mestrado.

Aos funcionários da FAF.

Nós não somos o que gostaríamos de ser.

Nós não somos o que ainda iremos ser.

Mas, graças a Deus,

Não somos mais quem nós éramos.

Martin Luther King Junior

RESUMO

SILVA, Ricardo Davi Moraes e. *A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade aplicada ao Setor Público*. 2012. 117f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

A Contabilidade é a linguagem das finanças. O mundo tem convergindo a um processo de harmonização desta linguagem, a partir de diferentes dialetos, de diferentes nacionalidades, à conversão a padrões internacionais, inclusive de Contabilidade Pública. Este processo, no Brasil, tem caminhado a passos largos, o que requer a devida atenção. Neste sentido, esta pesquisa teve por objetivo avaliar a percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para isto foi realizada uma pesquisa exploratória, com a adoção do método quanti-qualitativo no tratamento dos dados. Os dados foram obtidos através de um questionário auto-aplicável aos servidores da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, a Auditores do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e a alunos do curso de Contabilidade Pública inseridos na base de dados do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, o que gerou uma amostra de 93 servidores respondentes. Os resultados sugerem que na percepção dos respondentes o maior desafio a ser superado para o sucesso da convergência, é a capacitação dos servidores através da divulgação e da educação continuada, a respeito do que é a convergência, prazos, e impacto na rotina de trabalho, sejam dos servidores que atuam diretamente com a Contabilidade Pública como daqueles que suprem a Contabilidade de informações para a realização de sua missão, resultado corroborado pelas diretrizes do CFC para promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil e estudos como o de Cardoso, Souza e Almeida (2006) que salienta a necessidade da educação continuada, para os já formados. Os resultados sugerem também, como Wesberry (1995) e Silva (2008), desafios culturais, como a fragilidade do uso exclusivo do enfoque patrimonial para a Contabilidade Pública. Sugerem ainda, desafios na mensuração, avaliação e *disclosure* dos Bens de Uso Comum do Povo pela magnitude e novidade do tema.

Palavras-chave: Convergência. Setor público, Servidores públicos.

ABSTRACT

Accounting is the language of finance. The world is converging on a process of harmonization of the language, from different dialects, different nationalities, the conversion to international standards, including the Public Accounts. This process, in Brazil, has been moving apace, what requires attention. Therefore, this study aimed to evaluate the perception of public servants on the challenges to the success of international convergence of accounting standards applied to the Public Sector. For this exploratory research was conducted, with the adoption of the method in quantitative and qualitative data analysis. Data were collected through a self-administered questionnaire to the servers of the Comptroller General of the Municipality of Rio de Janeiro, the Court of Auditors of the Accounts of the Municipality of Rio de Janeiro and the students of Public Accounts entered in the database of the Regional Council Accounting of Rio de Janeiro, which generated a sample of 93 respondents servers. The results suggest that the perception of respondents the biggest challenge to be overcome for successful convergence, is the training of servers through the dissemination and continuing education, about what is convergence, deadlines, and impact on work routine, are the servers that work directly with the Public Accounts as those that supply the accounting information to carry out its mission, a result corroborated by the CFC guidelines to promote the conceptual development of the Public Sector Accounting Applied in Brazil and studies, such as Cardoso , Almeida and Souza (2006) which stresses the need for continuing education for those already trained. The results also suggest, as Wesberry (1995) and Silva (2008), cultural challenges, such as the fragility of the exclusive use of the asset approach to the Public Accounts. Suggest further challenges in the measurement, evaluation and disclosure of Goods Common Use of the People by the magnitude and novelty of the subject.

Keywords: Convergence. Public Sector. Public servant

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Estado da Convergência mundial às normas societárias	19
Figura 2 - Fluxo da Convergência	25
Figura 3 - Descrição de cada um dos <i>Geert Hofstede Dimension</i>	27
Figura 4 - A Nova Contabilidade Pública - Transparência X Evidenciação	32
Quadro 1 - Perfil dos respondentes	53
Quadro 2 - Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural	54
Quadro 3 - Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho	56
Quadro 4 - Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e <i>Disclosure</i>	58
Quadro 5 - Variável relacionada ao maior desafio ao sucesso da convergência	59
Gráfico 1 - Formação Acadêmica	63
Gráfico 2 - Gênero	64
Gráfico 3 - Nível de formação máxima	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Faixa Etária dos Respondentes.....	64
Tabela 2 – Análise das variáveis relacionadas com os desafios de ordem cultural.....	66
Tabela 3 - Tabela cruzada entre as variáveis Q12 e Q8	70
Tabela 4 – Análise bivariada das variáveis Q12 e Q8.....	70
Tabela 5 - Tabela cruzada variáveis Q15 e Q12.....	71
Tabela 6 - Análise bivariada das questões Q15 e Q12	71
Tabela 7 - Tabela cruzada variáveis Q13 e Q15.....	72
Tabela 8 - Análise Bivariada das variáveis Q13 e Q15.....	72
Tabela 9 – Análise das variáveis relativas aos desafios nos processos internos	73
Tabela 10 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q22.....	79
Tabela 11 – Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q22	79
Tabela 12 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q23.....	80
Tabela 13 - Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q23.....	80
Tabela 14 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q 24.....	81
Tabela 15 - Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q24.....	81
Tabela 16 – Análise das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e <i>Disclosure</i>	82
Tabela 17 - Análise das categorias ligadas ao maior desafio à convergência	85
Tabela 18 - Síntese dos resultados relativos aos fatores individuais.....	92
Tabela 19 - Síntese dos resultados relativos aos desafios de ordem cultural	93
Tabela 20 - Síntese da análise das variáveis relacionadas aos desafios nos processos internos	95
Tabela 21 - Síntese das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e <i>Disclosure</i>	98

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
HTML	<i>Hypertext Markup Language</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBM	<i>International Business Machines Corporation</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da fazenda
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	<i>New Public Management</i>
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIE	Propriedades, Instalações e estruturas
POC-P	Plano Oficial de Contas Público
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UAI	Índice aversão à Incerteza
UNDP	<i>United Nations Development Programme</i>

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO	18
1.1	Fundamentos da governança pública	19
1.2	O processo de convergência no Brasil - as NBCASP	22
1.3	Desafios da Convergência no Brasil	25
1.3.1	<u>Desafios de ordem cultural</u>	25
1.3.1.1	A Contabilidade pública brasileira e o regime de competência	29
1.3.1.2	Adoção de um plano de contas único	33
1.3.2	<u>Desafios nos Processos Internos</u>	35
1.3.2.1	Divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos	35
1.3.2.2	Revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais	37
1.3.3	<u>Desafios na Avaliação, Mensuração e Disclosure</u>	39
1.3.3.1	A depreciação, amortização e a exaustão	40
1.3.3.2	Os Bens de Uso Comum do Povo	42
2	METODOLOGIA DA PESQUISA	45
2.1	Tipo e método de pesquisa	45
2.2	Coleta	46
2.2.1	<u>População e Amostra</u>	46
2.2.2	<u>Instrumento de coleta de dados</u>	47
2.2.3	<u>Definições operacionais e mensuração dos dados</u>	50
2.2.3.1	Perfil	53
2.2.3.2	Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural	54
2.2.3.3	Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho	55
2.2.3.4	Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e Disclosure	58
2.2.3.5	Variáveis relacionadas ao maior desafio ao sucesso da convergência	59
2.3	Tratamento e Análise	59
2.4	Limitações	61
3	RESULTADOS	63
3.1	Perfil	63

3.2	Análise dos desafios ao processo de convergência	66
3.2.1	<u>Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural</u>	66
3.2.1.1	Análise Bivariada	69
3.2.2	<u>Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho</u>	73
3.2.2.1	Análise Bivariada	78
3.2.3	<u>Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e Disclosure</u>	82
3.2.4	<u>Variável relacionada ao maior desafio ao sucesso da convergência</u>	84
3.3	Síntese da Análise dos Resultados	92
4	CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES	100
4.1	Conclusões	101
4.2	Recomendações	103
4.3	Sugestões	103
	REFERÊNCIAS	105
	APÊNDICE A - Questionário de Dissertação a ser apresentado à Universidade do Estado do Rio de Janeiro para a obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis.....	111

INTRODUÇÃO

Os escândalos corporativos da última década, como os casos Enron Corporation, Qwest Communications International, Inc e Andersen Consulting, suscitaram dúvida sobre o papel realizado pelas empresas de auditoria externa e os contadores. Somada à disseminação de operações das empresas multinacionais, o clamor por uma maior transparência na atuação da gestão e a expansão dos mercados de capitais, tem levado organismos internacionais à promoção de uma cruzada em prol da padronização das práticas contábeis. Assim, com a homogeneidade da linguagem dos negócios, emerge a necessidade pela padronização das normas internacionais de Contabilidade.

A padronização na esfera pública, por seu turno, tem sido fomentada pelo *International Federation of Accountants* - IFAC, através das *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS, buscando a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, avaliação de ativos e passivos, e evidenciação das demonstrações financeiras.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, membro da IFAC e regulador da profissão, tem, junto com organismos governamentais, buscado a edição de uma “Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público” alinhada internacionalmente.

Para tanto, a título de exemplo, busca-se a adoção, definitiva, pois já era prevista desde 1964 na Lei 4.320, da Contabilidade por princípio da competência na gestão pública para registros de ativos e passivos, sendo assim um dos desafios nacionais ao processo de convergência.

Por conseguinte, busca a “conversão” da Contabilidade das diversas esferas governamentais a uma mesma linguagem, sob uma mesma diretriz a fim de que os diferentes dialetos da informação no setor público possam se tornar inteligíveis.

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade será obrigatória, em 2012, para a União e Estados, e para os municípios, em 2013, sendo permitido que os Estados antecipem o processo, a partir de 2010. A adoção do novo padrão foi iniciada com a divulgação pela Secretaria do Tesouro Nacional do plano de contas referencial para o setor público.

Seja por questões culturais ou de ordem dos processos internos ou na avaliação, mensuração e *disclosure*, desafios deverão ser superados para sua efetiva realização. Para o

sucesso do processo da convergência brasileira faz-se necessário atentar, entre outros, para os desafios, então:

- Que os órgãos detentores das informações gerem dados e informações que a Contabilidade possa traduzir nas demonstrações contábeis;
- A capacitação dos servidores envolvidos no processo;
- A adoção de um plano de contas único para toda a Administração Pública;
- A divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos nas operações;
- A avaliação, Mensuração e *Disclosure* como o caso da depreciação, amortização e a exaustão e dos Bens de Uso Comum do Povo.

A iminência da convergência das normas brasileiras às internacionais demandará também, uma revisão dos procedimentos de execução orçamentária e revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais que interessam à Contabilidade a fim de que seja possível que o princípio da competência seja plenamente adotado e a informação chegue ao contador que a registrará conforme padrões internacionais.

Infere-se então, que mudanças culturais, nos processos internos e na mensuração, avaliação e *disclosure* são necessárias para o sucesso a convergência brasileira de maneira coordenada com a tendência das grandes economias mundiais. Assim, indaga-se: **Qual a percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público?**

A relevância da pesquisa se dá na dimensão social a nível internacional, incluindo-se na esfera pública, pela busca da harmonização almejada; na dimensão acadêmica, por suscitar a pesquisa na área; na dimensão profissional pela coleta de dados junto a profissionais ligados à área e recomendações de melhorias advindas dos resultados da pesquisa e na dimensão pessoal pela participação do indivíduo no processo da busca do conhecimento.

A respeito da ética nesta pesquisa, cite-se o referido por Vieira (2006, p.15)

A Ética é a ciência que tem por objeto as idéias morais filosoficamente justificadas, enquanto a moral cultiva idéias morais sem justificativa filosófica, com base em hábitos e costumes consolidados pela sociedade e oficialmente aceitos. Embora muitas vezes confundidas, não representam a mesma coisa.

E segundo Pessanha (apud ANDRADE, 2008, p.16):

O processo de avaliação científica tem dado maior espaço à questão ética, não se ocupando somente com problemas relativos à forma e ao conteúdo, [...] os casos de fraude, plágio e outros tipos de conduta inadequados no processo de produção e comunicação da ciência repetem-se com frequência nas comunidades científicas.

Esta pesquisa buscará alcançar seus objetivos de maneira ética.

Este trabalho tem como objetivo geral analisar a percepção que servidores públicos que atuam com a Contabilidade Pública têm sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Buscam-se também, como objetivos intermediários, analisar a percepção dos servidores públicos a respeito de desafios culturais, nos processos internos e na avaliação, mensuração e evidencição, e ainda sugestões que viabilizem a implantação da Nova Contabilidade Aplicada a este setor.

Sabe-se que todo método científico, mesmo sendo uma ferramenta poderosa e de profunda relevância para a pesquisa, possui limitações. Essas limitações colocam certos tópicos fora do alcance do método científico.

Os dados colhidos na pesquisa são passíveis de erros ou problemas de cálculos, desta forma, os resultados do trabalho podem reproduzir ou ampliar esses erros, trazendo conclusões embasadas em dados equivocados. Por esta razão, cabe ao pesquisador assegurar-se das condições em que os dados foram conseguidos, analisando-os, conferindo possíveis incoerências ou contradições e aplicando testes de validade e fidedignidade, tanto no instrumento de coleta de dados quanto nos resultados obtidos.

Inicialmente far-se-á a apresentação da contextualização, a caracterização do problema, os objetivos da pesquisa, a relevância do estudo e a delimitação do trabalho. De contínuo será apresentada a estrutura deste estudo, que se distribui por quatro capítulos.

Após a Introdução, onde se procura chamar a atenção para a importância do estudo, será apresentado o Referencial Teórico na primeira seção, abordando aspectos relacionados aos fundamentos da governança pública; a edição das NBCASP e os principais aspectos da convergência brasileira como a Contabilidade por princípio da competência; os desafios de ordem cultural, como a adoção a um plano de contas único para toda a Administração Pública; os desafios nos Processos Internos, como a divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos nas operações e a revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais; e os desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*, como a depreciação, amortização, a exaustão e o caso dos Bens de Uso Comum do Povo.

A segunda seção apresentará os temas de caráter metodológico que envolve o processo de elaboração deste trabalho. Sendo assim, serão abordados a tipologia da pesquisa, mecanismos de coleta de dados, bem como o tratamento destes e as limitações do método utilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

A terceira seção é destinada para apresentação e análise dos resultados, e a quarta seção para as Conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta uma pesquisa na literatura sobre o tema da convergência às normas internacionais de Contabilidade, abordando aspectos relacionados aos fundamentos da governança pública e o processo de convergência no Brasil, com a edição das NBCASP; os desafios na convergência no Brasil, desafios de ordem cultural, como a adoção do regime de competência na Contabilidade Pública e adoção de um plano de contas único para toda a Administração Pública; os desafios nos Processos Internos, como a divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos nas operações e a revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais; e os desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*, como a depreciação, amortização, a exaustão e o caso dos Bens de Uso Comum do Povo.

Segundo Forte (2004), o referencial teórico busca então abordar o marco teórico e a revisão da literatura do tema, incluindo as principais pesquisas a ele relacionadas.

Assim aludido por Silva et al. (2004, p.41):

No referencial teórico ou revisão da literatura deve constar a base científica para o desenvolvimento do trabalho de pesquisa. Devem ser extraídas citações diretas e indiretas de outros pesquisadores que abordaram o problema a ser investigado. Principalmente na área das ciências sociais aplicadas, sempre haverá algum conhecimento prévio sobre o tema em questão. Essa etapa do projeto de pesquisa é importante para o pesquisador formar uma linha de raciocínio consubstanciada no conhecimento de outros autores. Desse modo, ao concluir a pesquisa, poderá haver uma contribuição para o desenvolvimento do tema. O referencial teórico é o alicerce da pesquisa.

Na presente pesquisa, abordar-se-ão as alusões ao tema feitas por livros, teses, dissertações, artigos, anais, estudos e normas. Citem-se como exemplos os trabalhos de Silva (2004, 2008, 2011), Hofsted (1980), Dubrin (2003), Paschini (2006), Weffort (2005), Wesberry (1999), as publicações de Leis e pronunciamentos nacionais e internacionais, portarias, regulamentos, relatórios e ainda Alves (2005), Vieira (1999), Slonky (2007), Aljarde e López (2002) e Lopez (1995).

1.1 Fundamentos da governança pública

A globalização vem impondo às entidades públicas, a padronização das boas práticas de governança corporativa, pois o interesse na qualidade das prestações de contas é cada vez mais comum haja vista encontrarem-se outras receitas e investimentos como: royalties e recursos para projetos em parceria, governos e entidades privadas.

A respeito da relevância da informação, Hendriksen e VanBreda (1999) dizem que para que os dados contábeis sejam relevantes, estes devem proporcionar ou permitir predições de objetos ou eventos futuros.

No setor público, a padronização tem sido capitaneada pela: *International Federation of Accountants* - IFAC, através das *International Public Sector Accounting Standards* – IPSASs, idealizadas a partir das IFRS (IASB) (aplicáveis à Contabilidade empresarial). Tendo como comitê responsável o *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSAB. Assim buscam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, avaliação de ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, da apuração do resultado do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público.

A padronização enfatiza, entre outros aspectos, uma Contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todos os itens patrimoniais: bens, direitos e obrigações da entidade considerada, e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas. A figura 1 aborda o estado do processo de convergência das normas societárias, em 2007.

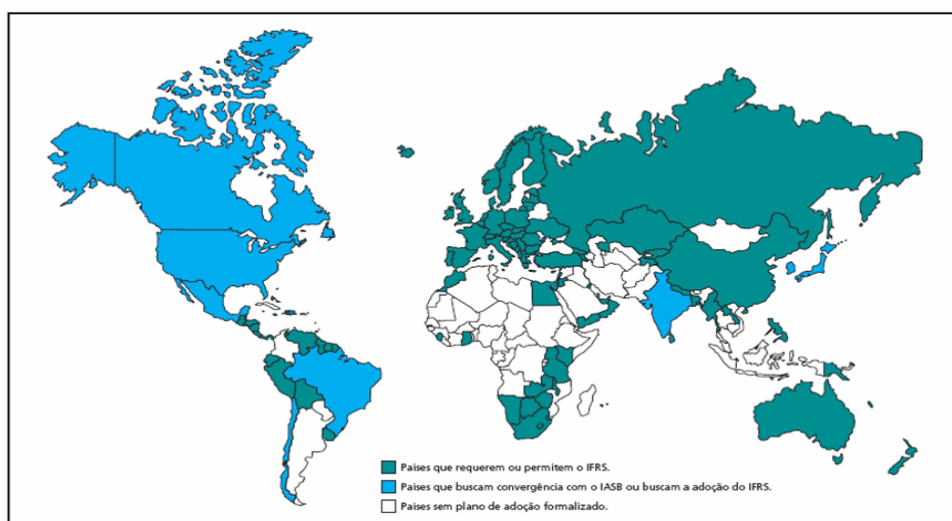


Figura 1 - Estado da Convergência mundial às normas societárias
 Fonte: The Journal of the IASB and the IASC Foundation, 2007

Mesmo antes dos escândalos ocorridos nos anos 2000, como os casos Enron Corporation, Qwest Communications International, Inc e Andersen Consulting, o processo de padronização internacional se iniciara na Europa. O *Public Sector Committee* - PSC, criado pelo IFAC foi estabelecido nos fins de 1986. Em agosto de 1997, este iniciou a criação de padrões visando o desenvolvimento de dez IPSASs para relatórios financeiros de entidades de setor público. A fase inicial dos padrões incluiu o desenvolvimento dos IPSASs a partir de normas editadas para o setor privado (IAS) orientadas para o setor público, com a colaboração do *Asian Development Bank*, IFAC, do *International Monetary Fund* - FMI, *The United Nations Development Programme* – UNDP e do Banco Mundial, tendo sido completado em 2002.

Em 2004, o IFAC mudou o nome do PSC para IPSASB como um novo comprometimento de convergir os IPSAS com as IFRS. Os IPSAS atualizados foram aprovados pelo IPSASB em novembro de 2006. Um rascunho deste projeto foi liberado em 26 de outubro de 2006 e versão final do IPSAS em 2007.

Destaca-se, no processo de convergência o estudo IFAC 13, de 2001, que versa sobre gestão de risco, auditoria interna e comitês de auditoria, controle interno, orçamento, gestão financeira e capacitação de pessoal, transparência, demonstrações contábeis, utilização de normas contábeis adequadas, mensuração da performance e auditoria externa. Segundo Slonski (2007), o estudo 13 do IFAC está focado então, em formas de Governança no Setor Público, especialmente na responsabilidade do grupo governante e da entidade controlada pelo setor público.

Conforme o Cadbury Report (1992), governança corporativa é um sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas tendo como princípios fundamentais: transparência, integridade e responsabilidade de prestar contas.

Tais princípios foram para o setor privado. No contexto do setor público a definição desses princípios precisou ser adaptada para refletir as principais características que distingue o público e o privado. A abordagem dos princípios fundamentais do IFAC para o setor público trata então de:

- ✓ **Transparência:** É exigida à medida que as partes interessadas (sociedade) têm confiança nas ações e processos de tomada de decisão e na gestão das atividades das entidades do setor público.
- ✓ **Integridade:** Compreende os procedimentos honestos e perfeitos, sendo então baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, proibidade na administração dos fundos e recursos públicos e na gestão dos negócios da entidade.

- ✓ Responsabilidade de Prestar Contas: É o processo em que as entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, e submetendo-se a escrutínio externo.
- ✓ Eficiência: Com a Demonstração do Resultado Econômico - apontado como resultado da gestão pública o lucro econômico ou o prejuízo econômico.

O Estudo IFAC 14, de 2003 - *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* - aborda a Contabilidade por princípio da competência (*Accrual Basis of Accounting*), como força modernizadora para a Contabilidade aplicada ao setor público. O estudo ainda sinaliza características facilitadoras do processo de padronização e sua abrangência. As características são:

- ✓ Um Mandato Claro: declara o que as reformas limitarão, o tempo para as reformas e os responsáveis nos vários segmentos, permite as entidades e aos funcionários o poder de iniciar as mudanças e monitorá-las;
- ✓ Compromisso Político: comprometimento político dos representantes eleitos ajuda na superação dos obstáculos que são encontrados, pois a falta de compromisso político gera falta de recursos inviabilizando o processo e a perda dos recursos já investidos.
- ✓ Compromisso de Entidades Centrais e Funcionários-chave: apoio dos altos funcionários por meio da delegação de autoridade, funcionários preparados podem cumprir o papel de “corretores” quando as coisas dão errado, vigiar o risco de falhas no projeto quando um funcionário de apoio não estiver mais disponível.
- ✓ Recursos Adequados: indivíduos com habilidades de administração do projeto de mudança, indivíduos com uma compreensão e experiência contábil e exigências dos sistemas, pessoas-chave que entendam o inter-relacionamento entre os elementos do processo, indivíduos com capacidade de registro dos dados no sistema de Contabilidade por competência e explicação da informação gerada.
- ✓ Administração de Projetos: as reformas precisam ser documentadas para formar uma base consistente para a comunicação, permitindo o entendimento das razões da mudança e a abordagem utilizada, assegurando que a implementação está de acordo com as decisões, um plano de implementação formal é necessário, pois a sua natureza varia de acordo com o estilo e escala das reformas, a distribuição clara de responsabilidades e tarefas as entidades e funcionários, projetar marcos de procedimentos para monitorar o desempenho de entidades e indivíduos, o projeto

definirá quem tem autoridade para decisões individualizadas, os custos iniciais precisam ser identificados claramente no orçamento.

- ✓ Capacidade Tecnológica e Sistemas de Informação: podem ser requeridas mudanças nos seguintes sistemas de: receita; aquisição e compra; viagens; benefícios e concessões; recursos humanos e folha de pagamento, ativos fixos; propriedade administrativa; estoque; dívida; orçamentário; entre outro; a avaliação dos sistemas existentes quanto à informação disponibilizada e informação adicional requerida, analisando a adaptação ou troca de sistemas.
- ✓ Uso da Legislação: o uso da legislação a força e o compromisso do governo com as mudanças propostas, as mudanças legislativas permitem a educação dos partidos políticos e outros grupos influentes sobre os benefícios das mudanças.

Um exemplo das fases do processo de adoção da Contabilidade por competência, é o do governo do Reino Unido que estabeleceu as seguintes fases e períodos: regime de competência para as contas das entidades individualizadas (1999-2000); primeira aprovação do orçamento com base na Contabilidade por competência (2001-2002); planejamento e consolidação das contas do governo central usando os princípios contábeis geralmente aceitos (2003-2004); e contas totalmente integralizadas (2005-2006), segundo o Estudo IFAC 14 (2003). Marty *et al* (*apud* RIBEIRO 2006, p.44), alude a que:

A decisão da França de se deslocar para a aplicação do Princípio de Competência, desencadeada pela aplicação da Lei Orgânica de Finanças (*Organic Law to the Finance Laws*), tem um impacto tangível sobre os mecanismos de tomada de decisão. A geração de informações contábeis com base em normas derivadas de setor privado, tem o efeito de reforçar a racionalidade econômica das decisões públicas. Ela torna possível, em especial, as comparações entre as despesas e custos dos setores públicos e privados.

A próxima subseção abordará o processo de convergência no Brasil, com a edição das NBCASP, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.2 O processo de convergência no Brasil - as NBCASP

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis brasileiros e membro da IFAC, instituíram Grupos de Estudo com a finalidade de estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

A Portaria MF nº 184/08 determinou à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações imediatas para implementar as normas internacionais para o setor público em consonância com as diretrizes do Comitê Gestor da Convergência no Brasil instituído pela Resolução do CFC nº 1.103 de 2007 – que em seu artigo 3º, diz ter o objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Nesse diapasão, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabelece normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

A necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de Contabilidade, exigências da sociedade por maior transparência tornaram urgentes a edição de normas de Contabilidade para o setor público, no mesmo ritmo e padrões exigidos para o setor privado.

A reforma da Contabilidade governamental brasileira busca conciliar a todas as vertentes, em uma única base teórica e técnica, com respaldo na legislação, as diretrizes que sejam reconhecidas internacionalmente, sendo então, o Brasil inserido no seleto rol de países em que a Contabilidade governamental representa uma fonte de informações confiável que permita a comparação internacional e esteja em consonância com a evolução da ciência contábil.

A harmonização em âmbito nacional diz respeito à adoção das mesmas práticas por parte das esferas governamentais federal, estadual e municipal. Portanto, busca-se preliminarmente, que a Contabilidade das diversas esferas governamentais esteja sob uma mesma diretriz e a regulamentação seja a mesma. Um dos primeiros passos com vistas à harmonização interna no Brasil, é a adoção de um plano de contas único para as três esferas governamentais, editado em 2010. Este plano de contas representa os padrões de entrada da informação no sistema contábil e tem a função de guiar todo o processamento da informação, além de direcionar adequadamente a saída das informações.

Outrossim, busca-se uma mudança de paradigma onde a Contabilidade deixe de adaptar-se aos diplomas legais, gerando inconsistências e prejudicando seu objetivo, que é o de prestar informações úteis aos seus diversos usuários e não somente aos órgãos reguladores do governo. A legislação é que deve por seu turno, estar em consonância com os preceitos e

regras da ciência contábil e não o contrário. Além disso, a lei deve estabelecer somente regras gerais e superficiais para que a evolução natural das práticas contábeis não seja impedida pelas barreiras legais, como ocorre atualmente.

O CFC editou então um documento intitulado Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, buscando:

- ✓ Incorporação de novas metodologias;
- ✓ Adoção de parâmetros de boa governança;
- ✓ Apoiar à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais;
- ✓ Contemplar a Teoria da Contabilidade como base para o registro;
- ✓ Buscar a necessária integração e harmonização na interpretação, mensuração, avaliação e a evidenciar os atos e fatos do setor público, supondo a evidenciação do patrimônio público em adequados conceitos e princípios;
- ✓ Resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais;

As Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil buscam ainda:

- a) Convergência aos padrões internacionais de Contabilidade aplicados ao setor público;
- b) Implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- c) Melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- d) Possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Assim, foram estabelecidas, 3 (três) grandes diretrizes estratégicas, para o desenvolvimento da Contabilidade aplicada ao Setor Público:

Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Segundo dados da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) o fluxo da convergência do Brasil, no setor público e privado, aos padrões internacionais editados pelo IFAC, setor público, e FASB, setor privado, seguem a figura 2, abaixo:

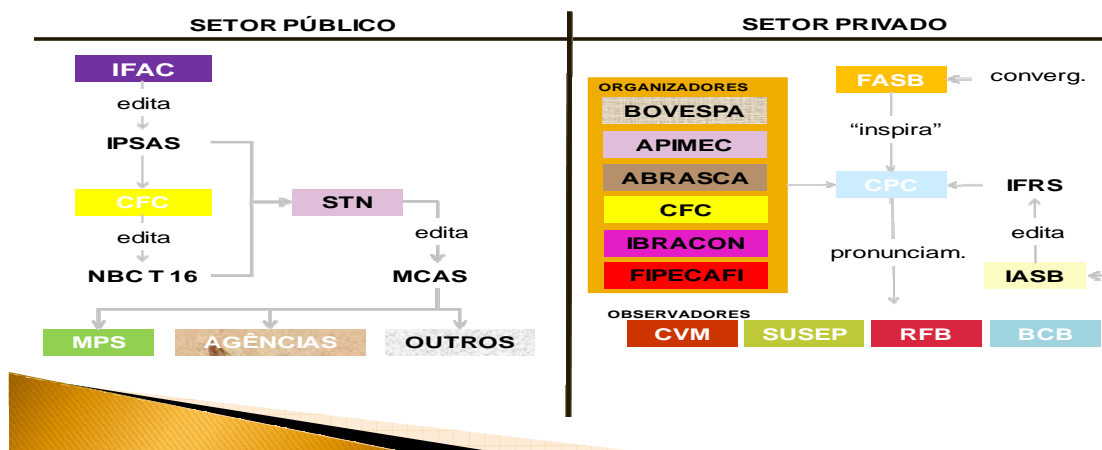


Figura 2 - Fluxo da Convergência
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2007

A próxima subseção abordará os desafios da convergência no Brasil.

1.3 Desafios da Convergência no Brasil

Em relação aos desafios à convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público, estes foram divididos em três aspectos: desafios de ordem cultural, desafios relativos aos processos internos e desafios de mensuração, avaliação de *disclosure*, o que serão abordados nas subseções seguintes.

1.3.1 Desafios de ordem cultural

A prática reiterada de certos atos, o modo de vida de certa sociedade é baseado na cultura e no conjunto de valores sociais do grupo, que por sua vez guiam o modelo institucional e a prática (HOFSTEDÉ, 1980).

Segundo Paschini (2006, p. 43) a palavra cultura “tem origem na antropologia social e de forma geral traduz, num sentido bastante amplo, as vivências de qualquer grupo humano específico que seja transmitida de geração a geração”.

Dubrin (2003, p. 352) insere que “o conhecimento da cultura organizacional é um fator de suma importância e que pode contribuir para a realização mais suave e menos traumática de uma mudança e a superação de uma resistência potencial a essa mudança que é como a personalidade da organização”.

Também Weffort (2005) aponta dificuldades e inconvenientes no processo de harmonização de práticas contábeis. Que talvez, o principal fator esteja relacionado com o aspecto cultural, que, por sinal, cada vez mais ocupa espaço relevante nos estudos da Contabilidade globalizada. Ainda, “a cultura integra-se às causas para a existência de diferenças contábeis, sendo capaz de influenciar nas normas e nas práticas”, lembra o autor, WEFFORT (2005, p. 138).

Com o objetivo de diferenciar alguns destas questões e entender o impacto da cultura no contexto das organizações, estudos, como os de Hofstede (1991), Trompenaars e Hampden-Turner (1998), buscam identificar dimensões que permitam contrastar culturas.

Hofstede (1991, p. 46), adotando uma visão cognitiva, define cultura como uma “programação mental”, o “software da mente”, produzido no ambiente social em que a pessoa cresce e adquire suas experiências. Segundo o autor, é essa “programação coletiva da mente, que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas de outro” (nível nacional, regional, sexo, geração, classe social etc.).

Trompenaars e Hampden-Turner (1998), numa abordagem predominantemente interpretativista, vêem a cultura como um produto da interação entre as pessoas e, ao mesmo tempo, com um componente de determinação dessa interação. Citando Hofstede (1973), os autores afirmam que a cultura é a fábrica de significados em termos dos quais os seres humanos interpretam sua experiência e guiam suas ações. Ambos os autores reconhecem que não há homogeneidade, já que as pessoas, em uma dada cultura, não têm conjuntos idênticos de artefatos, normas, valores e princípios. Mas, em suas pesquisas, eles buscaram identificar pontos de semelhança entre membros de uma dada cultura, a partir de perguntas que remeteriam a uma lista de dimensões culturais.

O estudo de Hofstede (1991) foi realizado com dados coletados junto a funcionários da IBM, em 53 países. Este desenvolve seu estudo a partir de dimensões culturais, estabelecidas de acordo com parâmetros da Antropologia Social: distância de poder;

coletivismo / individualismo; feminilidade/ masculinidade; ansiedade fraca ou forte face à incerteza.

A dimensão da ansiedade face à incerteza foi definida por Hofstede como até que ponto os membros de uma cultura sentem-se ameaçados diante de situações incertas ou desconhecidos. É o grau em que a sociedade reduz a incerteza pelo uso das invenções sociais face às situações desconhecidas. Conforme Barros e Prates (1996, p. 49) “Hofstede estabeleceu uma dimensão cultural que denominou controle de incerteza para caracterizar a maneira como as sociedades se comportam em relação ao desconhecido, que gera incerteza e riscos”.

A incerteza, de acordo com Hofstede (1991) é essencialmente uma experiência subjetiva, um sentimento. “O sentimento de incerteza e as formas de enfrentá-lo fazem parte de herança cultural da sociedade, sendo transmitido e reforçado pelas instituições de base, como a família, a escola e o Estado”.

O Brasil é similar a muitos países da América Latina quando se analisa Dimensões Hofstede. A maior dimensão Hofstede para o Brasil é a Aversão à Incerteza (UAI) tem grau 76, indicando baixo nível da sociedade de tolerância para a incerteza. Em um esforço para minimizar ou reduzir este nível de incerteza, regras estritas, as leis, políticas e regulamentos são adotadas e executadas. O objetivo final dessa população é controlar tudo em ordem para eliminar ou evitar o inesperado. Como resultado desta característica de alta aversão à incerteza, a sociedade não aceita prontamente a mudança e é muito avessa aos riscos.

A figura 3 descreve a cada um dos *Geert Hofstede Dimension*.

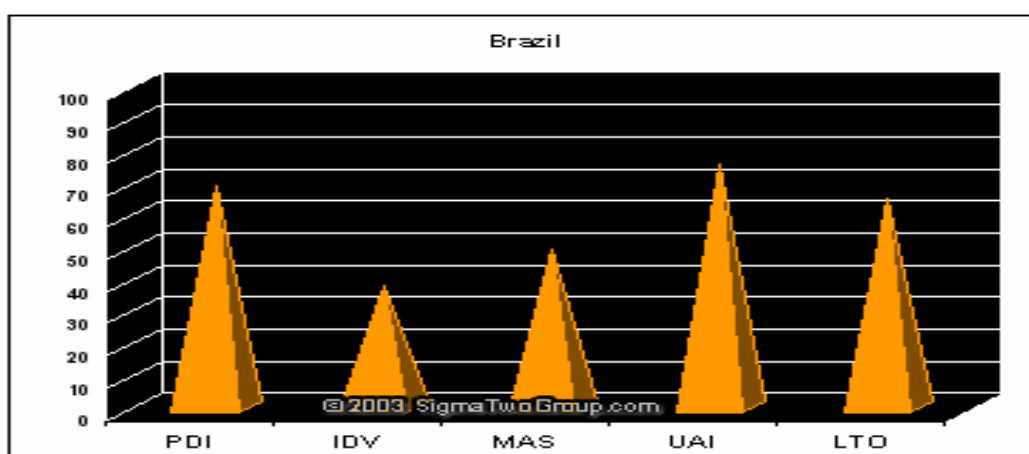


Figura 3 - Descrição de cada um dos *Geert Hofstede Dimension*
 Fonte: www.geert-hofstede.com/hofstede_brazil.shtml, 2010.

De contínuo, o entendimento e divulgação de que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é de regime contábil misto, caixa para receitas e competências para despesas, revela-

se como uma herança cultural sem o devido respaldo na teoria contábil e nem mesmo na Lei. Este enfoque é orçamentário e não patrimonial.

Contudo o mesmo Hofstede ao analisar a influência e as consequências da cultura no controle, Hofstede (2001, p. 206) destaca que as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas, se a estrutura do processo de controle na organização apresentar reflexos básicos da cultura organizacional.

Zeff (2007) Ao enfatizar os obstáculos e limitações para a convergência das normas societárias alude a quesitos culturais que podem se opor ao sucesso da convergência. O autor cita questões como sendo profundamente culturais como:

- O negócio e cultura financeira
- A cultura de Contabilidade
- A cultura de auditoria
- A cultura reguladora

Essas culturas diferem de um país para outro, e este é um dos fatores que poderiam impedir ou interferir na promoção da comparabilidade real em todo o mundo.

Gray (1988) alude ao fato que as sociedades de fraca aversão à incerteza mantêm atmosfera de vida mais relaxada, em que a prática conta mais que os princípios e os desvios são mais facilmente tolerados. Gray (1988) ainda faz uma análise das influências culturais no desenvolvimento da Contabilidade. Este faz a classificação em quatro valores contábeis: profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e sigilo.

O profissionalismo diz respeito à preferência pelo julgamento profissional e à manutenção da auto-regulação profissional em oposição aos países mais voltados para o controle estatutário e legal, através de normas prescritivas.

A uniformidade relaciona-se com a disposição obrigatória de se utilizar procedimentos contábeis consistentes no decorrer do tempo em contraposição com aqueles países mais flexíveis no tocante à Contabilidade das empresas.

O conservadorismo refere-se à preferência pela cautela na mensuração dos itens patrimoniais do balanço de uma empresa para fazer frente à incerteza dos tempos futuros, em oposição aos países mais otimistas, voluntariosos, propensos a se arriscarem mais nos negócios.

O sigilo refere-se à preferência de países pela confidencialidade das informações em oposição a uma abordagem transparente, aberta e pública da Contabilidade.

Soares e Castro (2005) observam que cada um dos valores contábeis propostos por Gray influencia a Contabilidade de maneira peculiar. O conjunto dos valores afeta todos os sistemas contábeis, diferenciando normas e práticas contábeis.

A subseção a seguir trata do regime de competência aplicado à Contabilidade Pública.

1.3.1.1 A Contabilidade pública brasileira e o regime de competência

A adoção, no Brasil, da Contabilidade por princípio da competência (*Accrual Basis of Accounting*) nas bases do Estudo IFAC 14, tem sido um desafio de ordem cultural a ser superado.

Alijarde e López (2002, p. 146-151) salientam que, embora exista ampla aceitação da aplicabilidade do regime de competência para os sistemas contábeis (normalmente dada pelos dispositivos legais), não há consenso sobre o critério a ser seguido para a elaboração da informação orçamentária.

Lopez (1995, p. 38) afirma que tradicionalmente a Contabilidade governamental foi desenhada e estruturada para controlar o orçamento, inclusive chegando a ser chamada de Contabilidade orçamentária. Além disso, uma outra característica é ter como objetivo, praticamente único, o controle da legalidade e a prestação de contas. Porém Silva (2004, p. 15) alude que:

No entanto, a Contabilidade Governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto à forma de atuação, mormente no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio do povo por meio dos tributos.

Ainda segundo Silva (2009), a exigência de se escriturar a Contabilidade por competência sempre esteve presente no diploma legal brasileiro, a despeito da costumeira afirmação que a Contabilidade pública brasileira segue o regime misto. Uma vez que a Lei 4.320/64 separa Orçamento e Contabilidade e por sua vez o regime de caixa para o Orçamento e de Competência para a Contabilidade, o quê se necessita então é uma mudança da “cultura orçamentária” para a “cultura patrimonial”. Cita Silva, (2009, p. 17):

A Contabilidade Pública adota o regime de competência a partir do artigo 83, em seu título X – Da Contabilidade – a Lei 4.320/64 dita:
(a) Para Receitas –Variações Patrimoniais Aumentativas (Ativas).
(b) Para Despesas –Variações Patrimoniais Diminutivas (Passivas).

Silva (2009) salienta ainda, que ocorreu na administração pública foi a não incorporação de conceitos que a ciência contábil foi produzindo ao longo do tempo. O que estará ocorrendo então, é um realinhamento com aspectos da ciência contábil que ficaram represados, seja pelo comodismo de alguns, seja pela própria inércia ou pela ênfase à visão de curto prazo com o objetivo de satisfazer a demandas decorrentes do processo eleitoral.

Silva (2008) alude que a ênfase nos ciclos de longo prazo (patrimônio), e não no curto prazo, além de cooperar com a mudança da cultura orçamentária para a patrimonial, também cooperará na adoção do princípio da competência para receitas e despesas (Variações Patrimoniais). A Teoria dos ciclos políticos orçamentários (*political budget cycles theory*), conforme Nordhaus (1975), versa que os tomadores de decisão preocupam-se em demonstrar sua competência administrativa no curto prazo com vistas ao processo eleitoral e, conseqüentemente, deixam de lado a evidenciação do patrimônio segundo os princípios fundamentais de Contabilidade.

Segundo o STN, no Brasil existe uma grande confusão entre orçamento e Contabilidade. Contabilidade e orçamento têm aspectos que os diferenciam e não devem ser confundidos. O orçamento constitui uma peça de programação das fontes (receitas) e usos (despesas) do governo, aprovado pelo legislativo, definindo a aplicação que será dada aos recursos arrecadados, e o sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

No entanto, as recentes mudanças na Contabilidade governamental, convergem para a evidenciação do impacto no patrimônio das receitas e despesas registradas pelo seu fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade, independente da dificuldade de determinação do momento de ocorrência do fato gerador, conforme a Portaria MF nº 184.

Araújo e Arruda (2004) complementam que o tratamento atribuído pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64 é da competência orçamentária e não contábil. É possível inferir assim, pois a lei trata unicamente da despesa empenhada que representa um evento particularmente orçamentário e não da despesa efetivamente incorrida que pertence ao exercício financeiro. Portanto, a vinculação da Contabilidade Pública brasileira ao regime misto é olhar exclusivamente pelo enfoque orçamentário, tal entendimento é equivocado, por desconsiderar o reconhecimento da evolução patrimonial por meio do regime de competência.

A aplicação do regime de competência está presente tanto na abordagem dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.111/2007, como pelas dez NBCASPs, (NBC T 16).

Assim, no setor público é preciso estabelecer dois enfoques no reconhecimento de receitas e despesas, quais sejam:

O enfoque orçamentário em que o confronto entre receitas e despesas tem relação com o fluxo de caixa da entidade e é efetuado em períodos de tempo definidos tanto na constituição destas, como nas Leis orçamentárias com o objetivo de apurar o déficit ou superávit nesse mesmo período. É o previsto no artigo 35 da Lei 4.320/64 ao indicar que pertencem ao exercício: a) as receitas nele arrecadadas e b) as despesas nele legalmente empenhadas, oferecendo como produto desta importante visão o Balanço Orçamentário e o Balanço Financeiro.

E ainda o enfoque contábil, cujo objetivo é a evidenciação de ativos e passivos com a apuração do resultado econômico mediante a utilização plena do princípio da competência para reconhecimento de receitas e despesas, bem como avaliação dos Ativos, Passivos e Patrimônios Líquidos. Este por sua vez, está apoiado no título IX a partir da introdução do conceito de evidenciação da responsabilidade de todos os que arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (art. 83 da Lei 4.320/64) e dos resultados do exercício constantes do Balanço Patrimonial e das Variações patrimoniais.

Segundo Silva (2011), a discussão do tema remonta o início do século passado (1903), quando da apreciação do Código de Contabilidade Pública da União foi realizada ampla discussão entre o Ministro da Fazenda brasileiro David Campista e Dídimo da Veiga, membro do Tribunal de Contas da União, vide Biolchini (apud SILVA 2011, p. 5):

Paradoxalmente, naquela época, o Ministro da Fazenda tinha uma visão distorcida do projeto defendido pelo representante do Tribunal de Contas da União (Dídimo da Veiga), conforme pode ser visto na obra de Alberto Biolchini, *Codificação da Contabilidade Pública Brasileira*, Imprensa Nacional, (1930), transcrita a seguir:

Mesmo prescindindo dos artifícios de Contabilidade – criados com deliberado propósito de ocultar penosas verdades – o objeto da Contabilidade ampliou-se em proporções inauditas com o desenvolvimento da atividade do Estado moderno, cujos milhares de braços recebem, administram e despendem sob formas cada vez mais variadas. Toda esta atividade pública criou – do ponto de vista da Contabilidade difícil solução.

Na aprovação do Código de Contabilidade Pública prevaleceu a posição de Dídimo da Veiga que foi Ministro do Tribunal de Contas da União de 1893 a 1919 e que dava importância à Contabilidade como Ciência. Talvez por essa resistência do Ministro da Fazenda daquela época a Contabilidade Patrimonial tenha saído da pauta de preocupações do Poder Executivo resultando numa ênfase ao aspecto orçamentário e financeiro que prevaleceu até a edição de normas específicas por parte do Conselho Federal de Contabilidade.

Outrossim, Silva (2009) alude ainda, que além do legislador (Lei 4320/64 e LRF LC101/00) ter concedido a devida *vênia* à Contabilidade por princípio de competência, estes

ainda promovem a valorização de outros princípios contábeis motivadores de uma contabilização a padrões internacionais. Tais princípios podem ser vistos como fomentadores de ciclos políticos de longo prazo, foco no patrimônio e não de curto prazo como o foco orçamentário. Entre estes está o princípio da evidenciação, presente no art. 83, da Lei 4.320/64, “A Contabilidade evidenciará (...) a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”, (BRASIL 1964, p. 35).

Ainda outro é o Princípio da universalidade dos registros, inscrito no art. 93, do mesmo diploma, “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidos na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”, (BRASIL 1964, p. 37)

A figura 4 mostra, segundo Silva (2009), a diferença entre transparência e evidenciação sob a perspectiva dos ciclos políticos:

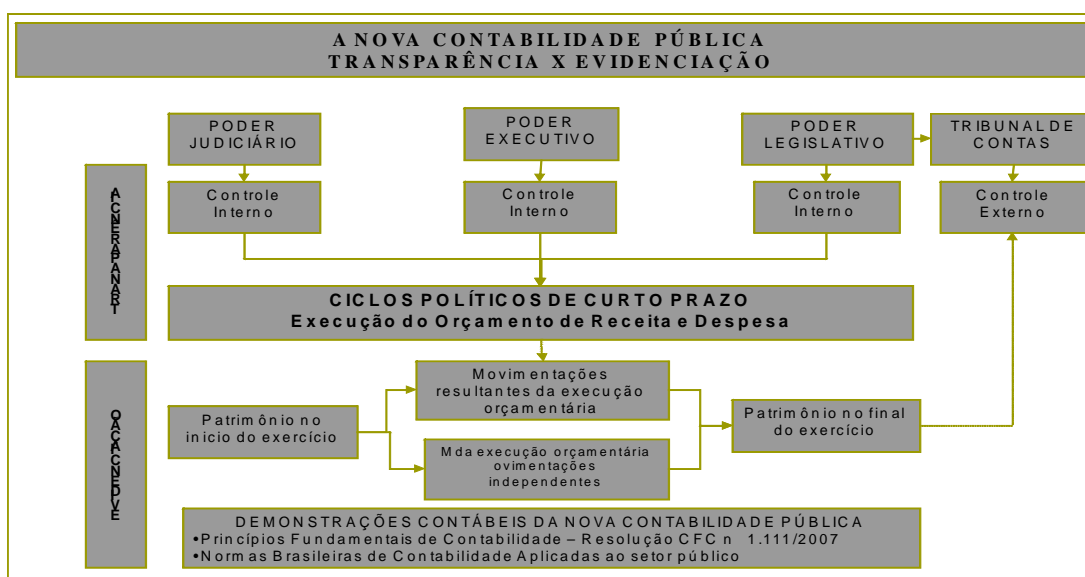


Figura 4 - A Nova Contabilidade Pública - Transparência X Evidenciação
Fonte: X PROLATINO, 2009.

Discussões sobre o equívoco no uso da chave hermenêutica apropriada usada pelos intérpretes da Lei 4.320/64 podem aludir a o porquê do afastamento da prática do regime de competência pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público até então.

Necessário se faz então, entender os objetivos da regulação, isto é, o papel da elaboração das Leis, que não seria puramente inovar no cenário jurídico, mas atender a evolução do pensamento da sociedade a quem os legisladores representam. No exemplo da Lei 4.320/64, esta prevê a separação de Orçamento e Contabilidade em seu texto.

Miers e Page (1990) abordam neste sentido, que um juízo de valor positivo sobre a eficácia da regulamentação jurídica depende do que for considerado um equilíbrio aceitável entre a realização dos seus objetivos, por um lado, e a quantidade e a qualidade de conseqüências não desejadas, por outro lado. Na realidade, “se a lei é um ato finalístico, também interessa saber se os efeitos queridos pelo legislador correspondem àqueles que os resultados deixam entrever” (CANOTILHO 1987, p. 5).

Silva (2011) escreve que para isso é fundamental que os administradores de todos os níveis determinem estudos com o fito de identificar claramente os objetivos da regulação, o que, como é óbvio, se torna difícil em muitos casos. Tais estudos teriam como foco a avaliação do grau de afastamento entre a “*Law in the books*” e a “*Law in action*”, pondo em relevo o complexo problema da interpretação do pensamento legislativo, que deve ser objeto de análise rigorosa.

Tendo em vista a grande influência histórica brasileira do apreço à legalidade formal, o assunto precisa ser devidamente estudado para que os desafios do processo de convergência, em particular o uso do regime de competência nas operações seja bem sucedido.

A próxima subseção abordará a adoção do plano de contas único para toda a Administração Pública.

1.3.1.2 Adoção de um plano de contas único

A harmonização em âmbito nacional diz respeito à adoção das mesmas práticas por parte das esferas governamentais federal, estadual e municipal. Para tanto, busca-se preliminarmente, que a Contabilidade das diversas esferas governamentais esteja sob uma mesma diretriz e a regulamentação seja a mesma. Um dos primeiros passos com vistas à harmonização no Brasil, é a adoção de um plano de contas único para as três esferas governamentais, donde então foi elaborado o PCASP (Plano de Contas aplicado ao Setor Público) editado em primeira versão em 01/06/2010, pela superintendência do Tesouro Nacional, conforme insculpido no Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional, presente em BRASIL (2009). Este plano de contas representa os padrões de entrada da informação no sistema contábil e tem a função de guiar todo o processamento da informação, além de direcionar adequadamente a saída das informações.

Mota (2009, p.45) alude ao principal objetivo da edição do plano de contas único:

A estrutura do plano de contas objetiva, principalmente, realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa; padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta, com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e permitir, por meio da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demonstrações contábeis.

A Contabilidade deverá, então, evidenciar o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada, a despesa realizada à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis e os recursos financeiros programados. Segundo Mota (2009), na Administração Federal, os fatos contábeis são escriturados automaticamente a partir da indicação de um código numérico, que representa um evento contábil.

O novo plano de contas para toda administração pública brasileira, foi lançado em Junho de 2010, e a expectativa é que toda a administração o incorpore à sua rotina. Contudo, matéria divulgada, em abril de 2010, pelo jornal - O PÚBLICO - de Portugal informa que o Plano Oficial de Contas Público (POC-P) ainda é pouco utilizado após sua criação há 13 anos e que quando da sua implantação era tido como um passo fundamental para o controle das contas públicas. Segundo o presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Martins (2010) não há razão para que não este seja aplicado, e informa que já se estudam alterações ao POC-P, sem que a maioria das entidades públicas o aplique.

A fim de que o episódio não se reproduza no Brasil, faz-se necessário a identificação de focos de resistência à implantação das mudanças, incluindo ao plano de contas unificado, de forma preventiva. Uma destas ações seria a elaboração de um sistema informatizado: “De - Para”. Sistema que pudesse relacionar ao contador a conta antiga, cuja nomenclatura este já estava familiarizada e a conta nova, cuja nomenclatura é oriunda do novo plano de contas aplicado ao setor público.

O domínio e conhecimento sobre o novo plano de contas é de suma importância para uma correta execução de receitas e despesas da escrituração contábil, bem como necessária para análise dos demonstrativos contábeis e dos registros realizados. Outro sim, para o conhecimento dos sistemas e subsistemas contábeis. A maior parte da literatura especializada no tema aborda a estrutura e a conceituação do plano de contas, assim como os seus lançamentos e os sistemas de informações contábeis.

Com as inovações trazidas pela convergência das normas, necessário se faz conhecer os desafios nos processos internos, como a divulgação e conscientização sobre as mudanças

propostas, prazos e impacto, além dos desafios na revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais.

A próxima subseção abordará sobre o segundo enfoque de desafios abordado na pesquisa, os desafios nos processos internos.

1.3.2 Desafios nos Processos Internos

Além da superação dos desafios de ordem cultural como a mudança do enfoque orçamentário para o contábil, que é a mudança do uso do regime de caixa para o patrimonial, e adoção de um único plano de contas para toda a Administração, há de se atentar para desafios nos processos internos da Administração, como a necessidade de divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, bem como a realização de uma revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais.

1.3.2.1 Divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos

Segundo o enfoque de desafios nos processos internos, há que se atentar para a divulgação do processo de convergência, a capacitação dos envolvidos e a conscientização destes sobre os desafios a serem superados para esta realização.

Neste sentido, estudo feito por Albuquerque e Villagelim (2010) sobre o acompanhamento dos contadores governamentais em relação ao processo de convergência das NBCASP e sua preparação para atender às novas exigências da Contabilidade governamental, aborda que somente cerca de 50% dos respondentes:

- ✓ Estão acompanhando bem este processo de convergência;
- ✓ Dizem serem conhecedores dos procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação;
- ✓ São conhecedores do procedimento de provisão na Contabilidade pública;

- ✓ Têm conhecimento das alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012, e;
- ✓ 33% dos contadores não têm conhecimento algum sobre o subsistema de custos.

Para transformar esta realidade, dentre os macro objetivos das diretrizes do CFC para promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil estão:

- ✓ Apoiar programas de Educação Continuada para os Profissionais de Contabilidade que atuam no Setor Público;
- ✓ Ampliar as disciplinas de Contabilidade aplicada ao Setor Público nos cursos de graduação em Ciências Contábeis;
- ✓ Incentivar programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público e;
- ✓ Realizar seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público;

Wong (2006), ex-membro do *Board* da IFAC, foi incumbido de estudar os desafios e os sucessos na adoção e implementação das normas internacionais, as IFRS. O resultado de seu estudo aborda que: poucos profissionais possuem conhecimento detalhado das IFRS, analistas desconhecem o assunto e as IFRS e ainda que as faculdades não estão ensinando as IFRS.

Para Cardoso, Souza e Almeida (2006) a adequação profissional às mudanças deve ser realizada sob duas ações acadêmicas básicas, quais sejam: o enquadramento das estruturas curriculares, para os atuais e futuros estudantes; bem como educação continuada, para os já formados. Em relação a este último, o estudo do IFAC (2009c) ressalta que todas estas habilidades do profissional não são plenamente desenvolvidas no momento da qualificação acadêmica, podendo algumas serem foco do desenvolvimento profissional contínuo.

Fahl e Manhani (2006) acrescentam que a mudança no perfil do profissional da Contabilidade terá seu reflexo nas instituições de ensino responsáveis pela formação desses profissionais.

A próxima subseção abordará o desafio na revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais.

1.3.2.2 Revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais

Ao aludir à dificuldade na implantação do regime de competência O'farrell e Allen (2003) mencionam que a utilização do regime de competência é complexa e requer recursos financeiros e humanos para funcionar. Além disso, muitas das habilidades necessárias para seu sucesso dependem de ser desenvolvidas em outros departamentos das entidades além do departamento de Contabilidade.

No ambiente do serviço público, conforme Beuren (2000), por sua vez, nem todos os servidores conhecem que a principal função da Contabilidade é suprir de informação relevante os gestores, a fim de capacitá-los a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos. Esta função da Contabilidade, por seu turno, somente pode ser obtida através da diminuição da burocracia e transparência no fluxo das informações que esta precisa para trabalhar.

Segundo Silva (2009) será muito difícil a implantação do que se está denominando a “Nova Contabilidade”, seja pela resistência de alguns setores da administração pública, seja pela blindagem de certas áreas em relação à abertura de suas informações ou, ainda, pelo entendimento errôneo de alguns de que a Contabilidade deve atuar passivamente e só registrar o que lhe é encaminhado.

Silva (2009), salienta ainda que a mudança deve ocorrer em setores que ao longo do tempo valorizaram os sistemas informatizados como o SIAFI, do governo federal, em que o setor de Contabilidade no lugar de estudar a Ciência Contábil estava mais preocupado com os eventos, os códigos e afins. A mudança virá a partir da conscientização de que a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e que os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas que contribuem para o aperfeiçoamento da Contabilidade, do controle e da gestão pública, mas não se confundem com a Contabilidade.

Informações como as relacionadas ao reconhecimento dos tributos, são exemplo de processos de trabalho cujo fluxo precisa ser alterado para permitir que a Contabilidade receba as informações que precisa para fazer seus registros. Assim, por exemplo, para se adotar o princípio da competência para as receitas é preciso que, órgãos como a Secretaria da Receita Federal do Brasil gere arquivos e informações que a Contabilidade possa traduzir nas demonstrações contábeis.

Wesberry (1995) alude que com frequência, que as funções financeiras básicas são divididas entre várias entidades, as quais competem para influenciar, em vez de colaborar par

o bem comum e com demasiada frequência, a informação financeira: ou não está disponível, ou não chega de maneira oportuna, ou não é confiável ou ainda não é usada na tomada de decisões importantes do governo.

O que se busca então é reorientar a filosofia da gestão do setor público para o uso da informação financeira e para o controle e maximização dos recursos financeiros.

Wesberry (1995), salienta que um sistema integrado de gerência ou administração financeira implica no inter-relacionamento dos subsistemas responsáveis por planejar, processar e informar a respeito dos recursos em termos financeiros. Para tanto os quatro subsistemas básicos são: Contabilidade, Orçamento, Administração de Caixa, Administração de Dívida e os Controles Internos relacionados. O autor observa que o fator principal que integra o sistema de gerência ou administração financeira é uma base de dados comum, única e confiável, que é o destino e a fonte do fluxo de todos os dados expressos em termos financeiros. Assim todos os subsistemas e os usuários dos dados financeiros têm de ser obrigados a compartilhar dados por meio da base comum de dados, ou, pelo menos, na forma e formato apropriados, que se assegurem a compatibilidade dos dados sem duplicações de registro e processo.

Tradicionalmente, segundo Wesberry (1995, p. 34):

A falta de integração da informação financeira tem resultado em:

- Dados fragmentados e não-confiáveis;
- Duplicidade de dados similares que são difíceis de conciliar;
- Não-utilização dos dados reais históricos nos processos de planejamento e orçamentação;
- Falta de informação publicada posição financeira e dos resultados das operações;
- Ênfase exagerada em um dos subsistemas componentes (usualmente o de orçamento), que tende a dominar, duplicar ou substituir os demais.

Nesta linha toda operação ou evento do governo que possa ser quantificável em termos financeiros deve ser registrado pela Contabilidade, incluindo aquelas operações não contempladas no Orçamento ou que compreendem fundos de terceiros em fideicomisso de outra maneira, sob responsabilidade de funcionários públicos.

Assim, Wesberry (1995) cita que a Contabilidade governamental, quando funciona corretamente. É a fonte de informação necessária para o bom andamento do governo.

De acordo com Silva (2004), aludindo às dificuldades no acesso às informações, salienta que a postura legalista do gestor constitui um dos graves problemas na elaboração das prestações de contas por ser inibidora da implantação de um sistema de informações voltado para o atendimento do cidadão comum, visto que os responsáveis apoiados por uma legislação antiquada acabam por estabelecer sua própria lógica de informações voltada para usuários exclusivos e por isso mesmo cada vez mais hermética e inteligível.

Outrossim, tem-se que o levantamento de dados de todos os bens móveis das entidades e adoção de critérios para avaliação, registro e depreciação de Bens de Uso Comum do Povo, como as praças, estão entre outras informações desafiadoras para o sucesso da convergência brasileira. Uma vez que por historicamente nunca ter sido feito, demandará tempo e dinheiro no levantamento dos dados. Ainda as obrigações reais ou potenciais como riscos e provisões como provisões de férias e décimo terceiro, também deverão ser fornecidos por órgãos responsáveis, a cada nível de governo, para o devido registro contábil.

A próxima subseção abordará o terceiro enfoque dos desafios, que é os relativos à avaliação, mensuração e *disclosure*.

1.3.3 Desafios na Avaliação, Mensuração e Disclosure

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), em Contabilidade, a mensuração representa o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, pelos quais estes devem ser reconhecidos. Abordam ainda que para a mensuração seja feita, é necessário que seja selecionado um atributo específico a ser medido.

Segundo a Resolução CFC nº 1.121/2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis, “[...] diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis”. Essas bases incluem o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (de realização ou de liquidação) e o valor presente.

Conforme Niyama e Silva (2008), a base de avaliação utilizada no Brasil para os Ativos é o custo histórico, normalmente combinado com outras bases de avaliação. No caso dos Passivos, de maneira geral, a mensuração é feita pelo valor atualizado da data de publicação do balanço.

Verifica-se que a Lei nº 4.320/64 apresenta explicitamente, em seu art. 106, os critérios para a avaliação dos bens móveis, dos bens imóveis, dos bens de almoxarifado e dos títulos de renda. Além disso, a lei determina, de maneira abrangente, o critério de avaliação dos demais bens, direitos ou obrigações, ao dispor que os débitos e os créditos sejam avaliados por meio do valor nominal. A LRF, por sua vez, não trata de critérios de avaliação e nem de mensuração.

Ainda a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, publicada pela Resolução CFC nº 1.137/2008, faz distinção entre os conceitos de avaliação e de mensuração. Segundo a NBC T 16.10, a mensuração consiste na constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

E, por sua vez, a avaliação é a atribuição de valor monetário a itens do Ativo e do Passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

A NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC 1.132/2008, dispõe que a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

A NBC T 16.10 traz expressamente critérios para avaliação e mensuração das disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.

A seguir, a subseção abordará sobre os desafios no enfoque da avaliação, mensuração e *disclosure*, na abordagem da depreciação, amortização e exaustão.

1.3.3.1 A depreciação, amortização e a exaustão

De acordo com Piscitelli et al. (2004), a Contabilidade Pública classifica determinados eventos como receitas com efeitos apenas transitórios, como cauções, fianças, consignações. Por outro lado, não reconhece determinadas despesas por não gerar desembolsos imediatos, como por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões que afetam o saldo patrimonial.

Os mesmos autores, Piscitelli, *et al* (2004, p. 29) complementam que, a classificação como receitas de todos os embolsos e despesas dos desembolsos é uma contraposição a Contabilidade Empresarial “a grande diferença que se estabelece é quanto à natureza da receita e da despesa: umas afetam, outras não, o resultado patrimonial e, conseqüentemente, o saldo patrimonial, o patrimônio (ou Patrimônio Líquido, na Contabilidade Empresarial)”.

No Brasil, as normas brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, lançam mão do tema no cenário nacional, o insculpindo na NBC T 16.9 afirmando que nesta norma, se estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

No que concerne a esta temática, as normas internacionais relativas ao setor privado e ao público se assemelham, já que a IPSAS 17 advém da IAS 16. Nestes termos, assentam-se as duas no conceito de vida útil, sucedendo que a quantia depreciável imputar-se-á numa base sistemática a gastos durante o período da vida útil estimada, medida esta quer em função da unidade tempo, quer em função de unidades de produção.

A quantia depreciável é determinada após a dedução do valor residual (a existir) e o processo inicia-se quando da disponibilização do ativo para uso da entidade e não quando da sua aquisição ou construção.

Quanto aos métodos de depreciação, ambas as normas defendem que devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. São os seguintes os métodos de depreciação vertidos na dupla de normas:

- Método da linha reta;
- Método do saldo decrescente e;
- Método das unidades produzidas.

Silva (2009) cita que a convergência promoverá mudanças também na forma de ver e avaliar o Ativo, como um conjunto de bens geradores de benefícios futuros (inclusive potenciais), cite-se:

- ✓ Valores a receber (a arrecadar);
- ✓ Depreciação, Amortização ou Exaustão: A NBCT 16.9 estabelece que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. A norma requer ainda que a entidade determine a carga de depreciação separadamente para cada parte significativa do ativo imobilizado;
- ✓ Reavaliação;
- ✓ Perda do valor recuperável.

A mudança é iminente também como no Passivo, nas obrigações reais ou potenciais (riscos, provisões), e se deverá se fazer provisões de férias e décimo terceiro.

Outrossim, o Patrimônio Líquido, nos aspectos da equivalência patrimonial. Outro aspecto relevante a ser abordado na avaliação, mensuração e evidenciação de Ativos e Passivos das entidades, no processo de convergência brasileiro é o que prevê a contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas), tema que será abordado na seção a seguir.

1.3.3.2 Os Bens de Uso Comum do Povo

Lima et al. (2009), citam sobre o método de avaliação empregado para o Ativo Imobilizado, a NBC T 16.10 apresenta um avanço em relação à legislação contábil aplicada ao setor público em vigor, ao estabelecer que no caso de Bens de Uso Comum do Povo (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser incluídos no Ativo não Circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos à sua atividade operacional, devendo sua mensuração ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção (itens 30 e 31), vale ressaltar que pela prática contábil do setor público, normalmente esses bens não integram o patrimônio das entidades públicas.

A norma internacional aplicada ao setor empresarial IAS 16 tem o objetivo de prescrever o tratamento contábil das propriedades, instalações e estruturas (PIE). Os principais aspectos a considerar na contabilização deste tipo de ativo são o reconhecimento e a mensuração. A IPSAS 17, por sua vez, não contempla diferenças significativas quanto ao estabelecido pela norma do setor empresarial, antes pelo contrário. Assim, quanto aos objetivos, a leitura que se faz é a de que as mesmas são idênticas.

Todavia, uma conclusão oposta retira-se da apreciação do âmbito das normas em apreço, posto que a IPSAS 17, apesar de mencionar as mesmas exceções de aplicação do que as evidenciadas pela IAS 16 (por exemplo, ativos biológicos, ativos não correntes detidos para venda e unidades descontinuadas), aquela faz alusão aos bens de patrimônio histórico, artístico e cultural (bens de domínio público), o que permite constatar o seu maior alcance. Reforça esta idéia a alínea (a) do § 4º da IPSAS 17, ao incluir no seu âmbito de aplicação os equipamentos militares especializados.

No entanto, a IAS 16, considera que só se deve reconhecer como ativo fixo tangível ou PIE aqueles bens que (I) a si tenham associada à probabilidade de benefícios econômicos futuros fluírem para a entidade e que (II) possam ser mensurados com confiança (aplicação da definição de ativo), ao passo que a IPSAS 17 acrescenta a esta dupla condição a circunstância do potencial de serviços do ativo, como elemento suscetível de permitir o reconhecimento de um item como PIE.

Assim, a conclusão retirada respeita à constatação de que, na Contabilidade Pública, os ativos podem ser vistos também em função do potencial de serviços que deles se pode esperar, conforme alusão de Rua (2010).

Nas palavras de Bargues (1992), os benefícios econômicos futuros, na definição de ativo, devem ser interpretados, na Contabilidade Pública, em resultado da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e já não apenas pelos rendimentos produzidos.

Esta capacidade de prestar serviços pode ser interpretada como a capacidade que o ativo possui de satisfazer às necessidades daqueles que são seus beneficiários e de contribuir, direta ou indiretamente, por si ou juntamente com outros ativos, para a concretização dos objetivos da entidade, conforme Rua e Carvalho (2006). Isto faz sentido se atendermos a alguns ativos públicos, como é o caso dos referidos bens do patrimônio (Bens de Uso Comum do Povo) histórico, artístico e cultural, que não produzem quaisquer rendimentos, antes implicam despesas de manutenção, gerando na maioria das vezes fluxos negativos de caixa, mas que mesmo assim deverão ser reconhecidos como ativos, desde que possuam capacidade para prestar serviços.

A IPSAS 17 não exige que uma entidade reconheça que os bens do patrimônio, (Bens de Uso Comum do Povo) satisfaçam de outra forma a definição de critérios de reconhecimento para ativo imobilizado. Se uma entidade reconhece ativos do patrimônio que deve aplicar os requisitos de evidenciação da norma, que o façam; pode fazê-lo, mas não é obrigada a aplicar os requisitos de mensuração desta. Alguns ativos são descritos como "os bens do patrimônio" por causa de sua identidade cultural, sentimental ou de significado histórico ambiental. Exemplos de bens do patrimônio incluem edifícios e monumentos históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais, e obras de arte. Certas características, incluindo o seguinte, são frequentemente exibidas por estes ativos (embora estas características não são exclusivas para esses ativos):

- (a) Seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos é improvável que seja totalmente refletido em um valor financeiro com base exclusivamente em um preço de mercado;
- (b) Questões jurídicas e/ou obrigações legais podem proibir ou gerar graves restrições à alienação por venda;
- (c) Elas são muitas vezes insubstituíveis e seu valor pode aumentar ao longo do tempo mesmo se sua condição física deteriora-se e;
- (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, que em alguns casos pode ser várias centenas de anos.

Entidades do setor público podem ter grandes explorações dos bens do patrimônio que, foram adquiridos ao longo de muitos anos e por diversos meios, incluindo a compra,

doação e seqüestro. Esses ativos são raramente realizados por sua capacidade de gerar fluxos de caixa, e pode haver obstáculos de natureza jurídica ou social para usá-los para tais fins.

Alguns bens do patrimônio têm potencial de serviço que não o seu valor patrimonial, por exemplo, um edifício histórico a ser utilizado para a acomodação de escritório.

Nesses casos, eles podem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros artigos de ativo imobilizado. Para outros bens do patrimônio, o seu potencial de serviço é limitada ao patrimônio de suas características, por exemplo, monumentos e ruínas. A existência de potencial de serviço alternativo pode condicionar a escolha da base de medição.

Os requisitos de evidenciação constantes dos parágrafos 73-79 da IPSAS 17 exigem que as entidades que o fazem, os reconheçam. Portanto, as entidades que reconhecem bens do patrimônio são obrigadas a divulgar na relação desses ativos, tais: questões como:

- (a) A base de medição utilizados;
- (b) O método de amortização utilizado, se houver;
- (c) A quantia escriturada bruta;
- (d) Depreciação acumulada no final do período, se houver, e;
- (e) A reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando alguns dos seus componentes.

Mautz (1988) e Barton (2000) *apud* Bargues (1992), cujos trabalhos são anteriores a edição destas normas, consideram que alguns bens públicos, como os bens do patrimônio histórico, artístico e cultural, não devem classificar-se como ativos, uma vez que não produzem benefícios econômicos futuros para a entidade. Por esta razão, Mautz (1981) reconhece-os inicialmente como passivos. Por sua vez, Pallot (1981 *apud* BARGUES, 1992, p 33) refuta tal colocação conferindo aos ativos :

Os benefícios econômicos futuros, na definição de ativo, devem ser interpretados, na "Contabilidade Pública", em resultado da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e já não apenas pelos rendimentos produzidos.

A próxima seção abordará sobre a metodologia aplicada a presente pesquisa.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção é apresentado qual o tipo de pesquisa realizada, assim como o método escolhido para alcance do objetivo e ainda, será explicado como os dados foram coletados, tratados e interpretados.

2.1 Tipo e método de pesquisa

O objetivo desta pesquisa foi o de verificar a percepção dos servidores que atuam no setor público sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, optou-se por realizar uma pesquisa exploratória de caráter quanti-qualitativo, aplicada e dedutiva.

Para realização do trabalho foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica com o intuito de identificar outras contribuições existentes a respeito do assunto e, a partir daí foi desenvolvido um referencial teórico que permitiu alcançar o objetivo da pesquisa. Neste sentido, Gil (2007, p.44) comenta que:

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

A respeito do enquadramento metodológico exploratório, alude Beuren (2003, p. 54) que:

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a conclusão da pesquisa.

Gil (1999, p.43) sobre o assunto aborda:

Um trabalho é de natureza exploratória quando envolver levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram (ou tem) experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Possui ainda a finalidade básica de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias para a formulação de abordagens posteriores. Dessa forma, este tipo de estudo visa proporcionar um maior conhecimento para o pesquisador acerca do assunto, a fim de que esse possa formular problemas mais precisos ou criar hipóteses que possam ser pesquisadas por estudos posteriores.

Collis e Hussey (2005) aludem ao fato que a pesquisa exploratória é realizada quando há pouco ou nenhum estudo anterior e seja possível buscar informações sobre um problema ou questão de pesquisa. A intenção é obter idéias e familiaridade com a área do assunto para investigação mais rigorosa em um estágio posterior, sem o objetivo então de testar ou confirmar uma determinada hipótese, os seus resultados fornecem geralmente dados qualitativos ou quantitativos. A pesquisa exploratória avaliará quais teorias ou conceitos existentes podem ser aplicados a um determinado problema ou se novas teorias e conceitos devem ser desenvolvidos

Ainda segundo Collis e Hussey (2005), Roesch (2005) e Martins (1994), citam quanto ao método que a pesquisa pode ser qualitativa quando de caráter subjetivo ao envolver o exame e a reflexão das percepções para obtenção de um entendimento de atividades sociais e humanas; quantitativa, quando envolve a coleta e análise de dados numéricos, aplicando-se testes estatísticos, focada na mensuração de fenômenos; aplicada, projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente; e dedutiva ao desenvolver uma estrutura conceitual e teórica para depois ser testada por observações empíricas.

2.2 Coleta

Nesta subseção é informada a população e amostra de onde foram obtidos os dados, o instrumento utilizado para coletar os dados e como foram definidas e mensuradas as variáveis operacionais da pesquisa.

2.2.1 População e Amostra

De acordo com Pinheiro et al. (2009, p. 4), população é “o conjunto de todos os elementos (pessoas ou objetos) cujas propriedades o pesquisador está interessado em estudar”. Mediante isto, a população que representa a presente pesquisa é constituída por todos os servidores públicos que atuam com Contabilidade Pública no Estado do Rio de Janeiro.

A amostra, por seu turno, foi escolhida empiricamente ou por conveniência, sendo constituída e delimitada por servidores da Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (23 servidores); além de servidores da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (226 servidores) e alunos inscritos em cursos de Contabilidade Pública inseridos na base de dados do CRC/RJ (205 alunos).

A pesquisa em tela foi restrita à percepção do respondente, sendo sua opinião expressa através de um questionário eletrônico enviado à CGMRJ, ao TCMRJ e a servidores ligados à base dados do CRC/RJ;

A pesquisa, foi delimitada à percepção do servidor atuante com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, não fazendo parte do escopo do trabalho a visão exclusiva do contabilista, seja Contador ou Técnico em Contabilidade;

Os respondentes atuam em Contabilidade Pública, estando aptos assim, a emitir opinião sobre qual é a percepção de profissionais que atuam no setor público sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A escolha desta amostra é justificada por ser a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro o órgão responsável pelo Controle Interno da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e o egrégio Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro o órgão assessor à Câmara Municipal, responsável pelo Controle Externo da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e ambos os órgãos terem em seu quadro de pessoal servidores altamente qualificados e ambientados com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Conselho Regional de Contabilidade, por ser o órgão de classe dos Contabilistas.

2.2.2 Instrumento de coleta de dados

Segundo Collis e Hussey (2005) os dados da pesquisa referem-se a fatos conhecidos e usados como base para inferência ou consideração, transformando-se em informações quando organizados de forma proveitosa. Assim, as principais fontes de dados são a primária – coletadas na fonte – e a secundária – dados que já existem.

Collis e Hussey (2005) aludem a algumas técnicas de coleta de dados, como a: técnica de incidente crítico, diários, grupo de foco e análise de protocolo, e para Gil (2000) os dados podem ainda ser coletados por meio da observação, entrevistas e/ou questionários.

Sobre o uso do questionário salienta Malhotra (2006, p. 183) que a utilização do questionário estruturado apresenta vantagens e desvantagens. Pesquisas realizadas através de questionários estruturados apresentam como vantagens a simplicidade de aplicação por que o uso de respostas fixas reduz a variabilidade de respostas e conseqüentemente nos resultados; os dados são confiáveis por que se limitam às alternativas mencionadas; a codificação, análise e interpretação dos dados são relativamente simples. As desvantagens estariam relacionadas à dificuldade de elaboração de perguntas que contenham as variáveis necessárias à pesquisa e a atitude do respondente. Estes podem ser incapazes de oferecer a informação desejada, ou ficar relutantes em responder questões delicadas ou relacionadas à pessoa do respondente. A outra desvantagem citada é relativa à redução de alternativas, ficando o respondente restrito ao universo de respostas fixado pelo pesquisador. Esta restrição, segundo Malhotra (2006, p. 183) pode “resultar em perda da validade para certos tipos de dados, como crenças e sentimentos”. Contudo o autor afirma que a despeito destas restrições, “a abordagem por levantamento é certamente o método mais comum de coleta quantitativa de dados primários”.

As abordagens de Collis e Hussey (2005) e Gil (2000) aludem ao fato que o questionário é uma técnica fundamentada em uma lista de perguntas para obter os dados dos respondentes e estes podem ser auto-administrados, ou seja, auto-aplicados (respondido sem a presença do pesquisador) ou aplicado com entrevista, isto é, administrado pelo pesquisador.

Em função das características, objetivos, a tipologia e abordagem dos dados adotados na presente pesquisa, esta adotou como método de levantamento de dados a utilização de questionário estruturado ou auto-aplicado, onde os entrevistados respondem a questões específicas propostas pela pesquisa, sem a presença do pesquisador.

Sendo assim, na coleta dos dados foi utilizado um questionário auto-aplicável, composto de 38 (trinta e oito) questões, sendo 37 (trinta e sete) questões fechadas e 1 (uma) questão aberta como forma de obter dados primários que pudessem atender ao objetivo da pesquisa.

Executou-se o pré-teste, para verificar se havia consistência no questionário construído. Este, conforme Malhotra (2006) se refere ao teste do questionário em uma pequena amostra de entrevistados, com objetivo de identificar e eliminar problemas potenciais. Este foi aplicado em servidores da CGMRJ, a fim de aprimorar o questionário em termos das instruções iniciais, enunciados e conteúdo das questões e seqüência das mesmas. Tendo sido aprimoradas as instruções iniciais, conteúdo e seqüência das questões.

O questionário foi separado em cinco blocos. O primeiro bloco, composto por questões que buscaram traçar o perfil dos respondentes a partir de dados naturais e sociais.

Estas questões foram de Q1 a Q6. Os blocos seguintes buscaram mostrar a qual a percepção dos profissionais que atuam no setor público sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O segundo bloco então, composto das questões Q7 a Q16, buscou observar a percepção do servidor quanto aos desafios de ordem cultural no processo de convergência das normas. O terceiro bloco, composto das questões Q17 a Q31, buscou observar a percepção do servidor quanto aos desafios nos processos, no processo de convergência das normas. O quarto bloco, composto das questões Q32 a Q38, buscou observar a percepção do servidor quanto aos desafios na avaliação, mensuração e *disclosure* (Evidenciação), no processo de convergência das normas. O quinto bloco do foi formada pela questão Q38 do questionário, que foi composta por uma questão aberta a fim de obter a opinião do respondente sobre qual o maior desafio a ser vencido pela Administração Pública para que seja bem sucedida a convergência às normas internacionais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Verificando então qual dos desafios abordados nas questões fechadas os respondentes consideram de maior importância no processo de convergência, bem como se há alguma sugestão ou sugestões não abordadas nas questões fechadas que, analisada sua frequência, denotariam sua importância e deveriam ser também ser consideradas para ser superadas no processo de convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O questionário elaborado, foi hospedado na *internet* no site Google, através de seu aplicativo Google *Docs*.

O *link* do questionário foi enviado por email para os 454 profissionais, destes, 226 servidores da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro e 23 servidores da Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e 205 alunos inscritos em cursos de Contabilidade Pública da base de dados do CRC/RJ. O questionário foi enviado em uma única etapa e os respondentes tiveram 23 dias para respondê-lo. Foi recebido um total de 95 respostas, das quais duas foram descartadas por suspeita-se ser repetidas do mesmo respondente, por apresentar todas as questões com a mesma resposta. Desta forma, a pesquisa aproveitou um total de 93 questionários respondentes.

A respeito do uso da *internet* como instrumento de pesquisa Malhotra (2006), diz que esta apresenta a possibilidade de atingir a um número maior de respondentes, que podem ser recrutados *on-line*, a partir de bancos de dados de respondentes em potencial, ou por métodos

convencionais (correio, telefone). Através do acesso a determinado endereço eletrônico o entrevistado responde ao questionário e o envia ao pesquisador.

Malhotra (2006) analisando as vantagens deste método de coleta de dados, aborda a construção de questionário utilizando *hypertext markup language* (HTML) possibilita a construção de botões, caixas para marcar respostas e campos de entrada de dados; a validação de respostas à medida que são introduzidas; a tabulação das respostas em arquivos que facilitam a transposição dos dados para aplicativos de testes estatísticos e a introdução de marcas, gráficos, imagens, animação e *links* para outras páginas são vantagens definidas por este autor.

Como desvantagens das pesquisas eletrônicas, Cooper e Schindler (2003) citam o baixo índice de respostas em alguns modos, o que pode invalidar a adoção de testes inferências em função da baixa representatividade da amostra; a impossibilidade de intervenção do entrevistador para comprovação ou explicação das perguntas; o fato de não pode ser longo ou complexo; serem necessárias listas de endereços acuradas; as respostas podem ser distorcidas em função do universo de respondentes e do desinteresse deste em responder ao questionário; a necessidade de um ambiente eletrônico seguro, entre outros.

Na *homepage* disponibilizada na *internet* para o preenchimento do questionário constava uma carta de apresentação do pesquisador e do objetivo geral da pesquisa. Constava ainda, a informação de que não o respondente não é identificado ao responder o questionário, sendo as respostas analisadas e utilizadas exclusivamente com o fim de elaboração da dissertação.

2.2.3 Definições operacionais e mensuração dos dados

Segundo Gil (1999) A operacionalização de uma variável é sua tradução em termos mensuráveis, primeiramente através de sua definição teórica e em seguida através de sua definição empírica ou operacional.

O processo de mensuração envolve a especificação das variáveis que servem como substitutos para os conceitos, que nada mais é do que a abstração mental ou idéia formada pela percepção de alguns fenômenos (HAIR et al, 2003). O mesmo autor salienta que conceitos como “gêneros” e “gastos” são facilmente definidos e objetivamente mensurados em termos objetivos, enquanto que conceitos de natureza mais complexa como “patrimônio”,

“satisfação”, “imagem” são relativamente difíceis de definir e mensurar de forma objetiva, sendo utilizado para isto, provavelmente, medidas subjetivas como percepção, atitudes, crenças, opiniões e valores.

Collis e Hussey (2005) aludem ao fato de que através da mensuração permite-se que um valor numérico seja dado a uma opinião. Hair et al. (2003) por sua vez, aludem a que a mensuração é realizada através do uso de escala, e que esta pode ser distinta, ao medir somente a direção da resposta, ou continua, medindo além da direção, a intensidade.

Malhotra (2006) e Hair et al. (2003) apresentam quatro tipos de escala utilizadas em pesquisa, que são: razão, intervalar, nominal e a ordinal.

- Razão: oferece o mais alto nível de mensuração, incorporando as propriedades dos demais tipos de escalas de mensuração de dados e a provisão para zero ou origem absoluta. Esta escala permite ao pesquisador identificar ou classificar os objetos, ordená-los e comparar intervalos ou diferenças, assim como calcular razões de valores de escala. São exemplos: idade, renda, custos, comprimento, peso.
- Intervalar: utiliza números para classificar objetos ou eventos de modo que a distância entre os números sejam iguais, permitindo a comparação e interpretação das diferenças entre os pontos. São exemplos: temperatura, atitudes, opiniões, números-índice.
- Ordinal: escala de ranking ou de preferência que permite determinar se um objeto tem mais ou menos de uma característica do que outro objeto. São exemplos de utilização de escala ordinal as classificações por qualidade, por status, rankings de ordenação.
- Nominal: a mais simples das formas de mensuração por escalas, usa números ou rótulos para identificar e classificar objetos, indivíduos e eventos, podendo ser agrupadas em duas ou mais categorias mutuamente excludentes e coletivamente exaustivas. É então um esquema figurativo onde os números servem apenas para identificar e classificar objetos. Quando se utiliza escala nominal para identificação, há uma relação biunívoca estrita entre os números e os objetos. Contudo, os números em uma escala nominal não refletem o grau da característica possuída pelo objeto referenciado. São exemplos: numeração de calçados, classificação por gênero.

As variáveis mensuradas na escala nominal e ordinal são consideradas distintas e chamadas de qualitativas ou não-métricas. Enquanto as mensuradas na escala intervalar ou razão são contínuas e chamadas de quantitativas ou métricas (HAIR et al, 2003). Segundo

Collis e Hussey (2005), as variáveis qualitativas estão relacionadas a atributos não-numéricos de um indivíduo ou grupo, enquanto a quantitativa a atributo numérico.

Hair et al. (2003) listam entre os tipos de escala métricas e não-métricas que podem ser utilizadas pelos pesquisadores, as métricas, onde se encontram as escalas: *Likert*, escalas numéricas, diferencial semântica e classificação gráfica. Dentre as não-métricas citam as categóricas, o ranqueamento, a classificação, a soma constante e a comparação entre as partes.

A escala de classificação escolhida para as questões do segundo ao quarto bloco, foi a escala de *Likert* de onze pontos, onde o zero significa que não tem nenhuma importância e dez que há total importância, com exceção da questão 38.

De acordo com Collis e Hussey (2005) a escala de classificação permite que um valor numérico seja dado a uma opinião, obtendo-se um valor numérico a partir de dados qualitativos.

Malhotra (2006) alude a que a escala de *Likert* é uma escala itemizada, não-comparativa, ou métrica, amplamente utilizada em pesquisas em que o respondente expressa atitudes favoráveis ou desfavoráveis com cada uma das afirmações sobre objetos de interesse. O autor ainda, Malhotra (2006), salienta que a escala de *Likert* atribui uma classificação numérica para a cada resposta com o objetivo de refletir o grau de concordância ou discordância do respondente em relação a uma afirmação sobre objetos de estímulo. Tipicamente apresenta cinco pontos que representam os números que devem ser atribuídos a cada resposta selecionada. Contudo, podem ser atribuídas outras categorias de resposta quando se deseja refinar a percepção do respondente em relação ao perguntado.

Collis e Hussey (2005) classificam ainda as variáveis como dependentes, independentes ou exógenas. A variável independente pode ser manipulada para prever os valores da variável dependente. A variável dependente tem seu valor previsto pela variável independente. Por conseguinte, a variável exógena é qualquer uma diferente da variável independente que pode exercer algum efeito na dependente.

A partir desses pressupostos, as variáveis foram definidas e classificadas quanto à relação temporal existentes entre elas (dependência ou independência) e ao seu caráter escalar (nominal, ordinal ou de razão).

2.2.3.1 Perfil

As variáveis que compõe o primeiro bloco do questionário podem ser definidas como conjunto de características que visam qualificar o respondente segundo sua condição natural (idade, gênero) e social (formação escolar, formação máxima, anos que trabalha com Contabilidade pública, e área de trabalho dentro da Contabilidade pública). Estas variáveis apresentam características que auxiliam na formação do perfil sócio-econômico e cultural do servidor que atua na com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Todas as variáveis apresentadas no Quadro 1, forma classificadas como independentes.

O Quadro 1 abaixo evidencia o perfil dos respondentes que se refere ao bloco 1 do questionário.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q1	Formação	1-Técnico em Contabilidade Contador 2-Economista 3-Engenheiro 4-Advogado 5-Administrador 6-outros	Nominal
Q2	Idade	Anos de vida	Razão
Q3	Sexo	1 – Feminino 2 – Masculino	Nominal
Q4	Nível formação máxima	1 – Técnico em Contabilidade 2 - Graduação 3 – Especialização completo 4 – Especialização em curso 5 – Mestrado completo 6 – Mestrado em curso 7 – Doutorado completo 8 – Doutorado em curso 9 – outros	Nominal
Q5	Anos que trabalha com Contabilidade Pública	Anos de atuação	Razão
Q6	Área de trabalho atual	1 - Contabilidade 2 - Planejamento 3 - Execução 4 - Auditoria 5- Controle 6 - Informações gerenciais 7 – outros	Nominal

Quadro 1 - Perfil dos respondentes
Fonte: O autor, 2012.

A subseção a seguir aborda as variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural.

2.2.3.2 Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural

As variáveis Q7 a Q15 apresentadas no segundo bloco do questionário buscam identificar a percepção dos servidores dos desafios à implantação do processo de convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público que estejam ligados a fatores originados em questões culturais.

Todas as questões foram consideradas independentes, sendo utilizada a escala de *Likert*. O Quadro 2 evidencia as variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural.

Questão	Conteúdo	Valor	Classificação
Q7	Você lê jornais, revistas, sites ou artigos científicos que abordam assuntos sobre Economia, Contabilidade ou Finanças Públicas	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q8	É aplicável, no Brasil, a adoção do princípio de competência para a Contabilidade Pública	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q9	No Brasil o regime misto se aplica ao Orçamento e à Contabilidade Pública.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q10	Com a adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público o enfoque patrimonial permitirá aos gestores a melhoria do processo decisório	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q11	É arriscado para a Contabilidade Pública do Brasil perder sua autonomia na convergência às normas internacionais	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q12	O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q13	Neste processo de mudanças, as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q14	Seu órgão utiliza o plano de contas único da Administração Pública brasileira	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q15	A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal

Quadro 2 - Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural
Fonte: O autor, 2012.

Neste sentido, conforme seção 1.3.1 e em conformidade com autores estudados no referencial teórico, como: (Hofstede, 1980), (Dubrin 2003), (Paschini 2006), Weffort (2005), entende-se que levar em conta questões culturais, torna-se de suma importância, ao passo que hábitos de leitura, aliados a conceitos errôneos sobre determinado assunto podem influir de maneira fundamental no sucesso ou fracasso de determinadas mudanças. Onde se buscou com a questão Q7, questionar sobre o hábito da leitura de temas ligados à matéria, e apurar a disposição cultural do servidor para acompanhamento das mudanças no tema.

Por sua vez, segundo a literatura estudada: (*Accrual Basis of Accounting*) nas bases do Estudo IFAC 14, Alijarde e López (2002), Lopez (1995) e, sobretudo Silva (2008, 2009,

2011) nas questões Q8 e Q9 aderentemente, buscou-se observar o grau de domínio de conceitos fundamentais da Contabilidade aplicada ao setor público, como o que diz respeito ao uso do regime misto exclusivamente para orçamento público enquanto o regime de competência para a Contabilidade Pública, conforme art. 83 da Lei 6420/64 e a questão Q10, a percepção se o enfoque patrimonial permite aos gestores a melhoria do processo decisório.

Segundo os estudos de Hofstede (1980), Gray (1988) e Zeff (2007) pode-se considerar que o brasileiro é avesso ao risco, é conservador, predisposto a manter o *status quo*.

Sendo assim, as questões Q11 e Q12, de forma complementar, buscaram avaliar a percepção se a mudanças aos padrões internacionais levariam a perda da autonomia da Contabilidade e se a convergência ameaça o bom andamento do trabalho do servidor. A questão Q13, segundo citado por Hofstede (2001), buscou observar se as incertezas e surpresas advindas do processo podem ser minoradas através do planejamento do processo de convergência.

As questões Q14 e Q15, buscam a percepção dos respondentes, a respeito da utilização do plano de contas único da Administração Pública brasileira, e se a adoção deste plano de contas único facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade. O novo plano de contas foi publicado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado em 01/06/2010.

Na próxima seção são abordadas as variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho.

2.2.3.3 Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho

O terceiro bloco de questões, formado pelas questões Q16 a Q 31 aborda sobre os desafios nos processos de trabalho, conforme visto na subseção 1.3.2.

Todas as questões foram consideradas independentes, sendo utilizada a escala de *Likert*, conforme verificado no Quadro 3.

Questão	Conteúdo	Valor	Classificação
Q16	Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.	Escala de Likert	Ordinal
Q17	Em que grau você tem acompanhado as mudanças ocorridas na Contabilidade Pública advindas do processo de convergência das normas	Escala de Likert	Ordinal
Q18	Seu conhecimento dos prazos para a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	Escala de Likert	Ordinal
Q19	Seu conhecimento das alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012	Escala de Likert	Ordinal
Q20	O impacto na rotina de seu trabalho devido a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público será:	Escala de Likert	Ordinal
Q21	Se as Instituições de Ensino Superior tem o papel de facilitar o processo de convergência.	Escala de Likert	Ordinal
Q22	O apoio a programas de Educação Continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade Pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	Escala de Likert	Ordinal
Q23	O incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	Escala de Likert	Ordinal
Q24	A realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área	Escala de Likert	Ordinal
Q25	Muitas informações necessárias para o sucesso do seu trabalho são geradas em departamentos de outros órgãos, diferentes do que você trabalha.	Escala de Likert	Ordinal
Q26	A abertura das informações dos setores além do seu são fundamentais para a qualidade das informações que você gera.	Escala de Likert	Ordinal
Q27	Suas ações no trabalho, são apoiadas exclusivamente nos aplicativos (sistemas informatizados) usados pela Contabilidade	Escala de Likert	Ordinal
Q28	A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas para seu desempenho.	Escala de Likert	Ordinal
Q29	A principal função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, cabendo a ela gerar informações para tomada de decisões.	Escala de Likert	Ordinal
Q30	A informação que você precisa para trabalhar: está disponível, chega de maneira oportuna e é confiável.	Escala de Likert	Ordinal
Q31	A informação que você gera é usada na tomada de decisões importantes do governo.	Escala de Likert	Ordinal

Quadro 3 - Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho

Fonte: O autor, 2012.

As questões Q16 a Q23 abordam os desafios nos processos de trabalho quanto à divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, nos processos e rotinas de trabalho para a promoção do desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, conforme item 1.3.2.1.

Sendo que as questões Q16, Q17, Q18, Q19 e Q20 aludem ao abordado por Albuquerque e Villagelim (2010) sobre o acompanhamento dos contadores governamentais em relação ao processo de convergência das NBCASP e sua preparação para atender às novas exigências da Contabilidade governamental.

Por seu turno, as questões Q21, Q22, Q23 e Q24 abordam aos macros objetivos das diretrizes do CFC para promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, na divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos

e impacto. Para Cardoso, Souza e Almeida (2006) a correção de rumo para adequação a mudanças profissionais deve ser realizada entre outras por ações básicas como a educação continuada, para os já formados. E ainda segundo o IFAC (2009c), todas estas habilidades não são plenamente desenvolvidas no momento da qualificação, podendo algum ser foco do desenvolvimento profissional contínuo, o quê, Fahl e Manhani (2006) afirmam que as instituições de ensino são responsáveis pela formação desses profissionais. Ainda, Wong (2006), ao estudar os desafios e os sucessos na adoção e implementação das normas internacionais, as IFRS, este apresenta como resultados de seu estudo que poucos profissionais possuem conhecimento detalhado das IFRS, analistas desconhecem o assunto e as IFRS e faculdades não estão ensinando IFRS.

As questões Q25 a Q31 aludem a desafios inerentes à revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais, conforme item 1.3.2.2.

Sendo que as questões Q25 e Q26 aludem ao que Silva (2009) aborda a respeito da resistência dos outros setores ao compartilhamento das informações para o uso da Contabilidade. O'farrell e Allen (2003) abordam que muito das informações geradas pela Contabilidade, para ser bem sucedidas, dependem de ser desenvolvidas em outros departamentos das entidades além do departamento de Contabilidade para que este então, possa traduzi-las, nas demonstrações contábeis.

As variáveis Q27, Q28 e Q 29 aludem ao fato de que muitos profissionais que atuam com a Contabilidade Pública desconhecem que a principal função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, e que os sistemas informatizados não são um fim em si mesmo na geração de informações adequadas a toda a gama de usuários que delas necessitam, contudo é uma ferramenta para tratar e processar os dados completos, transparentes e oportunos que ora lhe são alimentados, cabendo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público gerar informações para tomada de decisões.

As variáveis Q30 e Q31 aludem ao abordado por Wesberry (1995) e Silva (2004), em que com demasiada frequência, a informação financeira: ou não está disponível, ou não chega de maneira oportuna, ou não é confiável ou ainda não é usada na tomada de decisões importantes do governo.

A seguir são abordadas as variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*.

2.2.3.4 Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*

O quarto bloco de questões, formado pelas questões Q32 a Q38 aborda sobre Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*.

Todas as questões foram consideradas independentes, sendo utilizada a escala de *Likert*, conforme verificado no Quadro 4.

Questão	Definição	Valor	Classificação
Q32	Em que grau você conhece os métodos e procedimentos de depreciação, amortização, exaustão de ativos.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q33	Determinadas despesas por não gerarem desembolsos imediatos, por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões, que afetam o saldo patrimonial, devem ser avaliadas, mensuradas e evidenciadas.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q34	Os Bens de Uso Comum do Povo (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q35	Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural (bens de domínio público), devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q36	Os equipamentos militares especializados devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal
Q37	Os bens devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos.	Escala de <i>Likert</i>	Ordinal

Quadro 4 - Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*

Fonte: O autor, 2012.

As questões Q32 e Q33 buscam a percepção a respeito dos conceitos e critérios para avaliação, mensuração e *disclosure* da depreciação, amortização e a exaustão, que segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2004) descrevem que a Contabilidade pública não reconhece determinadas despesas por não gerar desembolsos imediatos, como por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões que afetam o saldo patrimonial. Assunto este, agora aludido e então obrigatoriamente a ser observada pela edição da NBCT 16.9, conforme subseção 1.3.3.1

As questões Q34 a Q37 buscam a percepção a respeito dos conceitos e critérios para avaliação, mensuração e *disclosure* dos Bens de Uso Comum do Povo, onde dentre os autores e normas referenciados na revisão de literatura, encontram-se a NBCT 16.10, que segue a IPSAS 17 e a IAS 16, Lima *et al* (2009), Bargues (1992), Rua e Carvalho (2006), Mautz (1988) e Barton (2000), que ao abordar o tema, citam que estes bens, por terem sua natureza intrinsecamente: cultural, social, bélica e etc, suscitam a divisão de opiniões sobre a possibilidade e ou necessidade de suas evidenciações, conforme subitem 1.3.2.2.

A seção a seguir relaciona as variáveis relacionadas ao maior desafio ao sucesso da convergência.

2.2.3.5 Variáveis relacionadas ao maior desafio ao sucesso da convergência

Com o quinto bloco de questões, composto pela questão Q38, procurou-se observar a percepção do servidor de modo livre, em questão aberta, sobre qual, em sua opinião, é o maior desafio a ser vencido pela Administração Pública para que seja bem sucedida a convergência às normas internacionais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A questão está descrita no Quadro 5.

Questão	Definição
Q38	Em sua opinião, qual o maior desafio a ser vencido pela Administração Pública para que seja bem sucedida a convergência às normas internacionais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

Quadro 5 - Variável relacionada ao maior desafio ao sucesso da convergência

Fonte: O autor, 2012.

A próxima subseção abordará o tratamento e a análise dos dados.

2.3 Tratamento e Análise

Os dados referentes às Questões 1 até 37 foram inseridos no *software* de tratamento estatístico *SPSS 17.0 (Statistical Package for the Social Sciences)* para que pudesse ser feita uma análise exploratória de dados através da construção de tabelas de frequência, a apuração da média como medida de posição e do desvio padrão como medida de dispersão, e análise bivariada dos dados, quando aplicáveis, o que permitiu uma análise quantitativa dos dados.

Segundo Collis e Hussey (2005), utiliza-se a análise exploratória de dados para resumir, descrever ou exibir dados quantitativos, os quais tomam forma de valores numéricos, representando o número total de observações ou frequências para as variáveis em estudo.

Segundo Cooper e Schindler (2003), a tabela de frequência é um mecanismo simples para ordenar dados que os ordena atribuindo valores numéricos, com colunas para percentual, percentual ajustado para valores faltantes e percentuais cumulativos.

Os mesmos autores citam que as medidas de posição ou localização, Collis e Hussey (2005) informam que consistem em uma tendência central e representam uma maneira conveniente de descrever uma grande distribuição de frequência por meio de um único valor.

Cooper e Schindler (2003) ainda aludem ao fato que a análise estatística dos dados ocupa uma posição mais próxima de inferência de estatística clássica em seu uso de significância e confiança.

Alves (2005, p 140) alude a que:

A análise [...] se vale de duas técnicas distintas: a paramétrica e a não paramétrica. As técnicas paramétricas pressupõem que os dados obedecem a uma distribuição conhecida, enquanto as técnicas não-paramétricas podem ser usadas com dados assimétricos, que não obedecem a uma distribuição conhecida, ou com dados ordinais [...].

Assim elaborou-se uma técnica bivariada, através dos testes não-paramétricos de *Spearman*, e o teste *Gamma*.

A finalidade dos testes consistiu em observar se havia correlação entre as variáveis, o quê segundo, Collis e Hussey, (2005, p. 226):

O coeficiente de correlação de Spearman (r_s) é uma técnica não-paramétrica usada para obter uma medida de associação linear entre duas variáveis que não é possível ou é difícil mensurar de maneira acurada, porém é possível categorizar. [...] Para calcular o coeficiente de correlação de categoria de Spearman, os dados devem ser bivariados e, no mínimo, de status ordinal [...].

Segundo Rodrigues (2008) a correlação observada nos testes pode se classificar baseando em intervalos da seguinte forma:

Intervalo Significância

0,0 – 0,20 Correlações nulas

0,21 – 0,40 Correlações fracas

0,41 – 0,70 Correlações substanciais

0,71 – 0,90 Correlações fortes

0,91– 1,0 Correlações extremamente Fortes.

Na Questão 38, adotou-se a análise de conteúdo, que Collis e Hussey (2005) ditam ser utilizada como um método formal de análise de dados qualitativos, onde o texto é convertido sistematicamente em variáveis numéricas para análise quantitativas de dados. Assim sendo, o material analisado é qualificado em várias unidades de código, como uma determinada palavra, caractere, item ou tema que é encontrado em um material.

Destarte, da leitura das respostas dadas à Questão 38, foram criadas algumas unidades de códigos e através da contagem destas unidades, determinou-se a frequência com que elas apareceram. Estas unidades foram classificadas dentro de certas categorias, constituídas de forma empírica a partir da leitura das respostas e do referencial teórico.

Segundo Laville e Dionne (1999) a definição das categorias constituídas pode ser feita anteriormente à análise dos dados ou construída quando da execução. Essencial para pesquisa, e utilizando-se os seguintes modelos:

- Aberto, que se elabora à medida que se faz;
- Fechado, elaborado a partir de uma teoria existente e;
- Misto que conjuga os aspectos dos dois modelos anteriores.

Fez-se a opção pelo modelo misto, neste trabalho, uma vez que as categorias foram construídas com base no referencial teórico estudado, embora à proporção que a análise de conteúdo foi sendo feita. O agrupamento das unidades de códigos em categorias teve por objetivo facilitar à análise dos dados obtidos com as respostas abertas dadas a aberta, Q38.

2.4 Limitações

Uma das limitações desta pesquisa refere-se à coleta dos dados, haja vista que os dados obtidos foram gerados a partir de uma amostra direcionada por conveniência, assim sem o uso de regras estatísticas para seleção da amostra. Logo seus resultados não podem ser generalizados, Vieira (1999, p. 29) alude a que “quanto à coleta, na pesquisa de campo, a limitação reside, principalmente, na subjetividade que existe nas informações colhidas junto aos entrevistados, mesmo utilizando-se entrevista estruturada”.

Ainda, sendo a presente pesquisa quanti-qualitativa, as palavras de Serpa e Fourneau (2007) elucidam que apesar de a pesquisa qualitativa não buscar a generalização estatística de seus resultados, vale ressaltar que as informações geradas pelos respondentes devem servir para um início de reflexão sobre o tema, sendo consideradas embrionárias de estudos futuros e não um estudo conclusivo.

Outrossim os dados foram tratados segundo a capacidade de interpretação e análise do pesquisador e suas suposições, crenças e valores, Vieira (1999, p 29) alude também que:

Quanto ao tratamento dos dados, exigiu-se do pesquisador a capacidade de interpretação e reflexão para análise dos dados coletados, assim como objetividade para chegar às conclusões. As crenças, suposições, paradigmas e valores estão presentes no pesquisador quando trata do fenômeno, quando busca o significado real das coisas, quando busca a compreensão, a tradução e sua interpretação.

A próxima seção abordará a demonstração dos resultados obtidos.

3 RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise exploratória dos dados para as questões Q1 a Q37 e a análise de conteúdo para a questão Q38, com o propósito de alcançar o objetivo da pesquisa.

Buscando conhecer o perfil dos respondentes é apresentada, preliminarmente, a análise do perfil dos respondentes. De contínuo, é apresentada a análise das variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural, a análise das variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho, a análise das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure* e a análise das variáveis relacionadas à questão do maior desafio maior ao sucesso da convergência. E por fim, é apresentado um resumo dos resultados.

3.1 Perfil

A amostra obtida foi composta por 93 respondentes com respostas válidas, sendo que destes respondentes 78 era formada por Contadores, 6 Técnicos em Contabilidade, 1 economista, 1 administrador, 1 engenheiro e 6 respondentes com outras formações entre elas Atuaria, Ciências Náuticas e Análise de Sistemas.

A qualidade da amostra obtida demonstra que em sua maioria, de 90%, é formada de contabilistas, Contadores e Técnicos em Contabilidade.

Outrossim, a amostra é aderente ao tema da pesquisa por tratar-se de servidores com formação acadêmica em Contabilidade, o qual ao serem questionados a respeito de aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público espera-se estar familiarizados.

O gráfico 1 demonstra a formação acadêmica da amostra.

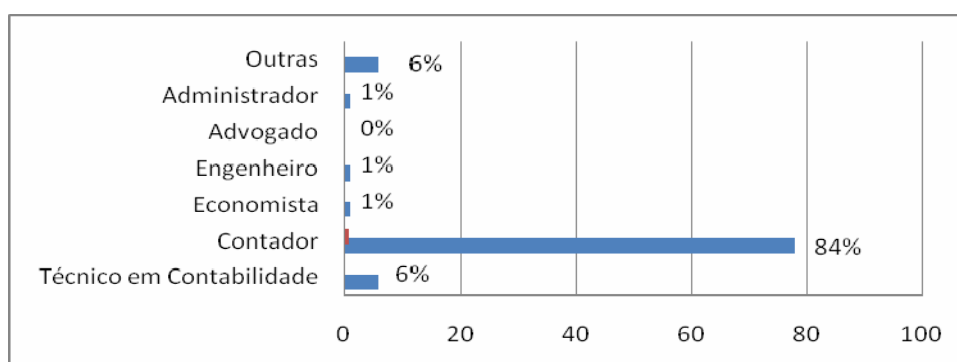


Gráfico 1 - Formação Acadêmica
Fonte : O autor, 2012.

A amostra ainda foi composta em sua maioria por pessoas do sexo masculino, sendo representado por 67% do total, o equivalente a 62 respondentes, ao passo que 33% do total dos 93 respondentes, o equivalente a 31 pessoas, foram do sexo feminino.

O Gráfico 2 demonstra o gênero dos respondentes.

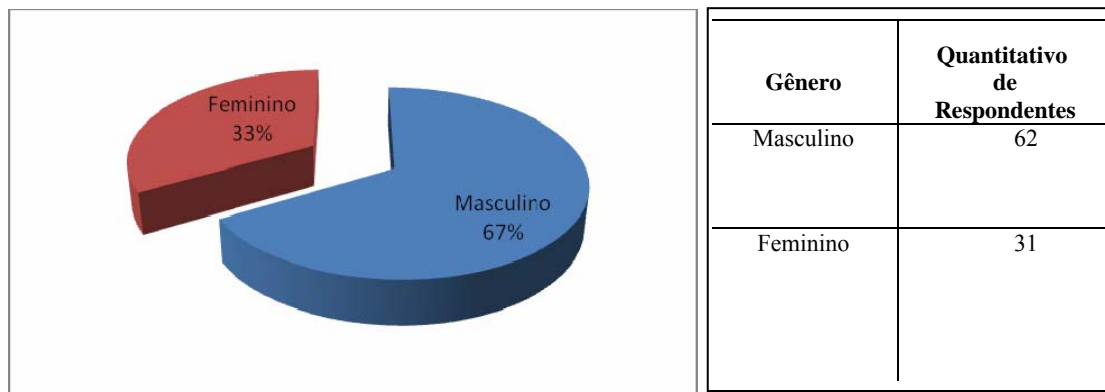


Gráfico 2 - Gênero
Fonte: O autor, 2012.

A faixa etária dos respondentes que teve o maior número de representantes foi a de 41 a 50 anos, com 42% dos respondentes, e a segunda maior foi a do intervalo de 31 a 40 anos de idade com 30% da amostra pesquisada. Demonstrando uma amostra formada por sua maioria de pessoas de meia idade.

A Tabela 1 demonstra a faixa etária dos respondentes.

Tabela 1- Faixa Etária dos Respondentes

	Até 30 anos	31-40	41-50	51-60	Acima de 60 anos	Total
Frequência	10	28	39	15	1	93
Percentual	11%	30%	42%	16%	1%	100

Fonte: O autor, 2012.

O gráfico 3 apresenta o nível de formação máxima. Ficou evidenciado que, na amostra, a maior parte, formada por 34% desta, é constituída por especialistas somando 32 respondentes. Seguida daqueles que possuem somente graduação, com 33% do total, ou 31 respondentes. Vale salientar que somente 3 pessoas afirmaram ter como formação máxima o curso de Técnico em Contabilidade, ou 3% da amostra, indicando que os outros 3 respondentes da questão 1, exercem a função de Técnico em Contabilidade, contudo possui graduação em alguma área de conhecimento, capaz então de equipá-lo melhor no exercício das suas funções de servidor público. Salienta-se ainda, que com formação *strictu sensu*, a monta chega a 22% da amostra, evidenciando respondentes ambientados então, com a

dinâmica da pesquisa acadêmica e sendo assim melhor habilitados para responder à pesquisa corretamente. Outrossim, a soma de todos os pós-graduados perfaz a monta de 61% dos respondentes, demonstrando que estes têm buscado na academia o aperfeiçoamento necessário ao exercício de suas funções profissionais.

O Gráfico 3 evidencia o nível de formação máxima dos respondentes.

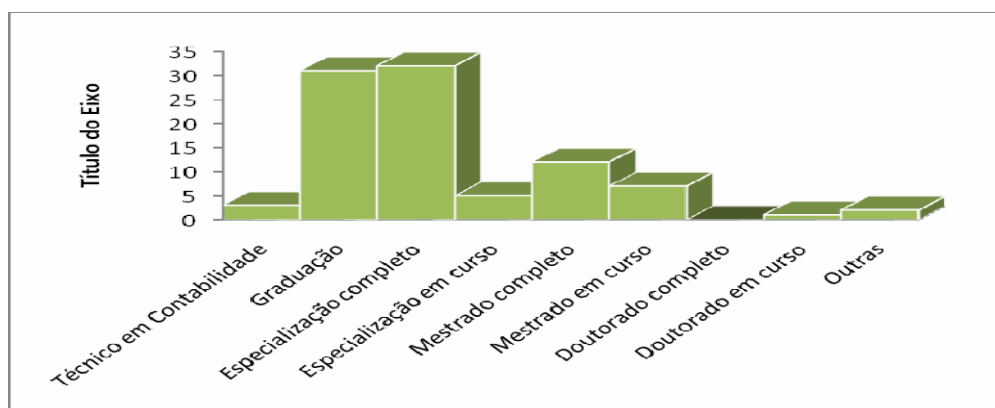


Gráfico 3 - Nível de formação máxima
Fonte: O autor, 2012.

Ao serem questionados sobre em que área da Contabilidade Pública os respondentes atuavam, foi encontrado que a maior parte, 29% do total, atua na Contabilidade, ou seja, em setores responsáveis pelo lançamento das informações geradas por outros órgãos e também responsáveis pela evidenciação das informações geradas pela Contabilidade. Seguiu-se de 26% de respondentes atuantes em Auditoria, seja interna ou externa, o que não fora especificado no questionário. Aqueles que responderam atuar no controle somaram 16% do total, os que disseram atuar na execução somaram 12% do total, em planejamento 2% do total, informações gerenciais para os órgãos 4% do total e outras atividades somaram 11% do total dos respondentes.

O Gráfico 4 demonstra a área de atuação dos respondentes.

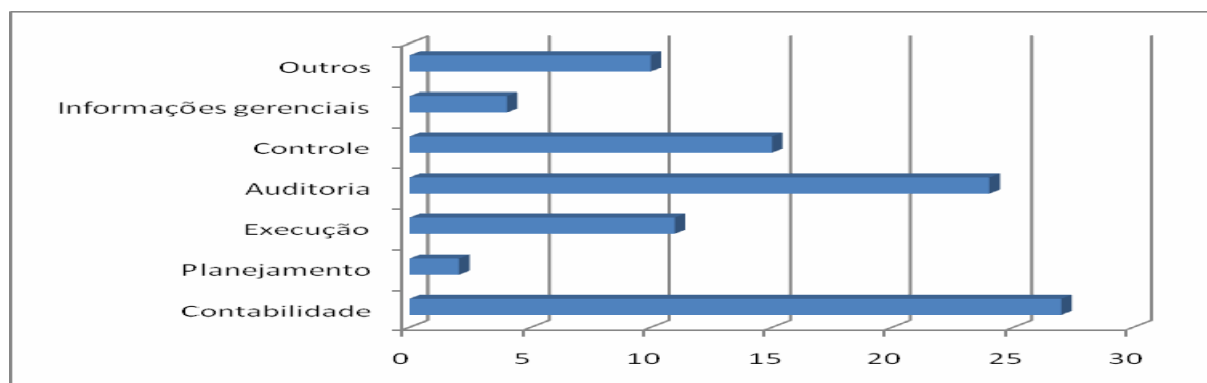


Gráfico 4 - Área de atuação
Fonte: O autor, 2012.

A seguir é apresentada a análise das variáveis relacionadas aos desafios ao processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade para o setor público.

3.2 Análise dos desafios ao processo de convergência

Nesta subseção será demonstrada a análise realizada dos desafios de ordem cultural, nos processos internos, de mensuração, avaliação e *disclosure* e aqueles obtidos com a questão aberta. Os dados foram tabulados e analisados por meio do *software* SPSS 17.0, donde se extraiu a média aritmética, o desvio padrão e a análise bivariada.

3.2.1 Variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural

A Tabela 2 foi elaborada para demonstrar os resultados obtidos a partir das variáveis relativas aos desafios de ordem cultural. As variáveis apresentaram 93 dados válidos e um faltante para todas as questões do grupo.

Tabela 2 – Análise das variáveis relacionadas com os desafios de ordem cultural

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)											Média	Desvio padrão
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Q7	93	1	2	2	1	8	3	12	11	16	20	7	11	6,57	2,42
Q7 (%)			2,1 %	2,1 %	1,1 %	8,5 %	3,2 %	12,8 %	11,7 %	17,0 %	21,3 %	7,4 %	11,7 %		
Q8	93	1	9	0	3	4	1	8	10	2	9	6	41	7,22	3,34
Q8 (%)			9,6 %	0,0 %	3,2 %	4,3 %	1,1 %	8,5 %	10,6 %	2,1 %	9,6 %	6,4 %	43,6 %		
Q9	93	1	20	3	6	2	3	17	2	0	8	6	26	5,45	3,91
Q9 (%)			21,3 %	3,2 %	6,4 %	2,1 %	3,2 %	18,1 %	2,1 %	0,0 %	8,5 %	6,4 %	27,7 %		
Q10	93	1	3	1	2	1	3	10	4	8	16	6	39	7,76	2,67
Q10 (%)			3,2 %	1,1 %	2,1 %	1,1 %	3,2 %	10,6 %	4,3 %	8,5 %	17,0 %	6,4 %	41,5 %		
Q11	93	1	19	7	10	8	4	11	4	11	7	0	12	4,29	3,42
Q11 (%)			20,2 %	7,4 %	10,6 %	8,5 %	4,3 %	11,7 %	4,3 %	11,7 %	7,4 %	0,0 %	12,8 %		
Q12	93	1	40	4	4	6	0	10	10	8	5	3	3	3,15	3,32
Q12 (%)			42,6 %	4,3 %	4,3 %	6,4 %	0,0 %	10,6 %	10,6 %	8,5 %	5,3 %	3,2 %	3,2 %		
Q13	93	1	5	3	3	4	3	8	5	10	16	6	30	7,04	3,06
Q13 (%)			5,3 %	3,2 %	3,2 %	4,3 %	3,2 %	8,5 %	8,3 %	10,6 %	17,0 %	6,4 %	31,9 %		
Q14	93	1	17	2	2	4	1	16	3	3	6	7	32	6,15	3,83
Q14 (%)			18,1 %	2,1 %	2,1 %	4,3 %	1,1 %	17,0 %	3,2 %	3,2 %	6,4 %	7,4 %	34,0 %		
Q15	93	1	2	1	0	0	0	3	2	3	10	7	65	9,05	2,02
Q15 (%)			2,1 %	1,1 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	3,2 %	2,1 %	3,2 %	10,6 %	7,4 %	69,1 %		

Fonte: O autor, 2012.

A variável Q7 aborda o hábito da leitura de temas ligados à matéria estudada e as questões Q8 a Q10 ao enfoque patrimonial, isto é, ao uso do princípio da competência na esfera da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

As variáveis Q7 a Q10 apresentaram média aritmética acima de 5,45 permitindo observar que a maior parte dos respondentes tende favoravelmente a concordar com as assertivas, isto é, que: lêem matérias a respeito do tema, o princípio da competência é aplicado à Contabilidade Pública e que também o regime misto, que é o regime de caixa para as receitas e competência para as despesas são aplicados concomitantemente ao Orçamento Público e a Contabilidade Pública.

A variável Q7, avaliadora do hábito da leitura de temas ligados à matéria, apresentou média 6,57 e desvio padrão 2,42. E mais de 68% dos respondentes disseram ter bom hábito de leitura do tema., marcando entre 6 e 10 na escala.

As questões Q8 e Q9 abordaram de forma complementar, o princípio da competência, a fim de avaliar se os respondentes diferenciavam a aplicação completa deste na Contabilidade Pública e não o regime misto, que é o uso do regime de competência e o regime de caixa simultaneamente.

A variável Q8 evidenciou média de 7,22 e desvio padrão 3,34. E os respondentes em sua grande maioria, de 72,3%, marcaram ente 6 e 10 na escala. E ainda apresenta 43,6% de concordância plena (concordo totalmente). Abstrai-se que, a maior parte dos respondentes entende que no Brasil o princípio de competência é aplicado para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A variável Q9 apresentou média 5,45 e desvio padrão 3,91, com 27,7% dos respondentes afirmando que o regime de caixa e competência aplica-se à Contabilidade Pública (concordo plenamente), 18,1% não sabendo responder (não concorda ou discorda) e 21,3% afirmando não ser aplicável ambos os regimes para a Contabilidade Pública (discordo plenamente).

Da análise das variáveis Q8 e Q9, percebe-se um desafio evidente ao sucesso da convergência brasileira às normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, donde quase 28% dos servidores, ao não apresentarem segurança no domínio do conceito - aplicação exclusiva do princípio da competência à Contabilidade Pública – demonstram não estar a par da convergência ou mesmo não aplicar exclusivamente o princípio da competência à Contabilidade Pública, ainda que a legislação desde 2007 (Resolução CFC n °1111/07), assim o instruir, e ainda é um dos pilares da convergência.

A variável Q10 também demonstrou número expressivo de concordância plena (concordo totalmente) na ordem de 41,5%, na assertiva que o enfoque patrimonial permite aos gestores a melhoria no processo decisório. Percebe-se que apesar das dúvidas evidenciadas quanto ao tema, na análise da variável Q8, na Q10 os respondentes demonstram percepção que uso do exclusivo do princípio da competência aplicado à Contabilidade Pública é gerencialmente melhor à tomada de decisões pelos gestores públicos. Estes seguem a literatura constante no referencial teórico, donde se cita a Resolução CFC 1367/11 que alterou Resolução CFC nº 1.111/07, no seu art 9º, *in verbis*:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Perspectivas no Setor Público

O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367/11).

As variáveis Q11 a Q13 demonstram a análise ligadas às questões culturais sobre a percepção de ameaças, bom andamento do trabalho e planejamento como auxílio ao processo de convergência

Para a variável Q11, 51% dos servidores responderam entre 0 e 4 na escala, entendendo que as mudanças advindas da convergência aos padrões internacionais não levariam a perda da autonomia da Contabilidade brasileira. Por sua vez, 11,7% de indecisos, marcando 5 na escala, e 37,3% entenderam que convergência é capaz de levar à perda da autonomia da Contabilidade brasileira. A variável apresentou média de 4,29 e desvio padrão 3,42.

Apresentando, ainda menores, média de 3,15 e desvio padrão de 3,32 a variável Q12, somou 57,4% dos servidores que responderam entre 0 e 4 na escala, entendendo que a convergência não ameaça o bom andamento do trabalho do servidor. Indecisos 10,6% marcaram 5 na escala e 32% entenderam que o processo de convergência ameaça o bom andamento do trabalho do servidor.

Estes resultados corroboram com estudos de Hofstede (1980), Gray (1988) e Zeff (2007) pode-se considerar que os latinos, incluindo-se aí os brasileiros, são avessos ao risco, são conservadores, predisposto a manter seu *status quo*.

A variável Q13, apontou que 74,2% de respondentes, responderam entre 6 e 10 na escala, acreditando assim que as incertezas e surpresas advindas do processo podem ser minoradas através do planejamento do processo de convergência. A variável apresentou média de 7,04 e desvio padrão 3,06.

Para a variável Q14, 55,6% dos servidores responderam entre 6 e 10 na escala, ou que seu órgão usa o plano de contas único. Outros 17%, marcaram 5 na escala e 27,4% disseram que o órgão não usa o plano de conta Único da Administração Pública. A variável apresentou média de 6,15 e desvio padrão de 3,83. Abstrai-se da análise da variável que os servidores não são unânimes em afirmar que o órgão em que trabalham já utiliza o plano de contas único para a Administração Pública.

Foi encontrado para a variável Q15 a maior média da pesquisa, a de 9,05 e desvio padrão de 2,02%, e um total de 92,4% de respondentes, marcando entre 6 e 10 na escala, que entenderem que a adoção do plano de contas único facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade. Entende-se que de forma quase unânime, os respondentes vêem o tema, o uso de um mesmo sistema de contas para toda a Administração Pública, isto é, o uso de uma mesma linguagem contábil, como capaz de facilitar a evidenciação das informações aos diversos interessados na divulgação das informações contábeis.

3.2.1.1 Análise Bivariada

Fazendo-se uso dos recursos do software SPSS *Statistic 17.0*, para análise descritiva dos dados, foi realizada a análise bivariada de variáveis cujos resultados sugeriram uma maior atenção. As Tabelas cruzadas a seguir, demonstram a análise bivariada das questões, conforme descrito:

- Q12 - O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho;
- Q8 - É aplicável, no Brasil, a adoção do princípio de competência para a Contabilidade Pública.

A Tabela 3 a seguir demonstra o cruzamento das variáveis Q12 e Q8

Tabela 3 - Tabela cruzada entre as variáveis Q12 e Q8

Discordo totalmente	12 – O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho.										Concordo Totalmente 10	Total
	0	1	2	3	5	6	7	8	9			
08 – É aplicável, no Brasil, a adoção do princípio de competência para a Contabilidade Pública.	0	1	1	0	0	2	1	1	1	0	2	9
2	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	3
3	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	4
4	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
5	2	0	0	0	3	1	1	0	0	0	1	8
6	2	0	0	1	1	4	2	0	0	0	0	10
7	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	2
8	3	0	2	3	0	1	0	0	0	0	0	9
9	1	2	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
10 Concordo plenamente	29	1	1	1	3	2	2	1	1	1	0	41
Total	40	4	4	6	10	10	8	5	3	3	3	93

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q12 e Q8:

Tabela 4 – Análise bivariada das variáveis Q12 e Q8

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinária e Ordinária	Kendall's tau-b	-,389	,078	-5,035	,000
	Kendall's tau-c	-,331	,066	-5,035	,000
	Gamma	-,463	,088	-5,035	,000
	Spearman Correlation	-,469	,091	-5,068	,000 ^c

Fonte: O autor, 2012.

O $p - value \leq 0,05$ indica que há associação entre a variável Q12 e Q8.

A correlação de *Spearman* (-0,469), segundo Rodrigues (2008), negativa substancial, e que quanto mais se concorda com a aplicação do princípio de competência para a Contabilidade Pública menos se teme que a convergência ameaça o bom andamento do trabalho.

Da análise sugere-se que deve ser esclarecido aos servidores que o uso do enfoque patrimonial provenientes do advento da convergência não ameaça o bom andamento do seu trabalho.

Do cruzamento das variáveis Q15 e Q12, tem-se que:

- Q15 - A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona.
- Q12 - O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho;

Tabela 5 - Tabela cruzada variáveis Q15 e Q12

Discordo Totalmente		15 – A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona.							Concordo totalmente 10	Total
		0	1	5	6	7	8	9		
12 – O	0	0	0	2	1	0	1	1	35	40
processo de	1	0	1	0	0	0	0	3	0	4
mudanças na	2	0	0	0	0	0	1	0	3	4
Contabilidade	3	0	0	0	0	2	3	0	1	6
Pública	5	0	0	1	0	0	2	1	6	10
ameaça o	6	0	0	0	1	1	1	0	7	10
bom	7	0	0	0	0	0	1	1	6	8
andamento do	8	0	0	0	0	0	1	1	3	5
seu trabalho.	9	1	0	0	0	0	0	0	2	3
	10 Concordo Totalmente	1	0	0	0	0	0	0	2	3
Total		2	1	3	2	3	10	7	65	93

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q15 e Q12:

Tabela 6 - Análise bivariada das questões Q15 e Q12

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinário e Ordinário	Kendall's tau-b	-,168	,087	-1,925	,054
	Kendall's tau-c	-,118	,061	-1,925	,054
	Gamma	-,243	,120	-1,925	,054
	Spearman Correlation	-,195	,100	-1,900	,061 ^c

Fonte: O autor, 2012.

O $p - value \leq 0,10$ indica que há associação entre a variável Q15 e Q12.

A correlação de Gamma (-0,243), negativa fraca, e que, de maneira tênue, quanto mais se concorda que a adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade menos se acredita que o processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do trabalho do servidor.

Sugerindo, da análise, que a adoção de um plano de contas único para toda a administração pública pode diminuir a sensação de ameaça ao bom andamento do trabalho.

Do cruzamento das variáveis Q13 e Q15, tem-se que:

- Q13 - Neste processo de mudanças, as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas;
- Q15 - A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona;

Tabela 7 - Tabela cruzada variáveis Q13 e Q15

		15 – A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona.								Total
		0	1	5	6	7	8	9	10	
13 – Neste	0	1	0	0	0	0	0	0	4	5
processo de	1	0	1	0	0	0	0	0	2	3
mudanças, as	2	0	0	0	0	0	0	1	2	3
incertezas	3	0	0	0	1	0	1	2	0	4
podem ser	4	0	0	0	0	0	0	0	3	3
reduzidas	5	1	0	2	0	1	4	0	0	8
através do	6	0	0	0	0	0	1	0	4	5
planejamento	7	0	0	0	1	2	2	0	5	10
e não devem	8	0	0	1	0	0	1	3	11	16
representar	9	0	0	0	0	0	0	1	5	6
surpresas.	10	0	0	0	0	0	1	0	29	30
Total		2	1	3	2	3	10	7	65	93

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q13 e Q15.

Tabela 8 - Análise Bivariada das variáveis Q13 e Q15

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinal e Ordinal	Kendall's tau-b	,361	,070	4,697	,000
	Kendall's tau-c	,263	,056	4,697	,000
	Gamma	,509	,091	4,697	,000
	Spearman Correlation	,427	,082	4,511	,000 ^c

Fonte: O autor, 2012.

Com $p - value \leq 0,05$ que há associação entre as variáveis Q13 e Q15.

E a correlação de Gamma (0,509), positiva substancial, indica que quanto mais se concorda que o planejamento diminui as incertezas mais se concorda que o plano de contas único facilitara o entendimento das informações geradas pela Contabilidade.

Sugerindo, a análise, que o servidor entende que a adoção do plano de contas único faz parte do processo planejamento da Administração Pública e que esta adoção diminui as incertezas na convergência.

Assim concorda-se com a maior dimensão de Hofstede para o Brasil que é a Aversão à Incerteza (UAI), que em sua pesquisa apresenta grau 76, indicando baixo nível de tolerância para a incerteza, da sociedade pesquisada. Assim para minimizar ou reduzir este nível de incerteza, regras estritas, as leis, políticas e regulamentos são adotadas e executadas.

A subseção seguinte abordará a análise das variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho.

3.2.2 Variáveis relacionadas aos desafios nos processos de trabalho

A Tabela 9 foi elaborada para demonstrar os resultados obtidos a partir das variáveis relativas aos desafios nos processos internos. Estas apresentaram 93 dados válidos e um faltante para todas as 5 questões do grupo.

Tabela 9 – Análise das variáveis relativas aos desafios nos processos internos

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)											Média	Desvio padrão
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Q16	93	1	0	1	1	2	2	9	5	17	14	9	33	7,89	2,14
Q16 (%)			0,0%	1,1%	1,1%	2,1%	2,1%	9,6%	5,3%	18,1%	14,9%	9,6%	35,1%		
Q17	93	1	6	2	2	8	4	9	9	18	11	12	12	6,31	2,85
Q17 (%)			6,4%	2,1%	2,1%	8,5%	4,3%	9,6%	9,6%	19,1%	11,7%	12,8%	12,8%		
Q18	93	1	5	0	4	7	5	12	3	12	14	8	23	6,72	2,94
Q18 (%)			5,3%	0,0%	4,3%	7,4%	5,3%	12,8%	3,2%	12,8%	14,9%	8,5%	24,5%		
Q19	93	1	7	2	4	8	2	14	5	7	14	10	13	6,15	2,99
Q19 (%)			7,4%	2,1%	4,3%	8,5%	2,1%	14,9%	5,3%	14,9%	14,9%	10,6%	13,8%		
Q20	93	1	2	2	2	2	5	20	10	15	14	5	16	6,60	2,44
Q20 (%)			2,1%	2,1%	2,1%	2,1%	5,3%	21,3%	10,6%	16,0%	14,9%	5,3%	17,0%		
Q21	93	1	1	2	2	1	2	7	6	6	12	6	48	8,17	2,50
Q21 (%)			1,1%	2,1%	2,1%	1,1%	2,1%	7,4%	6,4%	6,4%	12,8%	6,4%	51,1%		
Q22	93	1	2	0	3	1	0	6	3	7	12	4	55	8,47	2,41
Q22 (%)			2,1%	0,0%	3,2%	1,1%	0,0%	6,4%	3,2%	7,4%	12,8%	4,3%	58,5%		
Q23	93	1	3	0	3	1	0	1	3	4	14	6	58	8,66	2,43
Q23 (%)			3,2%	0,0%	3,2%	1,1%	0,0%	1,1%	3,2%	4,3%	14,9%	6,4%	61,7%		
Q24	93	1	1	0	1	1	1	5	1	4	12	7	60	8,89	1,99
Q24 (%)			1,1%	0,0%	1,1%	1,1%	1,1%	5,3%	1,1%	4,3%	12,8%	7,4%	63,8%		
Q25	93	1	3	2	2	1	1	9	4	8	18	7	38	7,79	2,68
Q25 (%)			3,2%	2,1%	2,1%	1,1%	1,1%	9,6%	4,3%	8,5%	19,1%	7,4%	40,4%		
Q26	93	1	0	2	0	1	2	2	4	8	16	8	50	8,63	1,99
Q26 (%)			0,0%	2,1%	0,0%	1,1%	2,1%	2,1%	4,3%	8,5%	17,0%	8,5%	53,2%		
Q27	93	1	4	1	5	6	5	13	2	9	10	5	33	6,92	3,09
Q27 (%)			4,3%	1,1%	5,3%	6,4%	5,3%	13,8%	2,1%	9,6%	10,6%	5,3%	35,1%		
Q28	93	1	1	0	1	1	2	5	2	9	17	11	44	8,47	2,04
Q28 (%)			1,1%	0,0%	1,1%	1,1%	2,1%	5,3%	2,1%	9,6%	18,1%	11,7%	46,8%		
Q29	93	1	0	0	1	1	0	3	3	6	17	12	50	8,86	1,64
Q29 (%)			0,0%	0,0%	1,1%	1,1%	0,0%	3,2%	3,2%	6,4%	18,1%	12,8%	53,2%		
Q30	93	1	4	1	1	5	3	29	12	15	11	7	5	5,94	2,26
Q30 (%)			4,3%	1,1%	1,1%	5,3%	3,2%	30,9%	12,8%	16,0%	11,7%	7,4%	5,3%		
Q31	93	1	3	4	3	6	1	12	7	15	15	8	19	6,67	2,82
Q31 (%)			3,2%	4,3%	3,2%	6,4%	1,1%	12,8%	7,4%	16,0%	16,0%	8,5%	20,2%		

Fonte: O autor, 2012.

A variável Q16, apresentou somatório de 83% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, estando propensa em concordar que ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais. A variável apresentou média de 7,89 e desvio padrão de 2,14. Percebe-se que quase a totalidade da amostra entende que tem sido divulgado, o processo de convergência da Contabilidade Pública.

As variáveis, Q17 a Q20, apresentaram resultados semelhantes em relação a médias e desvio padrão, respectivamente (6,31 e 2,85 – 6,72 e 2,94 – 6,15 e 2,99 e 6,60 e 2,44), bem como ao somatório dos que concordaram com as assertivas, destacando-se:

- Para a variável Q18, 24,5% dos respondentes afirmam conhecer completamente os dos prazos para a convergência das normas de Contabilidade Pública;
- Para a variável Q19, 7,4% da amostra afirmaram não conhecer as alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012 e 13,8% afirmaram conhecer plenamente;
- Para a variável Q20, 21,3% ou 20 respondentes, marcaram 5 na escala, isto é, não sabem responder sobre o impacto na rotina de trabalho advindas do processo de convergência das normas.

Da análise dos resultados observa-se que apesar de todos, em algum grau, já terem ouvido falar da convergência (variável Q16), apenas 25% dos respondentes tem acompanhado a fundo o processo e que em torno de 20% desconhecem o grau de impacto em sua rotina de trabalho.

Entende-se ainda, que a maior parte dos respondentes está propensa a concordar que a divulgação sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, nos processos e rotinas de trabalho tem sido feita porém, de forma incompleta ou que nem todos os respondentes se aprofundaram sobre o tema.

As variáveis Q21 a Q24 abordaram os desafios nos processos de trabalho quanto à divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, nos processos e rotinas de trabalho para a promoção do desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

Estas, as variáveis Q21 a Q24, também apresentaram resultados semelhantes em relação a médias e desvio padrão, neste grupo com médias particularmente altas e desvios

padrão baixos, descritos respectivamente (8,17 e 2,50 – 8,47 e 2,41 – 8,66 e 2,43 - e 8,89 e 1,99).

Destacando-se que concordam plenamente (marcando 10 nas escalas):

- Para variável Q21, apresentou 51,1% dos respondentes afirmando que as Instituições de Ensino Superior têm o papel de facilitar o processo de convergência
- Para a variável Q22, 58,5% com a assertiva de que o apoio a programas de Educação ajuda a adaptação às mudanças na área;
- Para a variável Q23, 61,7%, o incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade ajuda a adaptação às mudanças na área e;
- Para a variável Q24, 63,8%, a realização de seminários regionais e nacionais ajuda a adaptação às mudanças na área.

Extraí-se também, que para a maior parte dos respondentes, em torno de 80%, que marcaram entre 6 e 10 na escala, está propensa a concordar que a divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos é fundamental para se superar os desafios da convergência, uma vez que o processo de educação continuada através da graduação de Instituições de Ensino Superior, o incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade e a realização de seminários regionais e nacionais ajudam a adaptação às mudanças na área, tendo papel de facilitar o processo de convergência.

Sendo assim o grupo de variáveis Q21, Q22, Q23 e Q24 que abordou sobre os macros objetivos das diretrizes do CFC para promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, corroborado pelos trabalhos de Cardoso, Souza e Almeida (2006), Fahl e Manhani (2006) e Wong (2006), a respeito da divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impacto demonstram que na opinião dos respondentes a adequação a mudanças profissionais deve ser realizada, entre outras ações, pela educação continuada, buscando-se assim desenvolvimento profissional contínuo.

As variáveis Q25 a Q31 aludem a desafios inerentes à revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais.

Destas, as variáveis Q25 e Q26 analisam desafios inerentes à revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais à resistência dos outros setores ao compartilhamento das informações para o uso da Contabilidade.

Estas as variáveis, Q25 e Q26 também apresentaram médias altas de 7,79 e 8,63 respectivamente e desvio padrão de 2,68 e 1,99 respectivamente. A variável Q25, apresentou somatório de 79,7% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, afirmando que muitas informações necessárias para o sucesso do trabalho são geradas em departamentos de outros órgãos. A variável Q26 apresentou somatório de 91,5% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, afirmando que a abertura das informações dos setores é fundamental para a qualidade das informações geradas pela Contabilidade.

Com média alta e baixo desvio padrão observou-se que quase a totalidade dos respondentes concorda que o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passa pelo aludido por Silva (2009) e Wesbury (1995) no que tange à que a abertura das informações dos setores é fundamental para a qualidade das informações geradas pela Contabilidade, logo sendo improdutiva a resistência dos outros setores ao acesso às suas informações.

Outrossim, corrobora-se com a abordagem de que muito das informações geradas pela Contabilidade, que para serem bem sucedidas, dependem de serem desenvolvidas em outros departamentos das entidades além do departamento de Contabilidade, conforme trabalho de O'farrell e Allen (2003).

As variáveis Q27, 28 e Q29 abordam ao fato que a função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, e que os sistemas informatizados são uma ferramenta para processar os dados alimentados, cabendo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público gerar informações para tomada de decisões.

Os resultados da variável Q27 apresentaram média de 6,92 e desvio padrão de 3,09. A variável, apresentou somatório de 62,7% de respondentes que assinalaram entre 6 e 10 na escala, estando propensos a concordar; 22,4% marcando entre 0 e 4 na escala, estando propensos a discordar e 13,8% de indiferentes quanto à assertiva de se as ações da Contabilidade são apoiadas exclusivamente nos aplicativos (sistemas informatizados) usados pela Contabilidade. Tal resultado demonstra apesar da maior parte estar a propensa a concordar, ainda uma porcentagem considerável de respondentes apresenta uma fragilidade conceitual sobre ao tema, em que os sistemas informatizados apenas apóiam a Contabilidade no processamento das informações, não tendo um fim em si mesmos. Trazendo a lume então, um grande desafio a ser superado.

As variáveis, Q28 e Q29 apresentaram resultados semelhantes em relação a médias e desvio padrão, neste grupo com médias também particularmente altas e baixos desvios padrão, descrito respectivamente (8,47 e 2,04 – 8,86 e 1,64).

A variável Q28, apresentou somatório de 88,3% respondentes, entre 6 e 10 na escala, propensos a concordar, para a assertiva de que a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas para seu desempenho.

Por conseguinte, a variável Q29 apresentou alto somatório de 93,7% respondentes, entre 6 e 10 na escala, propensos a concordar, para a assertiva de que a principal função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, cabendo a ela gerar informações para tomada de decisões.

Da análise dos resultados do grupo, observa-se que os respondentes, em sua maioria têm segurança no conceito da Teoria da Contabilidade, em que a Contabilidade é a Ciência que estuda o patrimônio da Entidade, e que sua função maior é a oferta de informações aos que destas necessitam. Todavia a expressão do resultado da variável Q27 denota que há respondentes ainda, e em sua maior parte, pois somente 35,1% destes, responderam efusivamente, com 10 na marcação da escala, concordo plenamente, que não há uma separação entre a ferramenta, para tratar e processar os dados, dos sistemas informatizados e a ciência da Contabilidade. Outrossim, para esta variável 13,8% dos respondentes ficaram indecisos e 4,3% discordaram completamente da assertiva. Daí, evidenciar-se que o tema da separação conceitual dos sistemas informatizados e a Contabilidade seja um desafio a ser superado.

As variáveis Q30 e Q31 são relativas aos desafios nos processos internos quanto à percepção de que com demasiada frequência, a informação financeira: está disponível, e chega de maneira oportuna, e é confiável ou ainda é usada na tomada de decisões importantes do governo.

Em particular, os resultados da variável Q30 apresentaram média de 5,94 e desvio padrão de 2,26. A variável, apresentou resultados semelhantes para as concordâncias e discordâncias plenas com 5,3% e 4,3%, respectivamente e o mais alto grupo foi de 30,9% dos respondentes, marcando 5, na escala, informando não saber ou estar inseguro em responder se a informação que este precisa para trabalhar: está disponível, chega de maneira oportuna e é confiável.

De maneira análoga, mas com dados não tão marcantes a variável Q31 apresentou média de 6,67 e desvio padrão de 2,82, com a maior parte dos respondentes, com somatório de 68,1%, marcando entre 6 e 10 na escala, estando propenso a concordar que a informação que este gera é usada na tomada de decisões importantes do governo.

Da análise dos resultados das variáveis Q30 e Q31, e principalmente da variável Q30, extrai-se que o abordado por Wesberry (1995) e Silva (2004), no referencial teórico, quanto a que com demasiada frequência, a informação financeira: ou não está disponível, ou não chega de maneira oportuna, ou não é confiável ou ainda não é usada na tomada de decisões importantes do governo

Sendo corroborado pelos servidores respondentes da pesquisa, ao demonstrar na incerteza de resposta, que há a possibilidade de se gerar informações contábeis sem a plena convicção de que os dados lançados nos sistemas informatizados ou analisados manualmente, oriundos de outros órgãos não sejam plenamente confiáveis, ou cheguem no tempo assado para a devida análise ou não estejam disponíveis para a Contabilidade. Outrossim, que os dados gerenciais pela Contabilidade daí, gerados não sejam utilizados para a tomada de decisões importantes pelo governo.

Evidencia-se a dúvida suscitada na disponibilidade e confiança na informação para a Contabilidade trabalhar os dados, e um desafio ao sucesso da convergência da Contabilidade Aplicada ao setor Público às normas internacionais.

3.2.2.1 Análise Bivariada

As Tabelas cruzadas a seguir, demonstram a análise bivariada das questões, conforme descrito.

As variáveis Q21, Q22, Q23 e Q24 por se relacionarem ao tema capacitação e divulgação, foram cruzadas com aquelas referentes a já ter ouvido falar (Q16) ou estar acompanhando o processo da convergência (Q17). Salienta-se que todos os resultados do cruzamento com a variável Q17, não apresentaram resultados expressivos. Segue a apresentação dos mais expressivos:

- Q16 - Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.
- Q22 - O apoio a programas de Educação Continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade Pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

A Tabela 10 a seguir demonstra o cruzamento das variáveis Q16 e Q22.

Tabela 10 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q22

Discordo totalmente	16 – Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.										Total	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Concordo totalmente 10		
22 – O apoio a programas de Educação Continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade Pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	2
2	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	3
3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
5	0	0	0	0	3	0	1	2	0	0	0	6
6	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	3
7	0	0	1	0	0	0	1	2	1	2	7	
8	0	0	1	1	1	1	4	3	0	1	12	
9	0	0	0	0	0	1	0	0	2	1	4	
10 Concordo totalmente	0	0	0	1	3	2	10	6	5	28	55	
Total	1	1	2	2	9	5	17	14	9	33	93	

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q16 e Q22:

Tabela 11 – Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q22

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinária e Ordinária	Kendall's tau-b	,360	,078	4,474	,000
	Kendall's tau-c	,284	,063	4,474	,000
	Gamma	,473	,095	4,474	,000
	Spearman Correlation	,426	,091	4,492	,000 ^c

Fonte: O autor, 2012.

O $p - value \leq 0,05$ indica que há associação entre educação continua e ter ouvido falar da convergência, variáveis Q16 e Q22.

A correlação de Gamma 0,473, positiva substancial, sugere que quanto mais se ouviu falar da convergência das normas mais se concorda que o apoio a programas de educação continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

Sugerindo, a análise, que os dirigentes devem atentar para a necessidade de se capacitar os servidores à medida que ocorre a convergência.

- Q16 - Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.

- Q23 - O incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

Tabela 12 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q23

Discordo totalmente	16 – Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.										Concordo totalmente	Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
23 – O incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	0	2	3	5	6	4	17	14	9	33	93	
Concordo totalmente	1	1	2	2	9	5	17	14	9	33	93	

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q16 e Q23:

Tabela 13 - Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q23

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinária e Ordinária	Kendall's tau-b	,337	,080	3,949	,000
	Kendall's tau-c	,257	,065	3,949	,000
	Gamma	,467	,101	3,949	,000
	Spearman Correlation	,392	,093	4,066	,000 ^c

Fonte: O autor, 2012.

O $p - value \leq 0,05$ indica que há forte associação entre a variável Q16 e Q23.

E a correlação de Gamma 0,467, positiva substancial, sugerindo que quanto mais se ouviu falar da convergência das normas mais concorda que o incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

Sugerindo, ainda, que os gestores devem incentivar o servidor a participar dos programas de Especialização, Mestrado e Doutorado como meio capacitá-los às mudanças da profissão.

- Q16 - Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais;
- Q24 - A realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área;

Tabela 14 - Tabela cruzada variáveis Q16 e Q 24

Discordo totalmente	16 – Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.									Concordo totalmente	Total	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9			10
24 – A Realização 0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
de seminários 2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
regionais e 3	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
nacionais para 4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
tratar de temas 5	1	0	0	0	1	0	2	1	0	0	0	5
relacionados à 6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Contabilidade Aplicada ao Setor 7	0	0	1	0	0	0	2	0	0	0	1	4
Público ajuda a 8	0	0	0	0	1	1	2	5	2	1	1	12
adaptação às 9	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	7
mudanças que 10	0	0	1	1	4	3	9	7	6	29	60	
na área												
Concordo Totalmente												
Total	1	1	2	2	9	5	17	14	9	33	93	

Fonte: O autor, 2012.

A Tabela 15 abaixo demonstra a análise bivariada das variáveis Q12 e Q24:

Tabela 15 - Análise Bivariada das variáveis Q16 e Q24

		Valor	Erro padrão	Aprox. T ^b	Aprox. Sig.
Ordinária e Ordinária	Kendall's tau-b	,334	,079	4,039	,000
	Kendall's tau-c	,247	,061	4,039	,000
	Gamma	,465	,100	4,039	,000
	Spearman Correlation	,391	,092	4,058	,000 ^c

Fonte: O autor, 2012.

O $p - value \leq 0,05$ indica que há associação entre a variável Q16 e Q24.

Com $p - value \leq 0,05$ e correlação de Gamma 0,465 têm-se correlação positiva substancial, sugerindo que quanto mais se ouviu falar da convergência das normas mais se concorda que a realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

Sugerindo, ainda, que as autoridades devem promover a realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Pública para divulgar a convergência.

Na subseção seguinte serão analisadas as variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*.

3.2.3 Variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e Disclosure

A Tabela 16 foi elaborada para demonstrar os resultados obtidos a partir da análise das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*.

Tabela 16 – Análise das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*

Questão	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de resposta - frequência (Percentual válido)											Média	Desvio padrão
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Q32	93	1	1	1	3	6	0	13	10	13	24	9	10	6,92	2,31
Q32 (%)			1,1%	1,1%	3,2%	6,4%	0,0%	13,8%	10,6%	13,8%	25,5%	9,6%	10,6%		
Q33	93	1	1	1	1	2	0	5	4	9	12	10	48	8,46	2,21
Q33 (%)			1,1%	1,1%	1,1%	2,1%	0,0%	5,3%	4,3%	9,6%	12,8%	10,6%	51,1%		
Q34	93	1	13	3	4	1	2	10	6	7	7	6	35	6,55	3,69
Q34 (%)			13,8%	3,2%	4,3%	1,1%	2,1%	10,6%	6,4%	7,4%	7,4%	6,4%	37,2%		
Q35	93	1	8	3	2	2	2	7	6	3	10	10	40	7,34	3,35
Q35 (%)			8,5%	3,2%	2,1%	2,1%	2,1%	7,4%	6,4%	3,2%	10,6%	10,6%	42,6%		
Q36	93	1	3	2	2	1	2	6	3	6	10	8	50	8,16	2,75
Q36 (%)			3,2%	2,1%	2,1%	1,1%	2,1%	6,4%	3,2%	6,4%	10,6%	8,5%	53,2%		
Q37	93	1	3	2	1	2	1	4	5	15	10	9	41	7,95	2,62
Q37 (%)			3,2%	2,1%	1,1%	2,1%	1,1%	4,3%	5,3%	16,0%	10,6%	9,6%	43,6%		

Fonte: O autor, 2012.

Os resultados das variáveis Q32 a Q33 buscaram percepção a respeito dos conceitos e critérios para avaliação, mensuração e *disclosure* da depreciação, amortização e a exaustão.

A variável Q32, apresentou somatório de 70,1% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, afirmando conhecer os métodos e procedimentos de depreciação, amortização, exaustão de ativos. Sendo que 25,5%, dos respondentes afirmaram ter bom conhecimento,

mas não completo do assunto, marcando 8 na escala, seguido de 13,8%, que marcaram 5 na escala, ou seja, não ter convicção em informar a respeito, e outros 12,8%, que marcaram de 0 a 4 nas escala, afirmarem ter pouquíssimo ou nenhum conhecimento do tema. A variável apresentou média de 6,92 e desvio padrão de 2,31.

Contudo a variável Q33 relativa à questão a respeito se determinadas despesas por não gerarem desembolsos imediatos, por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões, que afetam o saldo patrimonial, devem ser avaliadas, mensuradas e evidenciadas apresentou alta média de 8,46 e desvio padrão baixo de 2,21, com mais de 51,1% dos respondentes afirmando concordar plenamente com a assertiva.

Da análise dos resultados destas variáveis Q32 e Q33, observa-se que a maior parte dos respondentes está propensa a concordar ter o pleno domínio dos conceitos, apesar destes não executarem a tarefa em questão em sua rotina diária de trabalho, uma vez que até a edição da NBCT 16.9, esta prática contábil não era obrigatória para Contabilidade Aplicada ao setor Público.

Observa-se também que a análise feita por Piscitelli, Timbó e Rosa (2004), ao descrevem que a Contabilidade Pública não reconhece determinadas despesas por não gerar desembolsos imediatos, como por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões que afetam o saldo patrimonial, têm pouca força sobre a amostra uma vez que os respondentes concordarem fortemente com as orientações da obrigatoriedade aludidas pela NBCT 16.9, citado no item 1.3.3.1 da pesquisa.

Os resultados das variáveis Q34 a Q37 buscaram conhecer a percepção a respeito dos conceitos e critérios para avaliação, mensuração e *disclosure* dos Bens de Uso Comum do Povo.

A variável Q34, apresentou média de 6,55 e desvio padrão de 3,69, o somatório de 65,8% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, afirmando acreditar que os Bens de Uso Comum do Povo (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser avaliados, mensurados e evidenciados. Contudo apresentou 13,8% discordando plenamente, marcando 0 na escala da pesquisa e somatório de 24% estando propensos a discordar, marcaram entre 0 e 4 na escala da pesquisa.

A variável Q35 apresentou somatório de 73,4% de respondentes que assinalaram, ente 6 e 10 na escala, com média de 7,34 e desvio padrão de 3,35. Destaca-se neste bloco, a partir desta variável, o significativo número de respondentes que marcaram 10 na escala. Nesta variável, Q35, 42,6% dos respondentes, então concordando plenamente que os bens do

patrimônio histórico, artístico e cultural (bens de domínio público), devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.

A variável Q36 apresentou somatório de 81,9% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, com média de 8,16 e desvio padrão de 2,75. Seguindo a variável anterior, no significativo número de respondentes que marcaram 10 na escala, nesta variável, 53,2% dos respondentes, então concordando plenamente que os equipamentos militares especializados devem ser avaliados, mensurados e evidenciados pela Contabilidade.

E a última variável, Q37, apresentou somatório de 85,1% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, com média de 7,93 e desvio padrão de 2,62. Também seguindo as anteriores no significativo número de respondentes que marcaram 10 na escala, nesta variável, 43,6% dos respondentes, então concordando plenamente que os bens devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos. Esta variável apresentou o maior somatório concordante, segunda maior média e o menor desvio padrão.

Da análise dos resultados destas variáveis, percebe-se na diferença de respostas e a sua análise pela estatística descritiva, que os respondentes desconhecem a definição completa de bens de usos comum do povo, como englobando todos os bens que foram no grupo, questionados, e que estes bens foram separados de forma analítica por questões pedagógicas de melhor assimilação por estes ao responderem-nas.

Quais sejam ruas, estradas, parques, praças, bens do patrimônio histórico, artístico e cultural, ou equipamentos militares especializados, todos, devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos conforme hoje orientado no Brasil pela NBCT 16.10, que segue a IPSAS17 e estudos como o de Rua (2010) e o de Pallot (1981 apud BARGUES, 1992).

Na subseção a seguir é apresentada a análise das variáveis relacionadas ao maior desafio ao sucesso da convergência.

3.2.4 Variável relacionada ao maior desafio ao sucesso da convergência

A seguir é apresentada a análise de conteúdo para a variável Q38, que buscou a analisar a percepção dos respondentes a respeito do maior desafio ao sucesso da convergência. A questão foi elaborada de forma aberta, afim de que o respondente pudesse expressar sua opinião sobre o tema.

Esperava-se com esta questão, que os respondentes pudessem entender quaisquer das questões, grupo ou até mesmo bloco de questões, antes colocadas na pesquisa, como sendo em sua opinião o maior desafio ao sucesso da convergência. Esperava-se também que os respondentes pudessem sugerir desafios não abordados pelo questionário enviado a fim de se alcançar o objetivo da pesquisa.

Para a análise desta variável foram considerados 88 dados válidos e 5 faltantes, perfazendo-se 94,6% da amostra. Os 5 faltantes relacionam-se à impossibilidade de identificar-se a natureza da resposta.

O conteúdo das respostas foi analisado e estes foram agrupados em categorias onde as unidades de código obtidas a partir da análise de conteúdo foram classificadas a fim de obter-se uma melhor compreensão da proximidade ou afastamento aos conteúdos das questões anteriormente abordadas e expressas na análise das variáveis Q8 a Q37 ou identificarem-se sugestões de novos desafios por parte dos respondentes.

A Tabela 17 demonstra as categorias criadas.

Tabela 17 - Análise das categorias ligadas ao maior desafio à convergência

CATEGORIAS	APONTADAS NAS QUESTÕES FECHADAS	(%)	NÃO APONTADAS NAS QUESTÕES FECHADAS	(%)	Total
Capacitação	35	39,77			35
Vontade Política			13	14,7	13
Resistência às mudanças	8	9,09			8
Bens públicos	5				5
Burocracia			3	3,4	3
Transparência			4	4,5	5
Cultura	4	4,5			4
Planejamento	1	1,1			1
Evidenciação	1	1,1			1
Enfoque patrimonial	1	1,1			1
Tecnologia da Informação			3	3,4	3
Mensuração	1	1,1			1
Compartilhamento de informação	6	6,8			6
Falta de Integração no país			1	1,1	1
Depreciação	1	1,1			1
Teoria do Pertencimento			1	1,1	1
Total	63	71,5	25	28,4	88

Fonte: O autor, 2012.

Da análise dos resultados às respostas à Q38, as categorias criadas que apresentaram proximidade com as questões apontadas no questionário, pelas variáveis Q8 a Q37, somaram-se 63 resultados ou 71,5% dos dados válidos e 25 categorias não apresentaram proximidade com as questões fechadas do questionário ou 28,4% dos dados válidos. Os pontos não observados no questionário podem ser objeto de estudos mais aprofundados.

Dos 63 resultados, 41 ou 65% destes, demonstraram proximidade aos desafios levantados dos processos internos, como sendo o maior desafio a ser superado para o sucesso da convergência da Contabilidade Aplicada ao setor público às normas internacionais.

Destes 41 resultados, observou-se que a maior parte, 35 respondentes, ou 85,4% de todos os dados válidos, percebeu na capacitação dos servidores sobre o processo de mudança, o maior desafio a ser superado.

A alusão à capacitação, por sua vez, foi descrita da seguinte forma:

- Valorização e especialização do profissional da Contabilidade (Respondente 26);
- Disseminação e esclarecimentos das regras de convergência às referidas normas (Respondente 27);
- Ensino e Pesquisa, inclusive os treinamentos específicos. (Respondente 18);
- O seu real entendimento pelos que irá aplicá-la. (Respondente 28);
- Vou resumir em apenas duas palavras: “divulgação e conscientização”. (Respondente 26),(destaque do respondente);
- Convencimento das vantagens de uma migração. (Respondente 31);
- Capacitação dos seus servidores. (Respondente 36);
- É promover o conhecimento para capacitar do pessoal, não só contadores, mas de todos os profissionais que atuam no setor público (Respondente 69).

O quantitativo de respondentes que salientaram, que o maior desafio a ser superado relaciona-se com o compartilhamento das informações por setores que destas munem a Contabilidade para suas atividades, fez um total de 6,8% da amostra, com 6 respondentes. Destaquem-se a colocações que se seguem:

- Rapidez da informação (Respondente 23);

- Abertura total das informações e publicidade de todos os atos e fatos referentes ao assunto. (Respondente 12);
- A informação para elucidar as questões. (Respondente 51);
- Romper a resistência de alguns setores governamentais acerca da convergência, contudo, muitas dessas resistências não são desarrazoadas nem despropositadas. (Respondente 44);
- Conscientização de todos os setores para as alterações que serão necessárias para as adaptações de forma correta. (Respondente 66);

Dos 63 resultados das categorias com proximidade às questões apontadas no questionário, 14 ou 15,9% destes, demonstraram proximidade a temas de ordem cultural, como sendo o maior desafio a ser superado.

Destes 14 resultados, observou-se que a maior parte, 8 respondentes, ou 9,09% de todos os dados válidos, percebeu na resistência dos servidores a aderir ao processo de mudança, o maior desafio a ser superado.

A alusão foi descrita em termos como:

- A resistência às mudanças (Respondente 34);
- Vencer a inércia (Respondente 58);
- A acomodação (Respondente 57);
- Motivação das pessoas (Respondente 33);
- O conservadorismo (Respondente 90);

Destaque-se ainda a colocação do respondente “62” que além de salientar a mudança comportamental dos servidores alude à mudança de mesmo gênero para os gestores públicos que não dão, segundo ele, a devida importância ao enfoque patrimonial, motivada pela resistência gerada pela dificuldade na adoção de uma nova linguagem gerencial qual seja diferente a que estão acostumados, que é a orçamentária:

Mudança de cultura interna a começar pelos profissionais contábeis e depois pelos gestores, que por ignorância, não vêem importância para o patrimonial. O que importa para eles é o orçamento e outra linguagem imposta pode ser considerada dificuldade inventada. (Respondente 62)

O respondente que salientou, além da menção do respondente acima (62), a dificuldade na utilização do enfoque patrimonial, como o maior desafio a ser superado foi um

respondente, “mensurar o patrimônio e estabelecer regimes de competência”. (Respondente 41);

Também um respondente (1,1% dos respondentes), salientou que o planejamento pode ajudar a mitigar as dificuldades advindas do processo.

Ainda dentre os 14 resultados, observou-se que 4 respondentes, ou 4,5% de todos os dados válidos, perceberam na cultura dos servidores, o maior desafio a ser superado, cite-se:

- Vencer a cultura atual dos servidores (Respondente 43);

A respeito da proximidade com os desafios levantados de avaliação, mensuração e *disclosure*, esta apresentou 8 respondentes, ou 9,09% do total dos 88 dados válidos.

O tema depreciação, amortização e exaustão foi citado por 1 respondente ou 1,1 % dos respondentes, em:

- Treinar os servidores e oferecer programas de computador para depreciação, exaustão e amortização. (Respondente 93);

Por sua vez os Bens de Uso Comum do Povo por 4 dos respondentes ou 4,5% destes. Vide abaixo, algumas citações:

- Estruturação e sistematização dos controles de bens patrimoniais, dívida, precatório, arrecadação e demais áreas de gestão dos recursos públicos.(Respondente 86);

E o desafio presente na mensuração, avaliação e *disclosure*, por 3 respondentes ou 3,4% dos 88 dados válidos, presentes em:

- Estabelecer parâmetros uniformes de mensuração dos resultados. (Respondente 73);
- Evidenciação Patrimonial. (Respondente 50);
- Mensuração e avaliação dos bens públicos por não existirem estruturas para esse trabalho. (Respondente 77);

Da análise dos resultados dos respondentes que perceberam que o grande desafio ao sucesso da convergência, não era um daqueles descritos nas variáveis Q8 a Q37, e sugeriram desafios não abordados pelo questionário enviado, foi observado que estes, se somaram 25 respondentes ou, 28,4% dos 88 dados válidos.

Da análise de conteúdo das sugestões dos respondentes, foram criadas categorias, quais sejam Vontade Política, Burocracia, Transparência, Tecnologia da Informação, Falta de Integração no País e Teoria do Pertencimento.

Destes respondentes, a maior parte, 13 deles, ou 14,7% dos dados válidos fez menção à vontade política. Foram relacionados a esta unidade de código termos como gestores, administração (Respondente 30 e 37), decisão, e política (Respondente 10) Buscou-se, também, a esta unidade de código, relacionar o conteúdo das respostas que mencionassem o não uso por parte dos gestores, da informação gerencial produzida pela Contabilidade para a tomada de decisões no governo, seja por desconhecimento técnico ou desinteresse. A estes se seguem as colocações:

- A Administração Pública deveria ser profissional e não política, mas como não é possível hoje, acabamos com dificuldade para implementar as melhorias necessárias. (Respondente 37);
- Reconhecer que a Contabilidade Pública não é formalidade e sim útil para decisão estratégica. (Respondente 35);
- Vontade política. (Respondente 67) ;
- Os gestores (Respondente 60);
- A visão técnica da gestão (Respondente 80);
- A política no setor público. (Respondente 91);

Destaque-se ainda a citação de que o maior desafio está em “fazer com que os gestores públicos utilizem as informações da Contabilidade para tomada de decisão, concomitantemente, com as informações advindas dos orçamentos”. (Respondente 61); e “eliminar a corrupção dos administradores”. (Respondente 61).

Sobre o tema, Wesberry (1995) cita que muitas das decisões financeiras importantes se tomam com base nas realidades políticas, e não na análise cuidadosa de seus impactos futuros.

Outra razão pode advir da Teoria dos Ciclos Políticos orçamentários (*political budget cycles theory*), presente em Nordhaus (1975), versa que os tomadores de decisão preocupam-se em demonstrar sua competência administrativa no curto prazo com vistas ao processo eleitoral e, conseqüentemente, deixam de lado a evidenciação do patrimônio segundo os princípios fundamentais de Contabilidade.

Para a categoria de código Tecnologia da Informação foram relacionados conteúdos como, sistemas corporativos, sistemas informatizados e sistemas de gestão. Estes respondentes, somaram-se 3, ou 3,4% dos dados válidos. Para esta categoria citem-se as colocações:

- Uma maior preocupação dos governos em relação à Contabilidade. Um exemplo é o SIAFE e o SIAFEM, que são programas de banco de dados gerados em emuladores antigos e obsoletos. Os governos não conseguem resolver isso, imagine ter uma Contabilidade moderna, segue a esperança em dar certo. (Respondente 74);
- A implantação efetiva de sistemas corporativos - eficientes e eficazes - de mensuração de custos administrativos, e relacionados aos bens e serviços produzidos pela Administração Pública, inclusive esforços relacionados à receita tributária. (Respondente 25);
- O maior desafio é avançar no setor da tecnologia da informação, ou seja, é necessário um sistema informatizado integrado com outros que gerem informações necessárias para a Contabilidade; e mais o desenvolvimento de um sistema modelo de custos para gerar informações para tomada de decisões e levantamento do resultado econômico. (Respondente 17);

A alusão, por servidores respondentes, ao termo Burocracia foi feita por 3 respondentes, perfazendo ou 3,4% dos destes:

- Burocracia, Normatização e Coordenação (Respondente 52);
- Burocracia (Respondente 64);

O termo é pejorativamente usado, significando uma administração com muitas divisões, regras, controles e procedimentos redundantes e desnecessários. Para Merton *apud* Chiavenato (2003), há disfunções da Burocracia na: internalização das regras e apego aos regulamentos, no excesso de formalismo e papel, na resistência à mudanças, e na superconformidade às rotinas e aos procedimentos.

Contudo o mesmo autor Chiavenato (2003), cita que o pensamento weberiano, do criador da burocracia, esta é exatamente o contrário, sendo a organização eficiente por excelência e para conseguir esta eficiência, a burocracia precisa detalhar antecipadamente e nos mínimos detalhes como as coisas devem acontecer.

Para a categoria que fez alusão à Transparência, esta foi feita por 4 respondentes, sendo 4,5% da amostra, cite-se:

- Acredito para dar certo nos quatros pilares transparência, profissionalismo, disciplina e ética (Respondente 76);
- Transparência (Respondente 45);
- A transparência (Respondente 31);
- Transparência (Respondente 11);

Matias (2005) fala da transparência na prática da democracia no Brasil que se tem manifestado, entre outros aspectos, pela demanda da sociedade por mais ética e transparência na condução dos negócios públicos.

O autor ainda, Matias (2005), alude a que a priorização da transparência na gestão do setor público, surge como uma ação imprescindível busca da transparência na administração pública.

Entende-se da abordagem dos respondentes ao tema, corrobora com a idéia que a transparência do Estado se efetiva por meio do acesso do cidadão à informação governamental, o que torna mais democráticas as relações entre o Estado e a sociedade civil.

Para a categoria Teoria do Pertencimento, a alusão foi feita por 1 respondente, a a saber:

- Teoria do Pertencimento (Respondente 88)

O respondente em questão alude à necessidade das pessoas serem ouvidas no processo de construção do conhecimento ou na elaboração das atividades em que este seja partícipe.

Feijó (2008, p. 13), fala a respeito da Teoria do Pertencimento:

[...] Temos dito no grupo, principalmente o Professor Francisco Ribeiro, que aplicamos o que identificamos como a teoria do pertencimento. Ou seja, nada é novo. Mestres como Max Weber já tratavam disso e, mais recentemente, outras também tratam dessa teoria que muito resumidamente diz o seguinte: se quisermos implantar um processo de mudança, as pessoas que vão participar deste processo devem se sentir como integrantes, pertencentes a esse processo de mudança. Todos que estão envolvidos nessa construção estão buscando cada vez mais pessoas que venham participar, sejam indutores, debatam e discutam nos grupos técnicos. Às vezes aparecem pessoas com alguma idéia e dizem: "Por que você não faz assim ou assado? [...]"

[...] Acho que estamos conseguindo chegar na teoria do pertencimento, porque antes este era o manual da STN ou que a STN estava impondo. Não: este é um manual construído conjuntamente, agora com discussões técnicas e não com discussões oportunistas, Coisas do tipo: para o meu estado é melhor que isto não esteja assim, para o meu município isto é melhor assado, etc. Estamos discutindo o aspecto tecnicamente, que depois vai para suas instâncias políticas [...]"

A próxima subseção abordará a síntese da análise dos resultados.

3.3 Síntese da Análise dos Resultados

A seguinte questão norteou esse estudo: Qual a percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

Em decorrência dos resultados obtidos nesta pesquisa, é apresentada, a seguir, a síntese dos resultados obtidos da análise dos dados relativos à aplicação do questionário quanti-qualitativo com o escopo de se alcançar o objetivo da pesquisa. Este foi elaborado com 38 questões, das quais para as questões Q1 a Q37 foi realizado a análise exploratória dos dados e a análise de conteúdo para a questão Q38.

A Tabela 18 demonstra a síntese dos resultados relativos aos fatores individuais.

Tabela 18 - Síntese dos resultados relativos aos fatores individuais

Questão	Descrição		
		Resultados	Porcentagem
Q1	Formação	Contabilistas	90%
Q2	Faixa etária	41-50ano	42%
Q3	Sexo	masculino	67%
Q4	Formação máxima	Especialistas	34%
Q6	Área de Atuação	Contabilidade	29%

Fonte: O autor, 2012.

Da análise do perfil dos respondentes, desconsiderando-se os dados faltantes, pôde-se observar que de 90%, é formada de contabilistas, entre Contadores e Técnicos em Contabilidade. A amostra foi composta por 67% de pessoas do sexo masculino, e 33% do sexo feminino. A faixa etária dos respondentes que teve o maior número de representantes foi a de 41 a 50 anos, com 42% dos respondentes. Quanto ao nível de formação máxima evidenciou-se que, na amostra, a maior parte, formada por 34% desta, é formada por especialistas, com a soma de todos os pós-graduados perfazendo a monta de 61% dos respondentes, demonstrando que estes têm buscado na academia o aperfeiçoamento necessário ao exercício de suas funções profissionais.

A maior parte, 29% do total, atua na Contabilidade, 26% Auditoria, controle somaram 16%, execução somaram 12%, em planejamento 2%, informações gerenciais 4% e outras atividades 11% do total dos respondentes.

Da análise das variáveis relacionadas aos desafios de ordem cultural, pôde-se observar que para a variável Q7, avaliadora do hábito da leitura de temas ligados à matéria,

apresentou média de 6,57 e desvio padrão de 2,42, onde mais de 68% dos respondentes disseram ter bom hábito de leitura do tema.

A Tabela 19 demonstra a síntese dos resultados relativos aos desafios de ordem cultural.

Tabela 19 - Síntese dos resultados relativos aos desafios de ordem cultural

Questão	Conteúdo	Média	Desvio Padrão
Q7	Você lê jornais, revistas, sites ou artigos científicos que abordam assuntos sobre Economia, Contabilidade ou Finanças Públicas	6,57	2,42
Q8	É aplicável, no Brasil, a adoção do princípio de competência para a Contabilidade Pública	7,22	3,34
Q9	No Brasil o regime misto se aplica ao Orçamento e à Contabilidade Pública.	5,45	3,91
Q10	Com a adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público o enfoque patrimonial permitirá aos gestores a melhoria do processo decisório	7,76	2,67
Q11	É arriscado para a Contabilidade Pública do Brasil perder sua autonomia na convergência às normas internacionais	4,29	3,42
Q12	O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho	3,15	3,32
Q13	Neste processo de mudanças, as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas.	7,04	3,06
Q14	Seu órgão utiliza o plano de contas único da Administração Pública brasileira	6,15	3,83
Q15	A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona	9,05	2,02

Fonte: O autor, 2012.

As variáveis Q8 e Q9 foram analisadas conjuntamente. A variável Q8 apresentou média de 7,22 e desvio padrão 3,34, com 72,3%, marcando entre 6 e 10 na escala.

A variável Q9 apresentou média 5,45 e desvio padrão 3,91, com 27,7% dos respondentes afirmando que o regime de caixa e competência aplica-se à Contabilidade Pública (concordo plenamente), 18,1% (não concorda ou discorda) e 21,3% afirmando não ser aplicável ambos os regimes para a Contabilidade Pública (discordo plenamente).

Da análise conjunta percebe-se um desafio evidente ao sucesso da convergência brasileira às normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, donde os servidores não apresentam segurança no domínio do conceito aplicação exclusiva do princípio da competência à Contabilidade Pública, demonstram não estar par da convergência ou mesmo não aplicar exclusivamente o princípio da competência à Contabilidade Pública, ainda que a legislação desde 2007 (Resolução CFC n °1111/07), o Estudo IFAC 14 e ainda assim o instruir.

A análise da variável Q10, corrobora com o acima exposto, por também ter demonstrado número expressivo de concordância plena (concordo totalmente) na ordem de 41,5%, na assertiva que o enfoque patrimonial permite aos gestores a melhoria no processo decisório. Percebendo tais respondentes que uso do exclusivo do princípio da competência aplicado à Contabilidade Pública é gerencialmente melhor para a tomada de decisões pelos gestores públicos. Cite-se a Resolução CFC 1367/11 que alterou Resolução CFC nº 1.111/07.

Da análise das variáveis Q11 a Q15 demonstram a análise ligadas às questões culturais sobre a percepção de ameaças ao bom andamento do trabalho e ao planejamento como auxílio ao processo de convergência e sobre o uso do plano de contas único, observou-se que:

Para a variável Q11, 51% dos servidores responderam entre 0 e 4 na escala, entendendo que as mudanças advindas da convergência aos padrões internacionais não levariam a perda da autonomia da Contabilidade brasileira. Com média de 3,15 e desvio padrão de 3,32 a variável Q12, somou 57,4% dos servidores que responderam entre 0 e 4 na escala, entendendo que a convergência não ameaça o bom andamento do trabalho do servidor. Corroborando com estudos de Hofstede (1980), Gray (1988) e Zeff (2007) pode-se considerar que os brasileiros, são avessos ao risco.

A variável Q13, apontou que 74,2% de respondentes, responderam entre 6 e 10 na escala, acreditando assim que as incertezas e surpresas advindas do processo podem ser minoradas através do planejamento do processo de convergência. A variável apresentou média de 7,04 e desvio padrão 3,06.

Para a variável Q14, 55,6% dos servidores responderam entre 6 e 10 na escala, ou que seu órgão usa o plano de contas único. Outros 17%, marcaram 5 na escala e 27,4% disseram que o órgão não usa o plano de conta Único da Administração Pública. A variável apresentou média de 6,15 e desvio padrão de 3,83. Abstrai-se da análise da variável que os servidores não são unânimes em afirmar que o órgão em que trabalham já utiliza o plano de contas único para a Administração Pública.

A variável Q15, maior média da pesquisa, a de 9,05 e desvio padrão de 2,02%, e um total de 92,4% de respondentes, marcando entre 6 e 10 na escala, que entenderem que a adoção do plano de contas único facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade.

A conclusão do grupo de desafios de ordem cultural é que:

Há uma visão distorcida da realidade por parte dos respondentes a respeito do uso do enfoque patrimonial pela Contabilidade Pública;

Que a convergência não ameaças o bom andamento do trabalho dos servidores;

Que a convergência não leva à perda da autonomia da Contabilidade brasileira e que o planejamento pode auxiliar no processo de convergência;

E ainda que não são unânimes em afirmar que seu órgão usa o plano de conta único para a Administração Pública, contudo de forma quase unânime, acreditam que o uso do plano de contas único é capaz de facilitar a divulgação das informações contábeis.

Da análise das variáveis relacionadas aos desafios nos processos internos, observa-se na Tabela 20:

Tabela 20 - Síntese da análise das variáveis relacionadas aos desafios nos processos internos

Questão	Conteúdo	Média	Desvio Padrão
Q16	Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais.	7,89	2,14
Q17	Em que grau você tem acompanhado as mudanças ocorridas na Contabilidade Pública advindas do processo de convergência das normas	6,31	2,85
Q18	Seu conhecimento dos prazos para a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	6,72	2,94
Q19	Seu conhecimento das alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012	6,15	2,99
Q20	O impacto na rotina de seu trabalho devido a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público será:	6,60	2,44
Q21	Se as Instituições de Ensino Superior tem o papel de facilitar o processo de convergência.	8,17	2,50
Q22	O apoio a programas de Educação Continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade Pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	8,47	2,41
Q23	O incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.	8,66	2,43
Q24	A realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área	8,89	1,99
Q25	Muitas informações necessárias para o sucesso do seu trabalho são geradas em departamentos de outros órgãos, diferentes do que você trabalha.	7,79	2,68
Q26	A abertura das informações dos setores além do seu são fundamentais para a qualidade das informações que você gera.	8,63	1,99
Q27	Suas ações no trabalho, são apoiadas exclusivamente nos aplicativos (sistemas informatizados) usados pela Contabilidade	6,92	3,09
Q28	A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas para seu desempenho.	8,47	2,04
Q29	A principal função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, cabendo a ela gerar informações para tomada de decisões.	8,86	1,64
Q30	A informação que você precisa para trabalhar: está disponível, chega de maneira oportuna e é confiável.	5,94	2,26
Q31	A informação que você gera é usada na tomada de decisões importantes do governo.	6,67	2,82

Fonte: O autor, 2012.

Da análise das variáveis Q16 a Q20, tem-se que a Q16 apresentou somatório de 83% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, 0%, nenhum respondente afirmou não ter ouvido falar do tema. Média de 7,89 e desvio padrão de 2,14.

As variáveis, Q17 a Q20, apresentaram resultados semelhantes em relação a médias e desvio padrão, respectivamente (6,31 e 2,85 – 6,72 e 2,94 – 6,15 e 2,99 e 6,60 e 2,44), bem como ao somatório dos que concordaram com as assertivas, destacando-se:

Da análise conjunta dos resultados observa-se que apesar de todos terem ouvido falar da convergência (respostas à variável Q16), apenas um quarto dos respondentes tem acompanhado a fundo o processo e que em torno de um quinto desonhecem o grau de impacto em sua rotina de trabalho.

Entende-se ainda, que todos concordam que a divulgação sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, nos processos e rotinas de trabalho tem sido feita, porém de forma incompleta ou que nem todos os respondentes se aprofundaram sobre o tema.

Da análise das variáveis Q21 a Q24, também apresentaram resultados semelhantes em relação a médias e desvio padrão, neste grupo com médias particularmente altas e desvios padrão baixos, descritos respectivamente (8,17 e 2,50 – 8,47 e 2,41 – 8,66 e 2,43 - e 8,89 e 1,99).

Extrai-se também, que para a maior parte dos respondentes, em torno de 80% destes, que marcaram entre 6 e 10 na escala, que a divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos é fundamental para se superar os desafios da convergência, corroborado pelos trabalhos de Cardoso, Souza e Almeida (2006), Fahl e Manhani (2006) e Wong (2006).

Da análise das variáveis, Q25 e Q26 também apresentaram médias altas de 7,79 e 8,63 respectivamente e desvio padrão de 2,68 e 1,99 respectivamente. Ainda a variável Q25, apresentou somatório de 79,7% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, e a variável Q26 apresentou somatório de 91,5% de respondentes, entre 6 e 10 na escala.

Com média alta e baixo desvio padrão observou-se que quase a totalidade dos respondentes concorda que o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passa pelo aludido por Silva (2009) e Wesburry (1995) no que tange à que a abertura das informações dos setores é fundamental para a qualidade das informações geradas pela Contabilidade, logo sendo improdutiva a resistência dos outros setores ao acesso às suas informações.

Outrossim, corrobora-se com a abordagem de O'farrell e Allen (2003).

Da análise das variáveis Q27 a Q31, tem-se que a Q27 apresentou média de 6,92 e desvio padrão de 3,09. A variável, apresentou somatório de 62,7% de respondentes, entre 6 e 10 na escala. Tal resultado demonstra a pouca segurança do grupo de respondentes sobre ao tema, em diferenciar a função dos sistemas informatizados em apóio à Contabilidade.

As variáveis, Q28 e Q29 com médias, respectivamente (8,47 e 2,04 – 8,86 e 1,64). Observa-se que os respondentes, em sua maioria têm segurança no conceito da Teoria da Contabilidade, em que a Contabilidade é a Ciência que estuda o patrimônio da Entidade, e que sua função maior é a oferta de informações aos que destas informações necessitam.

Todavia a expressão do resultado da variável Q27 denota que há respondentes ainda, e em sua maior parte, pois somente 35,1% destes, responderam efusivamente, com 10 na marcação da escala, concordo plenamente, que não há uma separação entre a ferramenta, para tratar e processar os dados, dos sistemas informatizados e a ciência da Contabilidade. Outrossim, para esta variável 13,8% dos respondentes ficaram indecisos e 4,3% discordaram completamente da assertiva. Daí, evidenciar-se que o tema da separação conceitual dos sistemas informatizados e a Contabilidade seja um desafio a ser superado.

As variáveis Q30 e Q31 apresentaram média de 5,94 e desvio padrão de 2,26. A variável apresentou média de 6,67 e desvio padrão de 2,82, com a maior parte dos respondentes, com somatório de 68,1%, marcando entre 6 e 10 na escala.

Da análise dos resultados das variáveis Q30 e Q31, e principalmente da variável Q30, extrai-se que o abordado por Wesberry (1995) e Silva (2004), quanto a que com demasiada frequência, a informação financeira: ou não está disponível, ou não chega de maneira oportuna, ou não é confiável ou ainda não é usada na tomada de decisões importantes do governo

Entendendo-se que os servidores respondentes da pesquisa, ao demonstrar incerteza de resposta que:

- Há a possibilidade de se gerar informações contábeis sem a plena convicção de que os dados lançados nos sistemas informatizados ou analisados manualmente, oriundos de outros órgãos não sejam plenamente confiáveis, ou cheguem no tempo assado para a devida análise ou não estejam disponíveis para a Contabilidade.
- Os dados gerenciais pela Contabilidade daí, gerados não sejam utilizados para a tomada de decisões importantes pelo governo.

Evidencia-se na discordância da assertiva e grande incerteza da disponibilidade e confiança na informação para a Contabilidade trabalhar os dados, um desafio ao sucesso da convergência da Contabilidade Aplicada ao setor Público às normas internacionais.

A conclusão do grupo desafios nos processos internos é que:

Todos os respondentes ouviram falar da convergência, todavia em torno de 20% tem acompanhado a fundo o processo e que em torno de 25% desonhecem o grau de impacto em

sua rotina de trabalho, o resultado pode denotar que a divulgação sobre as mudanças propostas, prazos e impactos, nos processos e rotinas de trabalho tem sido feita de maneira incompleta ou que nem todos os respondentes se aprofundaram sobre o tema.

Por volta de 80% dos respondentes sugerem que a divulgação e conscientização sobre as mudanças propostas, prazos e impactos é fundamental para se superar os desafios da convergência.

Sugere-se que a abertura das informações dos setores é fundamental para a qualidade das informações geradas pela Contabilidade;

Sugere-se que há um desvio da realidade quanto ao tema da separação conceitual dos sistemas informatizados e a Contabilidade.

E sugere-se que há dúvidas se a informação que a Contabilidade precisa para trabalhar ou está totalmente disponível, ou é confiável ou chega de maneira oportuna.

E se as informações geradas pela Contabilidade são usadas para a tomada de decisões importantes no governo.

Da análise das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*, observa-se na Tabela 21 abaixo:

Tabela 21 - Síntese das variáveis relacionadas aos desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure*

Questão	Conteúdo	Média	Desvio Padrão
Q32	Em que grau você conhece os métodos e procedimentos de depreciação, amortização, exaustão de ativos.	6,92	2,31
Q33	Determinadas despesas por não gerarem desembolsos imediatos, por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões, que afetam o saldo patrimonial, devem ser avaliadas, mensuradas e evidenciadas.	8,46	2,21
Q34	Os Bens de Uso Comum do Povo (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	6,55	3,69
Q35	Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural (bens de domínio público), devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	7,34	3,35
Q36	Os equipamentos militares especializados devem ser avaliados, mensurados e evidenciados.	8,16	2,75
Q37	Os bens devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos.	7,95	2,62

Fonte: O autor, 2012.

Da análise dos resultados variáveis Q32 a Q33, tem-se que a variável Q32, apresentou somatório de 70,1% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, e a variável Q33 apresentou alta média de 8,46 e desvio padrão baixo de 2,21, com mais de 51,1% dos respondentes afirmando concordar plenamente com a assertiva.

Da análise dos resultados destas variáveis, observa-se que a falta de pleno domínio dos conceitos por parte dos respondentes, deve ligar-se ao fato do respondente não executar a

tarefa em questão em sua rotina diária de trabalho, apesar de concordar, com alta média, que a depreciação, amortização e exaustão devem ser feitas. A prática não era obrigatória até a edição da NBCT 16.9.

A variável Q34, apresentou média de 6,55 e desvio padrão de 3,69, e somatório de 65,8% de respondentes, entre 6 e 10 na escala, 13,8% discordando plenamente, marcando 0 na escala da pesquisa e somatório de 24% daqueles que discordando gradativamente, marcaram entre 0 e 4 na escala da pesquisa.

Da análise dos resultados das variáveis Q35 a Q37, percebe-se na diferença de respostas e a sua análise pela estatística descritiva, que os respondentes desconhecem a definição completa de bens de usos comum do povo, como englobando todos os bens que foram no grupo. Logo na opinião dos respondentes, todos, devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos conforme hoje orientado no Brasil pela NBCT 16.10 e a literatura estudada.

Da síntese da análise das variáveis relacionadas à questão do maior desafio maior ao sucesso da convergência tem-se que, as categorias criadas que apresentaram proximidade aos temas levantados pelas variáveis Q8 a Q37, somaram-se 63 resultados ou 71,5% dos dados válidos e 25 resultados ou 28,4% apresentaram sugestões que não foram abordadas na parte fechada do questionário.

- Destes 63 resultados, 41 ou 46,5% destes, demonstraram proximidade aos desafios levantados dos processos internos, sendo a maior parte, 35 respondentes, ou 39,77% percebeu na capacitação dos servidores sobre o processo de mudança, o maior desafio a ser superado. O compartilhamento das informações fez um total de 6,8% da amostra, com 6 respondentes.

- Também 14 ou 15,9% destes, demonstraram proximidade à temas de ordem cultural, como sendo o maior desafio a ser superado. A maior parte, 8 respondentes, ou 9,09%, percebeu na resistência dos servidores a aderir ao processo de mudança. Um respondente a dificuldade na utilização do enfoque patrimonial. Também um respondente (1,1% dos respondentes), salientou que o planejamento pode ajudar a mitigar as dificuldades advindas do processo. Ainda que 4 respondentes, ou 4,5% de perceberam na cultura dos servidores, o maior desafio a ser superado.

- A proximidade com os desafios levantados de avaliação, mensuração e *disclosure*, apresentou 8 respondentes, ou 9,09%. O tema depreciação, amortização e exaustão foi citado por 1 respondente ou 1,1%. Os Bens de Uso Comum do Povo por 4 dos

respondentes ou 5,6% destes. E a mensuração e avaliação por 3 respondentes ou 3,4% dos 88 dados válidos, presentes;

- Dos 25 respondentes ou, 28,4% que perceberam que o grande desafio ao sucesso da convergência, não era um daqueles descritos nas variáveis Q8 a Q37, e sugeriram desafios não abordados pelo questionário enviado, foi observado que estes, se somaram, a maior parte, 13 deles, ou 14,7% dos dados válidos fez menção à vontade política. Para a categoria de código Tecnologia da Informação, somaram-se 3, ou 3,4% dos dados válidos. Para a categoria com alusão à Burocracia, 3 respondentes. Para a categoria que fez alusão à Transparência, 4 respondentes, sendo 5,6% da amostra. E Para a categoria Teoria do Pertencimento, a alusão foi feita por 1 respondente.

E, por fim, da análise bivariada das variáveis sugere-se que:

- Quanto menos se concorda com a aplicação do princípio de competência para Contabilidade Pública mais se acredita que a convergência ameaça o bom andamento do trabalho;

- Quanto mais se concorda que o planejamento diminui as incertezas mais se concorda que o plano de contas único facilitara o entendimento das informações geradas pela Contabilidade;

- Quanto mais se ouviu falar da convergência das normas mais concorda que o apoio a programas de Educação Continuada, o incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade, e a realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

A próxima seção abordará as conclusões, recomendações e sugestões.

4 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

Esta pesquisa teve por objetivo verificar a percepção a percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A relevância do tema se dá devido à iminência da convergência das normas brasileiras às internacionais que demandará a superação de desafios na revisão dos procedimentos de execução orçamentária, revisão do fluxo de informações dos elementos patrimoniais, na plena adoção do enfoque patrimonial, mudanças culturais, nos processos internos e desafios de mensuração, avaliação e *disclosure*, para o sucesso a convergência. Além de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa sobre o ensino da Contabilidade no Brasil, em especial da Contabilidade pública.

4.1 Conclusões

Esta pesquisa alcançou seus objetivos. Quanto ao objetivo geral, o de analisar a percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como consequência do alcance dos objetivos intermediários, que também foram alcançados, como se demonstra:

1. Foi alcançado o objetivo intermediário quanto à análise da percepção dos desafios nos processos internos, haja vista que:

Verifica-se na pesquisa que o maior desafio a ser superado é o da capacitação dos envolvidos no processo, a respeito do que é a convergência aos padrões internacionais, dos prazos, e do impacto na rotina de trabalho, através da divulgação e da educação continuada, sejam dos servidores que atuam diretamente com a Contabilidade Pública como daqueles que suprem a Contabilidade de informações para a realização de sua missão, devendo fazê-lo com informações disponíveis, confiáveis, transparentes e de forma menos burocrática.

Observa-se que quanto mais se ouviu falar da convergência das normas mais concorda que o apoio a programas de Educação Continuada, o incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade, e a realização de seminários regionais e nacionais

para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área.

2. Foi alcançado o objetivo intermediário quanto à análise da percepção dos desafios de ordem cultural, donde:

Acredita-se também que a adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade, assim superando o desafio da conquista de uma mesma linguagem contábil para todas as esferas de governo se comunicar e evidenciar suas operações para seus usuários.

Observa-se que quanto mais se concorda que o planejamento contábil diminui as incertezas mais se concorda que o plano de contas único facilitará o entendimento das informações geradas pela Contabilidade.

Verifica-se um desafio ainda, na fragilidade do uso exclusivo do enfoque patrimonial para a Contabilidade Pública, seja por desconhecimento da legislação que assim o determina ou insegurança no tema de separação entre Contabilidade e Orçamento, ainda que se acredite ser gerencialmente melhor para a tomada de decisões pelo governo.

Observa-se que quanto menos se concorda com a aplicação do princípio de competência para a Contabilidade Pública mais se acredita que a convergência ameaça o bom andamento do trabalho.

3. Foi alcançado o objetivo intermediário quanto à análise da percepção dos desafios na mensuração, avaliação e evidenciação dos Bens de Uso Comum do Povo pela sua magnitude e novidade em se efetuar.

4. Foi alcançado o objetivo intermediário quanto à obtenção de sugestões para o sucesso da convergência, pois:

Acredita-se também, na opinião dos respondentes, que um dos desafios a serem superados está na vontade política dos gestores e administradores da coisa pública. Estes devem ser assessorados a fazerem uso das possibilidades que a Contabilidade oferece para a tomada de decisões importantes.

Outrossim que o uso da tecnologia da informação em toda sua dinâmica e potencialidade pode capacitar uma maior facilidade às operações da Contabilidade, da gestão e ao processo de convergência.

4.2 Recomendações

Os resultados sugerem e como melhorias para a área tema da pesquisa:

1. Quanto à educação continuada, que:

Os dirigentes atentem para a necessidade de se capacitar os servidores à medida que ocorre a convergência;

Os gestores incentivem o servidor a participar dos programas de Especialização, Mestrado e Doutorado como meio capacitá-los às mudanças da profissão;

As autoridades promovam a realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Pública para divulgar a convergência.

2. Quanto a ser esclarecido aos servidores, que:

O uso do enfoque patrimonial provenientes do advento da convergência não ameaça o bom andamento do seu trabalho;

A definição completa de bens de uso comum do povo, como englobando todos os bens abordados na pesquisa;

Se olvidem esforços em dirimir a visão distorcida da realidade por parte dos respondentes a respeito do uso do enfoque patrimonial pela Contabilidade Pública;

A convergência não ameaça o bom andamento do trabalho dos servidores e não leva à perda da autonomia da Contabilidade brasileira e que o planejamento pode auxiliar no processo de convergência;

Ao uso do plano de conta único para a Administração Pública no seu órgão;

4.3 Sugestões

A fim de contribuir com o desenvolvimento de pesquisas em Contabilidade, em especial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e buscando ampliar o conhecimento gerado com o presente trabalho, sugerem-se pesquisas que busquem evidenciar a percepção dos servidores públicos ao processo de convergência fora do setor da Contabilidade e também

com as sugestões levantadas pelos respondentes que não foram observados nas questões fechadas do questionário podem ser objeto de estudos mais aprofundados.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Cíntia de Melo. *Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional*. Dissertação de mestrado apresentada ao programa de mestrado da Faculdade de Administração e Finanças da universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

ALBUQUERQUE, C. M. VILLAGELIM, A. L. *Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro*. XII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, XI Prêmio Contador Geraldo de La Rocque, III Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro, 2010.

ALIJARDE, Isabel Brusca; JULVE, Vicente Montesinos. *La armonización de La contabilidad pública en el contexto internacional*. In: JORNADA DE CONTABILIDAD PÚBLICA UNIVERSIDAD DE LA RIOJA, 9, 2006, Logroño. Servicio de publicaciones, 2006. p.1-48. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1455358>>. Acesso em: 22 jul. 2011.

ALVES, Francisco José dos Santos. *Adesão do Contabilista ao código de ética da sua profissão: Um estudo empírico sobre percepções*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2005.

AMERNIC, J. CRAIG, R. *Reform of Accounting Education in the Post-Enron Era: Moving Accounting 'Out of the Shadows*. Abacus, Volume 40, Issue 3, pg. 342–378, October, 2004.

ANDRADE, Jesusmar Ximenes. *Má conduta na pesquisa em Ciências Contábeis*. Tese (doutorado)- Universidade de São Paulo, 125p. 2011.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão dos Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARGUES, J.M,Vela. *Concepto y Principios de Contabilidad Publica*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Valencia, 1992.

BARTON, A. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13(2), p. 219-235, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades - ABC (*activity based costing*) nas maiores empresas de santa Catarina. *Revista Contabilidade Finanças - USP*, São Paulo, n. 30, 2002, p. 7.

_____. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional*. Brasília: 2 ed., 1 reimp. – Brasília, 2009.

_____. BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 mar 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*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 abr. 1964. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 nov. 2010.

_____. BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 15 dez. 2010.

_____. PORTARIA MF Nº 184, de 25 agosto 2008. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público*. Diário Oficial da União. Brasília, DF. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 15 dez. 2010.

CADBURY Report. *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. London: Gee, 1992.

CAIADO, P. A Contabilidade Pública em Portugal e as normas da IFAC. *Revisores e Empresas* 24, 2004.

CAIADO, P. e SILVEIRA, O. Elaboração da prestação de contas intercalar nas entidades públicas - um contributo. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* 118, 2010

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. Relatório sobre programa, conteúdos e métodos de um curso de Teoria da Legislação. *Separata do Vol. LXIII do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, 1987.

CARDOSO, Jorge Luiz; SOUZA, Marcos Antonio de; ALMEIDA, Laura Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 3(3):275-284, set/dez 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. Revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COLISS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2 ed. Traduzido para o português por Lucia Simonini. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 1.111/07. *Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade*. Brasília 2007.

_____. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.121/08. *Aprova a NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2008.

_____. RESOLUÇÃO CFC n.º 1.132/08. *Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil*. Brasília, 2008.

_____. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.136/08. *Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão*. Brasília, 2008.

_____. Resolução CFC n.º 1.137/08. *Aprova a NBCT 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público*. Brasília, 2008.

DUBRIN, Andrew J. *Fundamentos do comportamento Organizacional*. São Paulo: Thompson, 2002.

FAHL, Alessandra Cristina. MANHANI, Lourdes P. de Souza. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da Contabilidade. *Revista de Ciências Gerenciais, Valinhos: Anhanguera*, v. 10, n. 12, p. 25-33, 2006.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade aplicada ao setor público: desafios e perspectivas da convergência aos padrões internacionais. *Cadernos da Controladoria*. Nova série Ano VIII, nº 4, 2008.

FELIX, Cláudia Lima. *Regime próprio de previdência e assistência social: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal*. 176 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, 2009.

FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. *Manual de elaboração de tese, dissertação e monografia*. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2004.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E.S. & BREDÁ, M.F.V. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HOFSTEDE, G. *Cultural and organizations: software of the mind*. Revised and expanded 2nd ed. New York: McGraw-Hill, 2005.

_____. *Culture and organizations. Intercultural cooperation and its importance for survival*. New York, McGraw-Hill, 1991.

_____. The business of the international business is cultural. *International Business Review*, v.3, no. 1, p.1-14, 1994.

_____. *Culture's consequence: comparing values, behaviors, across nations*. 2.ed. California: Sage, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 10 dez 2010.

_____. *Strategic Plan 2007-2010*. Disponível em <<http://www.ifac.org/About/StrategicPlan.php>>. Acesso em: 10 dez 2010.

_____. *International Accounting Standards Board. International Accounting Standard 16 - Property, Plant and Equipments*, 2003.

_____. *International Public Sector Accounting Standards Board. International Public Sector Accounting Standard 17 - Property, Plant and Equipments*, 2007.

_____. *BRIC Countries Express Commitment. A News Briefing from the International Federation of Accountants*, 2008.

_____. *Handbook of international education pronouncements*. New York: IFAC, 2009.

LIMA, Diana Vez de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. *As normas brasileira de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil*. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, v. 12. n. 2, p. 15 – 23, mai/ago. 2009.

LÓPEZ, Bernardino. *Manual de Contabilidad Pública*. Madrid: Ediciones Pirámide S/A, 1995.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994. 116p.

MARTY, F. TROSA, S. VOISON, A. *Publicado no International Review of Administrative Sciences no. 72, 2006*.

MAUTZ, R.K. *Monuments, mistakes and opportunities. Accounting Horizons*, June, p. 123-128, 1988.

_____. R.K. *Financial reporting: should government emulate business? Journal of Accountancy*, 152(2), p. 53-60, 1981.

MIERS, David R. & PAGE, Allan C. *Legislation, Sweet & Maxwell*, London, 1990.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada ao setor público*. Vestcom, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2008.

NORDHAUS, William D. *The Political Business Cycle. The Review of Economic Studies*, Vol. 42, No. 2, pp. 169-190, 1975.

O'FARRELL Hugh. ALLEN, Matthew and Turner, Ed. *Managing resources to deliver better public services*, London, National Audit Office Press, 2003.

ORRÚ, Mussolini. *Contabilidade Geral*. São Paulo: Scipione, 1990.

PASCHINI, Selma. *Estratégia: alinhando cultura organizacional e estratégia de recursos humanos à estratégia de negócio – a contribuição efetiva de recursos humanos para a competitividade do negócio*. Rio de Janeiro: Quality Mark, 2006.

PEREIRA, Jose Matias. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v12, n2 p1-17, abril/junho, 2005.

PINHEIRO, J. I. D., et. al. *Estatística Básica: a arte de trabalhar com dados*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RANGEON, Francois. *Reflexions sur l'effectivité du droit*. Center Universitaire de Recherches Administratives et Politiques de Picardie, 2003

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. *Brasil rumo aos padrões internacionais de Contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder*. 170 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, 2008.

RIBEIRO, J. F. *Abordagem para o ensino das IPSASs e normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: regras ou princípios?* XII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, XI Prêmio Contador Geraldo de La Rocque, III Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro, 2010.

RODRIGUES, Lúcia Lima; PEREIRA, Ana Alexandra Caria. *Manual de Contabilidade Internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team, 2004.

RODRIGUES, Willian Costa. *Estatística Aplicada*. 6 ed. Revisada e ampliada. Rio de Janeiro: Creative Commons Licence, 2008. Disponível em <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/br>.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. *Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração*. 3ª Ed. Ed. atlas, 2005. São Paulo.

RUA, S. *O controverso reconhecimento dos activos públicos face à actual situação conceptual da Contabilidade Pública em Portugal e Espanha*. Comunicação apresentada no XXIV Congresso Anual AEDEM, Santiago de Compostela, Espanha, 9-11 Junho. Pg. 14 (2010).

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004

_____. *Contabilidade Pública: Ênfase no Patrimônio X Questão da Legalidade*. Anais do Seminário Regional de São Paulo, SP, 2008.

_____. *Evolução, mudanças e desafios para a Contabilidade pública no Brasil*. Anais do X PROLATINO, Congresso internacional de Contabilidade do mundo latino. Uberlândia, MG, 2009.

_____. *O Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Anais do I seminário pernambucano de Contabilidade aplicada ao setor público I SPCASP. Paine 1, Recife, Abril de 2011.

SILVA, Maurício Corrêa da. Márcia Josienne Monteiro Chacon; Marcleide Maria Macedo Pederneiras; Jorge Expedito de Gusmão Lopes. Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em Ciências Contábeis. *Revista Contabilidade e Finanças*. v.15, n.36, São Paulo Sept./Dec. 2004.

TEIXEIRA, C. A harmonização internacional da Contabilidade Pública e o caso português. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas 11*, pp. 235-254, 2007.

TROMPENAARS, F & HAMPDEN-TURNER, C. *Riding the waves of culture. Understanding diversity in global business*. 2.ed. New York, McGraw-Hill, 1998.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. *O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. São Paulo: Atlas, 2005.

WESBERRY, James P. Jr. Administração Financeira Integrada no Governo. *Revista Brasileira de Contabilidade* n. 91, jan/fev, 1995.

WONG. Peter. *Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergenceto IFRS and ISAs*. [www.ifac.org/members/source_files/wong-report final](http://www.ifac.org/members/source_files/wong-report_final). Acessado 10 dez 2010.

VALMOR, Slomski. *A Contabilidade Pública Governamental, a Lei de Responsabilidade Fiscal ea Governança Pública*. I Seminário Internacional de Contabilidade Pública. Brasília, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 94p. 2007.

VIEIRA, Ricardo B. Cavalcanti. *Impactos da implantação do sistema de informações sobre o processo decisório estratégico: uma experiência do Serpro*. Dissertação de mestrado apresentada ao programa de mestrado da Escola Brasileira de Administração Pública. Rio de Janeiro, 1999.

_____. A ética no Turismo. *Revista turismo*, jun/2006. Disponível em: <<http://www.revistaturismo.com.br/artigos/etica2.html>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

ZEFF, Stephen A. Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality. *The British Accounting Review*, December 2007.

APÊNDICE A - Questionário de Dissertação a ser apresentado à Universidade do Estado do Rio de Janeiro para a obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis.

Prezado (a) Servidor (a),

O questionário abaixo tem por objetivo coletar dados para elaboração da dissertação a ser apresentada ao Programa de mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade Estadual do Rio de Janeiro para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, sob orientação do prof. Lino Martins da Silva. Sendo assim, quero participar-lhe que as respostas deste questionário serão utilizadas unicamente para fins acadêmicos.

ROTEITO DO QUESTIONÁRIO

Este questionário é direcionado aos servidores que trabalham ou trabalharam com Contabilidade Pública. A pesquisa trata de qual é a percepção dos profissionais que atuam no setor público sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Resposta Obrigatória*

Bloco1 - Dados do Entrevistado

01 – Qual é a sua formação ? *

Técnico em Contabilidade
Contador
Economista
Engenheiro
Advogado
Administrador
Outro:

02 - Idade? *

03 - Qual o seu sexo? *

Masculino
Feminino

04 - Qual seu nível de formação máxima? *

Técnico em Contabilidade
 Graduação
 Especialização completo
 Especialização em curso
 Mestrado completo
 Mestrado em curso
 Doutorado completo
 Doutorado em curso
 Outro:

05 - A quantos anos trabalha em área que envolva a Contabilidade Pública? *

06 - Em que área da Contabilidade Pública você trabalha atualmente? * Você pode marcar mais de uma opção

Contabilidade
 Planejamento
 Execução
 Auditoria
 Controle
 Informações gerenciais
 Outro:

Marque nas escalas abaixo, o seu grau de concordância para cada uma das afirmações.

Bloco2 – Desafios de ordem cultural

07 - Você lê jornais, revistas, sites ou artigos científicos que abordam assuntos sobre Economia, Contabilidade ou Finanças Públicas? *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
 Nunca os leio Leio diariamente

08 – É aplicável, no Brasil, a adoção do princípio de competência para a Contabilidade Pública. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
 Discordo plenamente Concordo plenamente

09 – No Brasil o regime misto se aplica ao Orçamento e à Contabilidade Pública. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
 Discordo plenamente Concordo plenamente

10- Com a adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público o enfoque patrimonial permitirá aos gestores a melhoria do processo decisório. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

11 – É arriscado para a Contabilidade Pública do Brasil perder sua autonomia na convergência às normas internacionais. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

12 – O processo de mudanças na Contabilidade Pública ameaça o bom andamento do seu trabalho. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

13 – Neste processo de mudanças, as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

14 – Seu órgão utiliza o plano de contas único da Administração Pública brasileira. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

15 – A adoção de um plano de contas único para toda a administração pública no Brasil facilitará o entendimento das informações geradas pelo seu órgão e os demais que ele se relaciona. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

Bloco 3 – Desafios nos Processos

16 – Aponte abaixo em que grau você ouviu falar da convergência das normas de Contabilidade Pública às internacionais. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Nunca ouvi falar

Ouço constantemente

17 -Em que grau você tem acompanhado as mudanças ocorridas na Contabilidade Pública advindas do processo de convergência das normas? *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Não tenho acompanhado

Tenho acompanhado plenamente

18 – Seu conhecimento dos prazos para a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Nenhum

Total

19 - Seu conhecimento das alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Nenhum

Total

20 – O impacto na rotina de seu trabalho devido a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público será: *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Nenhum

Total

21 - As Instituições de Ensino Superior tem o papel de facilitar o processo de convergência. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

22 – O apoio a programas de Educação Continuada para os profissionais que atuam com a Contabilidade Pública ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

23 – O incentivo a programas de Especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisa voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

24 – A Realização de seminários regionais e nacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ajuda a adaptação às mudanças que vem acontecendo na área *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

25 – Muitas informações necessárias para o sucesso do seu trabalho são geradas em departamentos de outros órgãos, diferentes do que você trabalha. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

26 - A abertura das informações dos setores além do seu são fundamentais para a qualidade das informações que você gera. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

27 - Suas ações no trabalho, são apoiadas exclusivamente nos aplicativos (sistemas informatizados) usados pela Contabilidade. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

28 - A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas para seu desempenho. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

29 - A principal função da Contabilidade é suprir de informações úteis seus usuários, cabendo a ela gerar informações para tomada de decisões. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

30 - A informação que você precisa para trabalhar: está disponível, chega de maneira oportuna e é confiável. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

31 - A informação que você gera é usada na tomada de decisões importantes do governo. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

Bloco 4 – Desafios na Avaliação, Mensuração e *Disclosure* (Evidenciação)

32 - Em que grau você conhece os métodos e procedimentos de depreciação, amortização, exaustão de ativos. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Desconheço plenamente								Conheço plenamente		

33 - Determinadas despesas por não gerarem desembolsos imediatos, por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões, que afetam o saldo patrimonial, devem ser avaliadas, mensuradas e evidenciadas. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

34 - Os Bens de Uso Comum do Povo (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser avaliados, mensurados e evidenciados. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

35 - Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural (bens de domínio público), devem ser avaliados, mensurados e evidenciados. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Discordo plenamente								Concordo plenamente		

36 - Os equipamentos militares especializados devem ser avaliados, mensurados e evidenciados. *

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

Discordo plenamente

Concordo plenamente

37 – Os bens devem ser reconhecidos pelos resultados da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse ativo, e não apenas pelos rendimentos produzidos. *

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo plenamente

Concordo plenamente

38 - Em sua opinião, qual o maior desafio a ser vencido pela Administração Pública para que seja bem sucedida a convergência às normas internacionais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público? *