



Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações

Financial statement in the Brazilian public sector: The perception of the professionals that prepare that information.

João Eudes de Souza Calado¹, Arilda Magna Campagnaro Teixeira²

RESUMO

O objetivo deste artigo é identificar a percepção dos elaboradores e divulgadores das demonstrações contábeis sobre as dificuldades para se elaborar e divulgar tais demonstrações após a convergência do Brasil às normas internacionais IPSAS. Trata-se de uma pesquisa com abordagem quantitativa, com dados coletados via questionários, com perguntas em escala *Likert*, com profissionais envolvidos com o processo de preparação das demonstrações contábeis do setor público. A amostra é composta de 69 respondentes, que correspondem à percepção de 85% dos estados e 46% das capitais brasileiras. Utilizou-se estatística descritiva e análise fatorial exploratória como técnica de análise dos dados. Os resultados apontam duas percepções de dificuldades: a relevância das informações – sua qualidade ainda não é vista como capaz de orientar o usuário interno nem externo –; e o processo de adaptação às normas – a relação entre prazo e os custos para a adaptação. Apontam também um foco predominante no Orçamento e baixa adesão às Demonstrações dos Fluxos de Caixa.

Palavras-chave: Contabilidade pública; Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público; Demonstrações contábeis; Percepção dos profissionais.

ABSTRACT

The objective of this paper is to identify the perception of the developers of the financial statements of public sector in respect to their difficulties in producing and disseminating such information, after the convergence of Brazil to the international standards IPSAS. Our methodological approach used multivariate descriptive techniques. Data was obtained through a survey, applied to professionals involved in the process of preparing the financial statement in the Brazilian public sector. The sample had 69 respondents, which corresponds to the perception of 85% of states and 46% of Brazilian cities. Data analysis was conducted using exploratory factor analysis. Results indicated that two perceptions of difficulties stood out: 1) the relevance of the information - its quality was not considered as being able to guide the internal user (decision-making) or external user; 2) and the process of adaptation to the new standards - relationship between time and cost for adaptation. They also indicated the predominant focus on the Budget and the low adherence to the Cash Flow Statement.

¹ Fucape Business School – FUCAPE – Rua Canafistula, 236, Boa Areia Barneia. CEP 56330-035, Petrolina, Pernambuco, Brasil. - eudes.calado@gmail.com

² Fucape Business School – FUCAPE – Vitória, Espírito Santo, Brasil. - arilda@fucape.br

Keywords: *Public accounting; International accounting standards applied to the public sector; Financial statements; Professionals perceptions.*

1 INTRODUÇÃO

O início dos anos 2000 marcou os sistemas de contabilidade pública pela internacionalização, o aprimoramento da divulgação das informações, e a orientação para o processo de tomada de decisão (Torres & Pina, 2001). Para Nasi e Steccolini (2008) as inovações nas técnicas financeiras e contábeis representam um aspecto fundamental das reformas vivenciadas pela administração pública.

Nesse cenário, o surgimento da *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) é a mudança mais significativa (Sutcliffe, 2003). As IPSAS foram confeccionadas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), órgão designado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), e segundo o CFC (2010), seu papel é desenvolver normas contábeis de alta qualidade para a elaboração das demonstrações contábeis das entidades públicas.

No Brasil, as entidades associadas à IFAC são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (Giroto, 2014).

Através do incentivo do Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as IPSAS estão se tornando referência para qualidade das informações e harmonização da contabilidade pública (Torres, 2004). Mas, alguns estudos questionam a padronização de procedimentos em diferentes contextos, a sua efetividade e o seu custo benefício (Nasi & Steccolini, 2008; Adhikari et al., 2013; Arshad, Omar, & Awang, 2013).

No Brasil, o início do processo de convergência deu-se com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 (Brasil, 2008) e aprovação de Resoluções do CFC que estabelecem Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (CFC, 2012). Contudo, analisando comparativamente os conteúdos das normas brasileiras com as internacionais, percebe-se que ainda existam aspectos a serem discutidos para uma harmonização efetiva (Fragoso et al., 2012).

As mudanças trazidas com as IPSAS e as NBCASP e a carência de estudos no país sobre a opinião dos profissionais que elaboram os demonstrativos motivaram este estudo, que tem por objetivo identificar a percepção dos elaboradores e divulgadores das demonstrações contábeis sobre as dificuldades de se elaborar e divulgar as demonstrações após a convergência do Brasil às normas internacionais, IPSAS e NBCASP.

Dentro deste contexto, este estudo apresentou a percepção de profissionais de 85% dos estados e 46% das capitais brasileiras, sete anos após a disposição das diretrizes a convergência às normas internacionais. E, diante dos esforços despendidos pelos organismos internacionais para a melhoria da qualidade das informações geradas nos demonstrativos contábeis das entidades públicas, este estudo, ao identificar a percepção de parte desses profissionais no Brasil, vem apontar os elementos que estão dificultando o processo de convergência, na opinião daqueles que estão executando-o. Com isso se traz um *benchmark* para o ritmo com que a convergência às normas internacionais da contabilidade pública vem ocorrendo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Adoção e convergência às normas internacionais

O papel do IPSASB é o de desenvolver as normas para a elaboração das demonstrações contábeis que permitam a transparência da prestação de contas e a responsabilização dos gestores pela eficiência na gestão dos recursos públicos (CFC, 2010; Ferreira, 2013). Contudo, essa adoção depende de respaldo institucional, de um arcabouço jurídico adequado e da cultura de prestação de contas. Além de não perder de vista o fato de que regras muito rigorosas podem colidir com interesses governamentais (Chan, 2003).

Na Nova Zelândia, cujo setor público é reconhecido como eficiente, uma das principais mudanças nos sistemas de gestão financeira, contábil e orçamentária no setor público foi a adoção do regime de competência que, apesar de ter sido uma tarefa dramática para o país, foi bem-sucedida (Ball, 1999).

Para Ouda (2007), todos os eventos que causem impactos econômicos sobre o governo devem ser reconhecidos, independentemente de quando ocorram os fluxos de caixa. Esse autor enfatiza que a opção pelo regime de competência, considerada por décadas um obstáculo, é, inclusive, mais aplicável ao setor público do que ao privado, uma vez que não se baseia apenas em fatores econômicos, mas também nos políticos.

Carvalho (2007) observou a complexidade organizacional e a aversão às mudanças como entraves à adoção das normas em municípios de Portugal. Adhikari et al. (2013) também notaram resistência às reformas em países menos desenvolvidos como Nepal e Sri Lanka. Analisando a recente reforma do poder municipal em Portugal, Catarino, Silva e Cristóvam (2015) notaram certa falta de estratégia por parte dos governos e pouca profundidade no tocante às competências dos órgãos. No Canadá, esse processo foi conduzido por rigorosa coerção e autoridade normativa exercida pelo Gabinete de Auditoria Geral do país (Beker & Rennei, 2006).

No Brasil, Feijó (2012) explica que mudanças tão significativas como estas não se faz do dia para noite, pois têm reflexos diretos no cotidiano da administração, dos contabilistas, auditores e gestores públicos.

Como se observa, o processo de adoção das mudanças da contabilidade do setor público vem se desenrolando nos países. Mas, pelo ritmo e obstáculos que essa mudança enfrenta é possível admitir que ainda levará algum tempo para que os seus resultados efetivos comecem a aparecer.

2.2 Normas brasileiras e as demonstrações contábeis

A aprovação das NBCASP reforça a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ao incluir a previsão para a depreciação, a adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa (Tauf, 2012). Assim sendo, é uma iniciativa para melhorar a qualidade da informação contábil. Por sê-lo, confere transparência à gestão, facilitando o papel da sociedade civil e das empresas no controle e fiscalização das ações desses gestores (Melo e Buenos Ayres, 2014).

Para Bezerra Filho (2015) as demonstrações contábeis são fundamentais para a gestão pública, pois além de evidenciar a situação e as variações do patrimônio, poderá possibilitar a tomada de decisão pelos gestores e a promoção da transparência e do controle social.

Para evidenciar as informações, a contabilidade do setor público está instruída para apresentar as seguintes demonstrações exigidas pela NBC T SP 16.6:

- a) Balanço patrimonial;
- b) Balanço orçamentário;
- c) Balanço financeiro;
- d) Demonstração das variações patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Inicialmente a norma trazia em seu escopo a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), mas com a aprovação da Resolução CFC nº 1.437/13, essa demonstração foi excluída e outras duas inseridas: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas (CFC, 2013). A própria norma esclarece, Notas Explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis.

A parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) padroniza a estrutura e as definições dos elementos que compõem as demonstrações, e que devem ser observados pela União, Estados, Distrito Federal e municípios (Brasil, 2014). Segundo Bezerra Filho (2015) as demonstrações contábeis são fundamentais para a gestão pública, pois além de evidenciar a situação e as variações do patrimônio, poderão possibilitar a tomada de decisão pelos gestores e a promoção da transparência e do controle social.

O processo de mudanças no Brasil tem ocorrido gradualmente através de um conjunto de ações articuladas entre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o CFC. Esse conjunto de ações corresponde à aprovação das normas para as Demonstrações Contábeis, a criação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e do MCASP, além da instituição dos grupos para as discussões em torno das mudanças.

2.3 Inovações e dificuldades verificadas nas mudanças

As novas normas trouxeram inovações como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, além de atender o art. 101 da Lei 4.320/64 sobre a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais (Darós & Pereira, 2009).

Nesse cenário de mudanças, Feijó (2012) apontou, para o Brasil, duas ordens de dificuldades para as mudanças: (i) a cultura da administração pública; (ii) e os sistemas de contabilidade. A primeira explica-se pelo hábito do setor público de não separar os fatos orçamentários dos patrimoniais. O segundo pela necessidade de os estados e a União refazerem seus sistemas de registros contábeis.

Macêdo e Klann (2014) constataram no triênio 2010, 2011, 2012 que os estados brasileiros não estavam preparados para divulgar as DCASP segundo a NBCASP, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), por exemplo, não havia sido evidenciada por nenhum estado.

As dificuldades em torno da adoção das normas internacionais e brasileiras são várias. Contudo, a prorrogação dos prazos para seus cumprimentos e a criação de um plano para a implantação dos procedimentos contábeis atenuaram essas dificuldades. Agora, resta aos profissionais responsáveis pela contabilidade, colocarem em prática as novas normas e às entidades públicas garantirem as condições para isso.

2.4 Os responsáveis pelas demonstrações contábeis

A missão do IFAC é o desenvolvimento e valorização do profissional contábil para habilitá-lo a prestar serviços de forma consistente e de alta qualidade no interesse público (Sutcliffe, 2003). A contabilidade pública tem atraído atenção, em âmbito mundial, porque as mudanças em curso significam a ampliação do campo de atuação do profissional contábil (Chan, 2003). Entretanto, para que possam usufruir das oportunidades trazidas pelas mudanças, esses profissionais devem estar aptos a prestar esse serviço, precisam, portanto, se capacitar para isso (Melo & Buenos Ayres, 2014).

Segundo Prieto e Martins (2015), a tarefa dos contadores públicos não está fácil, considerando muitas etapas que ainda precisam ser cumpridas na adoção às normas.

A elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do governo geralmente está sob a responsabilidade do chefe da agência central de finanças do governo, a exemplo do Controlador ou Contador Geral, Ministro das Finanças ou equivalente (CFC, 2010). Neste sentido, Ferreira (2013) recomenda o desenvolvimento de competências adequadas aos dirigentes públicos, condicionando a nomeação aos cargos o conhecimento na área de contabilidade pública.

2.5 Opinião dos profissionais sobre as mudanças

Desde a divulgação das IPSAS a classe contábil brasileira tem discutido o processo de convergência a essas normas (Piccoli & Klann, 2014). Estudos no Brasil e exterior têm abordado a opinião dos profissionais em torno das mudanças ocorridas na contabilidade pública, tanto relacionada à adoção às IPSAS, quanto às normas específicas de cada país (Nasi & Steccolini, 2008; Arshad, Omar, & Awang, 2013; Piccoli & Klann, 2014; Melo, Prieto, & Andrade, 2014).

Arshad, Omar e Awang (2013) pesquisaram a percepção dos profissionais que elaboram as demonstrações a partir da adoção às IPSAS em Instituições Públicas de ensino na Malásia, onde a maioria dos profissionais destacaram os custos significativos com formação e recrutamento de pessoal com conhecimentos técnicos relevantes.

Piccoli e Klann (2014) estudaram a opinião dos contadores nos municípios do estado de Santa Catarina e concluíram que a metade declarou não possuir amplo conhecimento do assunto e que as maiores dificuldades estariam relacionadas às informações do Balanço Patrimonial.

O estudo com profissionais das três esferas públicas no município de Uberlândia-MG constatou que os profissionais estão cientes da importância das mudanças, mas admitem que possuem um nível básico de conhecimento. Os respondentes apontaram que não havia empenho dos órgãos na capacitação dos servidores (Melo, Prieto, & Andrade, 2014).

Na Itália, Nasi e Steccolini (2008) questionaram se o momento seria oportuno para as mudanças por considerarem que os elaboradores das demonstrações percebiam que o acréscimo de informações não atenderia às necessidades internas e também porque não havia controle gerencial.

Os impactos em torno das mudanças são muitos e as opiniões dos profissionais apontam para várias direções, tais como: recursos, capital humano, custo benefício, compromisso dos entes públicos, entre outros. Nesse sentido, é relevante identificar o que pensam os profissionais que vivenciam diariamente esse processo de mudança para que sejam tomadas providências pontuais no sentido de construir as condições técnicas, estruturais e culturais para adoção das

normas e a subsequente adequação da contabilidade pública às normas da contabilidade internacional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo é de natureza exploratório-descritiva, com enfoque predominantemente quantitativo, o que o difere das pesquisas realizadas no Brasil sobre o tema que adotam abordagem qualitativa para avaliação da percepção profissional.

O universo pesquisado são os profissionais responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis das entidades públicas brasileiras. A amostra selecionada, não probabilística, foi composta por 67 (sessenta e sete) servidores de 23 (vinte e três) estados e 12 (doze) capitais brasileiras.

Esses profissionais responderam a um questionário enviado *on line* do *Google Docs*® entre os meses de julho e novembro de 2015 para as Secretarias de Fazenda, coordenações e chefias contábeis, de finanças e gestão das entidades públicas – Anexo 1. Ele foi dividido em duas partes. A primeira conteve perguntas para identificar o perfil dos respondentes; a segunda conteve questões objetivas e respostas estruturadas em escala *Likert* com dez pontos (1 a 10), em que (1) correspondia a não concordância e (10) total concordância, para os atributos das cinco demonstrações (DCASP) analisadas: balanço patrimonial (BP), balanço orçamentário (BO), balanço financeiro (BF), demonstração das variações patrimoniais (DVP) e demonstrações dos fluxos de caixa (DFC).

Esses atributos foram escolhidos por serem os possíveis entraves à adaptação às normas. Eles são: prazo estabelecido; relação tempo concedido para a adoção e o tempo para adaptação; custos dos recursos; adaptação do ambiente de trabalho; qualidade da informação; compreensibilidade das informações para usuários internos e externos; e uso das informações na tomada de decisão (Ferreira, 2013).

Foram retirados nas DCASP aprovadas pela NBC T SP 16.6; exceto Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) por ter sido incluída mais recentemente na Resolução CFC nº 1.437/ 2013 e não ter sido encontrado na literatura estudos que apontassem o seu descumprimento.

Para a análise da estrutura dimensional da percepção dos elaboradores e divulgadores das DCASP, foram utilizadas estatísticas descritivas e Análise Fatorial Exploratória (AFE). Esta última foi precedida de um teste de colinearidade entre os indicadores (matriz de correlação), do teste KMO (confronta correlações simples com parciais), e do teste de esfericidade de Bartlett (diferença entre matriz de correlações e matriz identidade).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos respondentes

Observa-se na Tabela 1 que 94% dos respondentes é servidor público; 48% deles tem mais de 10 anos de experiência; 67% está acima de 37 anos; e a maioria absoluta é qualificada, já que 80% cursou até a pós-graduação.

Tabela 1 – Perfil dos entrevistados

PERFIL	PERCENTUAL PREDOMINANTE
Gênero	58% masculino
Faixa Etária	67% maiores de 37 anos
Grau de Instrução	80% tem pós-graduação
Tempo de Experiência	48% com mais de 10 anos
Vínculo Empregatício	94% é servidor público

Fonte: Dados da pesquisa

Adicionalmente, todos os respondentes atuam em alguma etapa do processo de elaboração das DCASP – Tabela 2 – sendo que 19% deles atuam tanto na elaboração quanto na divulgação e gestão das informações.

Tabela 2 – Etapas da Elaboração das Demonstrações Contábeis (DCASP)

ETAPA QUE ATUA	PERCENTUAL DE RESPONDENTES
Elaboração	33%
Divulgação	9%
Elaboração e Divulgação	19%
Gestão	10%
Elaboração e Gestão	7%
Divulgação e Gestão	3%
Elaboração, Divulgação e Gestão	19%
TOTAL	100%

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 Estatísticas descritivas das DCASP

As maiores médias no nível de concordância dos profissionais foram quanto aos atributos, prazos estabelecidos, qualidade das informações, relação tempo estabelecido e capacitação, e informações compreensíveis para usuários internos. Nesses quatro atributos, o Balanço Orçamentário (BO) apresentou a maior média e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) a menor.

Os atributos com as menores médias foram: informações compreensíveis para usuários externos, uso das informações na tomada de decisão, adaptação do ambiente de trabalho e custos dos recursos. O BO, mais uma vez, apresentou a maior média; e a DFC a menor média

para informações compreensíveis para usuário externo, adaptação do ambiente de trabalho e custos dos recursos; e a Demonstração da Variação Patrimonial (DVP) para informações utilizadas na tomada de decisão – Tabela 3.

Tabela 3 - Estatísticas Descritivas por Demonstração N (69)

Atributos	Demonstrações	Média	Desvio Padrão	Modelo Padrão	Intervalo de confiança de 95% para média		Mínimo	Máximo
					Limite inferior	Limite superior		
Prazo estabelecido	BP	7,20	2,240	0,270	6,66	7,74	1	10
	BO	7,48	2,253	0,271	6,94	8,02	1	10
	BF	7,10	2,295	0,276	6,55	7,65	1	10
	DVP	7,16	2,343	0,282	6,60	7,72	1	10
	DFC	6,01	2,458	0,296	5,42	6,61	1	10
Relação tempo e capacitação	BP	6,58	2,335	0,281	6,02	7,14	2	10
	BO	7,12	2,386	0,287	6,54	7,69	2	10
	BF	6,71	2,432	0,293	6,13	7,29	2	10
	DVP	6,61	2,372	0,285	6,04	7,18	2	10
	DFC	5,68	2,581	0,311	5,06	6,30	1	10
Compatibilidade dos custos dos recursos tecnológicos e humanos	BP	5,16	2,832	0,341	4,48	5,84	1	10
	BO	5,74	2,944	0,354	5,03	6,45	1	10
	BF	5,35	2,812	0,339	4,67	6,02	1	10
	DVP	5,17	2,915	0,351	4,47	5,87	1	10
	DFC	4,97	2,890	0,348	4,28	5,67	1	10
Rápida adaptação cultural e do ambiente de trabalho	BP	5,03	2,401	0,289	4,45	5,61	1	10
	BO	5,68	2,841	0,342	5,00	6,36	1	10
	BF	5,22	2,514	0,303	4,61	5,82	1	10
	DVP	4,93	2,511	0,302	4,32	5,53	1	10
	DFC	4,52	2,411	0,290	3,94	5,10	1	10
Qualidade da informação	BP	7,17	2,567	0,309	6,56	7,79	1	10
	BO	7,38	2,295	0,276	6,83	7,93	1	10
	BF	6,48	2,429	0,292	5,89	7,06	1	10
	DVP	6,96	2,598	0,313	6,33	7,58	1	10
	DFC	6,67	2,610	0,314	6,04	7,29	1	10
Informações compreensivas para usuários internos	BP	6,33	2,160	0,260	5,81	6,85	1	10
	BO	6,77	2,315	0,279	6,21	7,32	1	10
	BF	7,58	2,397	0,289	6,00	7,16	1	10
	DVP	5,99	2,259	0,272	5,44	6,53	1	10
	DFC	5,64	2,520	0,303	5,03	6,24	1	10
Informações compreensivas para usuários externos	BP	4,99	2,246	0,270	4,45	5,53	1	10
	BO	5,10	2,289	0,276	4,55	5,65	1	9
	BF	4,68	2,125	0,256	4,17	5,19	1	9
	DVP	4,58	2,284	0,275	4,03	5,13	1	9
	DFC	4,46	2,386	0,287	3,89	5,04	1	9
Uso das informações na tomada de decisão	BP	5,01	3,012	0,363	4,29	5,74	1	10
	BO	5,61	2,927	0,352	4,91	6,31	1	10
	BF	5,14	2,886	0,347	4,45	5,84	1	10
	DVP	4,57	2,752	0,331	3,90	5,23	1	10
	DFC	5,03	2,905	0,350	4,33	5,73	1	10

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3 Teste de colinearidade

Antes de proceder a Análise Fatorial Exploratória (AFE) foi feito o teste para identificar a presença ou não de colinearidade entre as variáveis – Tabela 2.

Segundo Field (2009) é necessário eliminar a variável que não possuir uma boa correlação com as demais antes da realização da análise fatorial. Pelos resultados apresentados na Tabela 4, pode-se aceitar a inexistência de problemas relevantes de colinearidade entre os itens.

Tabela 4 - Matriz De Correlações

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1= Prazo estabelecido	1,000							
X2= Relação tempo e adaptação	0,814***	1,000						
X3= Custos dos recursos humanos e tecnológicos	0,497***	0,605***	1,000					
X4= Adaptação cultural e do ambiente de trabalho	0,554***	0,605***	0,569***	1,000				
X5= Qualidade da informação	0,525***	0,474***	0,476***	0,639***	1,000			
X6= Informações compreensíveis aos usuários internos	0,513***	0,638***	0,519***	0,608***	0,715***	1,000		
X7= Informações compreensíveis aos usuários externos	0,339***	0,359***	0,384***	0,547***	0,586***	0,649***	1,000	
X8= Informações utilizadas na tomada decisão	0,295***	0,397***	0,422***	0,578***	0,626***	0,749***	0,739***	1,000

Nota: * é significativo a 0,01.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Adicionalmente, foi realizado o teste estatístico Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que confronta as correlações simples com as parciais, onde os valores próximos de 1 indicam que os coeficientes de correlações parciais são pequenos, assim, pode-se utilizar a AFE (Fávero et al., 2009). O valor encontrado na pesquisa para o KMO foi de 0,834.

Confirmada a utilização da AFE, foi realizado o teste de esfericidade de Bartlett, cujo valor de 366,72, significativo a 0,000, permite admitir a existência de diferença estatisticamente significativa entre a matriz de correlações e a matriz identidade (Dancey & Reidy, 2006).

A Tabela 5 apresenta a estatística descritiva para os atributos das DCASP, conforme percepção dos respondentes.

Tabela 5 – Atributos das DCASP

	Nº Resp.	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação
Prazo estabelecido	69	1	10	7	2,1	0,3
Relação tempo e adaptação	69	2	10	7	2,25	0,35
Custos dos recursos	69	1	10	5	2,72	0,52
Adaptação cultural	69	1	10	5	2,37	0,46
Qualidade da informação	69	1	10	7	2,37	0,34
Informações para usuários internos	69	1	10	6	2,15	0,34
Informações para usuários externos	69	1	9	5	2,09	0,44
Informações para tomada de decisão	69	1	10	5	2,73	0,54

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando as médias mais elevadas, percebe-se que os maiores níveis de concordância entre os profissionais foram para, o prazo estabelecido, a relação entre o tempo de implantação e adaptação, a qualidade da informação, e compreensibilidade das informações para usuários internos.

Analisou-se também as comunalidades, que é onde se observa a proporção da variância comum presente em cada variável explicada pelos fatores extraídos (Dancey & Reidy, 2006). Segundo Hair et al. (2009) as análises de fatores comuns chegam a resultados essencialmente idênticos se as comunalidades excederem 0,60 para a maioria das variáveis. Como é possível observar na Tabela 6, a maioria das variáveis apresentaram valores superiores 0,60.

Tabela 6 - Comunalidades

	Inicial	Extração
Prazo estabelecido	1,000	,822
Relação tempo e adaptação	1,000	,866
Custos dos recursos	1,000	,577
Adaptação cultural	1,000	,674
Qualidade da informação	1,000	,689
Informações para usuários internos	1,000	,789
Informações usuários externos	1,000	,773
Informações na tomada decisão	1,000	,848

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 apresenta os autovalores associados a cada fator antes da extração (valores próprios iniciais) e depois da rotação da variância total explicada:

Tabela 7 - Variância total explicada

Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	4,875	60,933	60,933	4,875	60,933	60,933	3,156	39,444	39,444
2	1,163	14,532	75,465	1,163	14,532	75,465	2,882	36,020	75,465
3	,539	6,732	82,197						
4	,425	5,312	87,509						
5	,379	4,734	92,242						
6	,316	3,951	96,194						
7	,189	2,357	98,551						
8	,116	1,449	100,000						

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: Dados da pesquisa.

Utilizando como critério para extração a existência de autovalores superiores a 1 (um), obteve-se a extração de dois fatores com um poder explicativo total de 75,46% da variância total dos 8 itens iniciais que compõem o questionário. O fator 1 explicou 39,44% e agrupou as variáveis relacionadas à informação. Desse modo, optou-se por nomeá-lo como relevância da informação para tomada de decisão. O fator 2 explicou 36,02% e agrupou as variáveis prazos, custos e adaptação do ambiente de trabalho. Optou-se por nomeá-lo com Relação prazo/custos e adaptação.

Na sequência, aplicou-se o teste Alpha de Cronbach que é utilizado para examinar a consistência das correlações internas das escalas. Quanto mais próximo de 1 (um) maior será a confiabilidade - geralmente é aceito um limite inferior de 0,70 (Hair et al., 2009). Assim, o resultado obtido de 0,905 permite concluir pela existência de excelente nível de consistência interna das escalas.

Os itens com valores elevados na dimensão relevância da informação para tomada de decisão têm como característica comum à qualidade da informação, sua compreensibilidade e uso. É o item de maior importância para o uso da informação na tomada de decisão.

Com relação à dimensão relação prazo/custos e adaptação, observou-se que o item de maior carga foi relação tempo e adaptação. Esta dimensão aborda as questões do prazo para implantação, a capacitação e adaptação do ambiente dos profissionais.

Em resumo, as questões relacionadas às informações geradas pelas DCASP obtiveram altas cargas fatoriais entre si e foram agrupadas como o componente 1 da AFE. Já as questões que abordaram à adaptação dos profissionais foram agrupadas com altas cargas fatoriais como o componente 2 da AFE. Os resultados reportados demonstram a coerência das respostas atribuídas pelos profissionais aos questionamentos realizados

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A discussão sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade pelo setor público vem assumindo destaque no Brasil desde 2008 com a aprovação da NBCASP. Este cenário motivou esta pesquisa porque na esteira desse processo muito se destacou sobre as dificuldades que se enfrentaria para a implementação das novas normas; e estudos qualitativos recentes no país, têm ratificado essas dificuldades em diferentes questões isoladamente.

A despeito dos resultados encontrados, a análise do perfil dos profissionais indicou que a maioria possui anos de experiência na área, tem grau de instrução elevado e formação em contabilidade. Assim sendo, competência técnica não parece ser o obstáculo para a construção das demonstrações contábeis segundo as novas normas – o que está ratificado nas respostas pelas maiores médias atribuídas para prazo de implementação, tempo para capacitação, qualidade da informação gerada e compreensão das informações pelos usuários internos.

Contudo, a cultura organizacional sim. Há baixa expectativa dos respondentes quanto a um ritmo rápido para adaptação cultural e institucional às novas regras pois ainda persiste um foco maior para o balanço orçamentário; e há resistência à demonstração dos fluxos de caixa. Em igual medida vêm as restrições financeiras alegadas pelas entidades públicas como dificultadores para a adoção das normas. Os profissionais consideram que a falta de recursos tecnológicos e humanos comprometem o processo de adoção às normas. Portanto, a menor concordância apresentada para compreensão das informações pelos usuários externos, uso da informação na tomada de decisão, custos dos recursos tecnológicos.

Assim sendo, é possível admitir que esses profissionais consideram que o caminho para a implementação das DCASP será longo e consumirá algum tempo para cumpri-lo, mesmo que o Brasil já tenha oficialmente convergido às normas internacionais há sete anos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo é identificar a percepção dos elaboradores e divulgadores das demonstrações contábeis sobre as dificuldades para elaborar e divulgar tais demonstrações após a convergência do Brasil às normas internacionais IPSAS.

A adoção das normas internacionais de contabilidade no setor público tem sido amplamente discutida em diversos países e no Brasil, mais recentemente, a partir de sua convergência às IPSAS em 2008, e da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os estudos mais recentes acerca das mudanças na Contabilidade Pública têm destacado a aparente dificuldade das entidades do setor público em cumprir as exigências contidas nas normas de alta qualidade a serem utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis para fins gerais.

Os resultados encontrados neste estudo permitem admitir coerência às respostas atribuídas para as oito variáveis relacionadas às cinco das seis demonstrações apontadas nas NBCASP dos profissionais elaboradores dessas demonstrações na esfera pública, respondentes desta pesquisa, porque a análise fatorial efetuada apontou dois fatores para explicar as dificuldades. O Fator 1, que destacou a importância da qualidade da informação; e o Fator 2, que apontou o tempo para adaptação. Tais resultados podem contribuir para literatura, para os órgãos públicos e praticantes, no sentido de apontar os avanços e, sobretudo, a necessidade de melhorias no processo.

Entretanto, ainda que venha contribuir para essa discussão, este estudo tem sua limitação que é o número de respondentes, nas capitais e nos órgãos de atuação, a maioria representada por um único profissional, geralmente o superior contábil. Por esta razão, sugere como pesquisas futuras: (i) replicar o questionário utilizado nesta pesquisa em profissionais dos demais segmentos das entidades públicas para comparar os resultados; (ii) identificar os fatores que explicam a não utilização das informações contábeis pelos gestores; (iii) explicar porque as informações geradas não são compreendidas pelos usuários externos.

ANEXO

*Obrigatório

PARTE 1 - INFORMAÇÕES DESCRITIVAS DO RESPONDENTE

1 - Idade *

2 - Gênero *

3 - UF *

4 - Grau de instrução *

5 - Área de formação *

6 - Tempo de experiência na área *

7 - Vinculação *

8 - Sua atuação em relação as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público *

Caso se enquadre, poderá assinalar mais de uma opção.

Elaboração

Divulgação

Gestão

Outro:

9 - Quantas pessoas atuam no processo de elaboração das DCASP na sua unidade *

10 - Respondente de qual setor *

- Estado
- Município da Capital

PARTE 2 - OPINIÃO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Nas questões abaixo são listados 09 atributos para as 05 DCASP utilizadas na pesquisa. Em uma escala de **1 (baixo nível de concordância) a 10 (alto nível de concordância)**, classifique, de acordo com sua opinião pessoal, os valores para cada atributo associando com cada demonstração. Por exemplo, um atributo da DCASP que você entenda possuir alta concordância poderia receber uma pontuação de 10, ao mesmo tempo em que num outro atributo da DCASP que julgar possuir baixo nível de concordância poderia receber uma pontuação de 1.

2.1 - Prazo estabelecido para sua implementação *

Qual seu nível de concordância com o prazo estabelecido para as mudanças e/ou implantação das seguintes Demonstrações Contábeis?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
1-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
1-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
1-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
1-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.2 - Relação entre o tempo concedido para a adoção e o tempo necessário para a sua adaptação*

Qual o seu nível de concordância com a relação entre o tempo concedido para a adoção das normas e o tempo que será preciso para ser capaz de cumpri-las?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
2-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
2-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
2-DVP - DEM. DAS VARIÇÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
2-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.3 - Custos dos recursos tecnológicos e humanos necessários *

Na sua opinião os custos para adquirir os recursos necessários para a mudança imposta pela nova regra são compatíveis com os recursos disponíveis no orçamento?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
3-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
3-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
3-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
3-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.4 - Adaptação cultural e do ambiente de trabalho às IPSAS *

Na sua opinião a adaptação cultural e do ambiente de trabalho às IPSAS será rápida?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
4-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
4-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
4-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
4-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.5 – Tomada de decisão e interferência política - Questão anulada

Não obrigatória

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
5-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
5-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
5-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
5-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.6 - Qualidade da informação *

Na sua opinião a qualidade das informações contidas nas Demonstrações serão adequadas para o seu papel?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
6-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
6-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
6-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
6-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.7 - Informações compreensivas para os usuários internos *

Na sua opinião, as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário interno?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
7-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
7-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
7-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
7-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.8 - Informações compreensíveis para os usuários externos *

Na sua opinião as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário externo.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
8-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
8-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
8-DVP - DEM. DAS VARIACÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
8-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

2.9 - Uso das informações no processo de tomada de decisão pelos gestores *

Na sua opinião as informações das Demonstrações são utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
9-BALANÇO PATRIMONIAL	<input type="radio"/>									
9-BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<input type="radio"/>									
9-BALANÇO FINANCEIRO	<input type="radio"/>									
9-DVP - DEM. DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	<input type="radio"/>									
9-DFC - DEM. DOS FLUXOS DE CAIXA	<input type="radio"/>									

Enviar

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213-230.
- Arshad, R., Omar, N., & Awang, S. T. (2013). Moving from rule-based to principle-based in public sector: Preparers' Perspective. *International Journal of Social, Education, Economics and Management Engineering*, 7(2).
- Ball, I., Dale, T., Eggers, W. D., & Sacco, J. (1999). Reforming financial management in the public sector: lessons U.S. officials can learn from New Zealand. *Policy Study*, 258.
- Beker, R., & Rennei, M.D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual Accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Bezerra Filho, J.E. (2015). *Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Carvalho, J.B. da C. et al. (2007). Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24(1), 2-14.
- Catarino, J. R.; Silva, M. M. R., & Cristóvam, J. S. S. (2015). Articulação de competências no poder municipal: um estudo sobre a sua recente reforma em Portugal. *Revista da Esmesc*, 22(28), 105-133.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.

Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília: Manual IFAC.

Conselho Federal de Contabilidade. (2012). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado em 08 setembro, 2015, de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf.

Conselho Federal de Contabilidade. (2013). Resolução CFC nº 1.437/13, 22 de março de 2013, altera a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Recuperado em 19 maio, 2015, de <http://www.cfc.org.br>.

Dancey, C. P. & Reidy, J. (2006). *Estatística sem matemática para psicologia usando o SPSS para Windows* (3a ed.). Porto Alegre: Artmed.

Darós, L.L., & Pereira, A.S. (2009). *Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública*. Anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 08 setembro, 2015, de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>.

Fávero, L.P., Belfiore, P., Silva, F.L., & Chan, B.L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Feijó, P.H. (2012). Entrevista. *Revista TCEMG*, 85(4), 15-27. Recuperado em 15 julho, 2015, de <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>.

Ferreira, C.M.M.P. (2013). *Harmonização contabilística no sector público: constrangimentos na adoção das IPSAS*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa. Lisboa.

Field, A. (2009). *Descobrimo a estatística usando o SPSS* (2a ed.). Porto Alegre: Artmed.

Fragoso, A.R. et al. (2012). Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCT SP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, 6(4), 434-447.

Giroto, M. (2014). Brasil passa a ter representante em Board da Ifac. *Comunicação CFC*, 27 de fevereiro de 2014. Recuperado em 19 novembro, 2015, de <http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=12810>.

Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Macêdo, F.F.R.R., & Klann, R.C. (2012). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Anais do Encontro de Administração Pública e Governo*, Salvador, BA, Brasil.

Melo, K.B., Prieto, M.F., & Andrade, M.E.M.C. (2014). Convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(2), 21-35.

Melo, L.F.S., & Buenos Ayres, C.A.M.C. (2014). O processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. *Revista FSA*, 11(3), 71-95.

Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). Implementation of accounting reforms an empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*, 10(2), 175-196.

Ouda, H.A.G. (2007). Accrual accounting principles and postulations in the public sector: rhetoric or reality. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 06(1), 39-52.

Piccoli, M.R., & Klann, R. C. (2014). The public accountant's perception in the region that are associated to the town association from the Midwest from the Santa Catarina state - ammoc in relation to the Brazilian accounting standards applied to the public sector – NBCASP, 11th. *International Conference on Information Systems and Technology Management* – CONTECSI, São Paulo.

Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008. (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Portaria nº 700 de 10 de dezembro de 2014. (2014). Aprova manual de contabilidade aplicada ao setor público: Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

Prieto, M.F., & Martins, V. F. (2015). Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: uma análise nos demonstrativos da união no triênio 2010 a 2012. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 3(5), 1-22.

Sutcliffe, P. (2003). The Standards programme of IFAC's public sector committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29-36.

Torres, L., & Pina, V. (2001). An empirical study about the degree of coincidence of local government financial reporting in the USA and Spain with the IPSAS of the IFAC. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 5(1), 2001.

Torres, L. (2004). Accounting and Accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration & Development*, 24(5), 447-456.