

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM
CONTROLADORIA E CONTABILIDADE – CEPCON
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LILIAN TADIM MARQUES

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO
SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO EM UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS**

BELO HORIZONTE
2017

LILIAN TADIM MARQUES

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO
SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO EM UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Contabilidade Gerencial

Orientador: Prof. Dr. Ricardo R. Barbosa

BELO HORIZONTE
2017

Lilian Tadim Marques

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 24 de março de 2017.

Prof. Wagner Moura Lamounier
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA



Prof Ricardo Rodrigues Barbosa
CEPCON/UFMG
(Orientador)



Profª Laura Edith Taboada Pinheiro
CEPCON/UFMG



Profª. Maria Ivânice Vendruscolo
UFRGS

Belo Horizonte, 2017

A Deus, por que dele, por
ele e para ele são todas as
coisas.

Rom. 11:36.

Agradecimentos

Primeiramente a Deus, pois nunca foi meu sonho fazer um mestrado. As oportunidades apareceram, e tudo se encaminhou de forma tão perfeita que a cada dia eu me via mais e mais envolvida no meio acadêmico. Mas não foi nada fácil. Para chegar até aqui foi preciso muito esforço, lágrimas, horas e horas de estudo, conciliar trabalho e estudo, largar amigos e familiares, não assistir à televisão, desligar o celular, remédios, orações, acreditar no impossível e ver o impossível acontecer, sentir vontade de ser covarde e não ter coragem de desistir. Viver um misto de sensações que foi desde o esgotamento físico até a aceitação de que não ficou ótimo, mas fiz o melhor que pude. Por isso tudo, eu te agradeço meu Deus: **MUITO OBRIGADO** por ter me mantido de pé até aqui.

Ao meu porto seguro, eu dedico tudo que tenho e sou: minha mãe Maria Luiza, que esteve presente o tempo todo, seja com um ombro amigo, com orações, cuidando da minha casa e tentando me proporcionar algum alívio ou descanso.

Ao meu pai, que não entendia o porquê de tanto esforço, mas sempre me lembrava “cuidado, minha filha, para não ficar louca de tanto estudar”.

À Professora Márcia Athayde, primeira professora que me selecionou para ingressar nas atividades do mestrado e com quem eu publiquei o meu primeiro artigo. Foi a partir daí também que surgiu a minha primeira amizade no mestrado: Jaqueline Vilela, minha primeira parceira de trabalhos. Obrigada, Flor..., por tudo que vivemos em apenas um semestre.

A todos os professores do mestrado, por terem me recebido sempre com atenção e respeito. Em especial, à Professora Laura, pelo carinho de sempre; ao Professor José Roberto, pelas orientações nos artigos que nem eram dele; e ao Professor Wagner, por ter conduzido de forma tão exigente, mas com muita paciência, a aprovação em Métodos Quantitativos dos poucos que ficaram para trás.

Ao meu orientador Professor Ricardo Barbosa, por ter sido sempre atencioso, me atendendo a tempo e a hora quando eu precisava.

À Joyce, Secretária do Mestrado, pela competência e atenção e por sempre

me colocar contra a parede para que eu desse conta de tudo. Aqui também surgiu uma grande amizade, numa relação de respeito e colaboração. Sou muito grata a você.

À família Tadim, por ter me acompanhado nesta empreitada bem de perto. Obrigada por respeitarem minhas escolhas, por escutar minhas reclamações e por se fazerem presentes nos momentos que, sozinha, eu estava sempre estudando. Em especial, às minhas Tias e aos meus Tios, sempre tão confiantes em mim.

À minha segunda família, Eliane Machado, Hannah e Arthur – Vocês foram a base para que eu chegasse até aqui, por isso a minha eterna gratidão. É claro que não podia faltar Marco Cepik, a quem, com muito carinho, dedico este título, pelo que tem ajudado a mim e à minha família. Hoje colho os frutos das sementes que você me ensinou a plantar, regadas com muito esforço e dedicação.

Ao Wendell, por ser um grande exemplo de esforço. Sabemos de onde viemos, mas para onde vamos? Só Deus sabe! Até aqui, muito obrigada pelo apoio e por todos os momentos emocionantes que vivemos em meio aos apertos do mestrado.

Aos meus amigos e às minhas amigas. Não vou citar nomes para não provocar ciúmes nem cometer injustiças. Sempre tão orgulhosos de mim, escutando minhas lamúrias e torcendo para esta vitória. Obrigada pela cumplicidade de reconhecer os reais motivos das minhas ausências.

Aos meus colegas do mestrado, pela ótima convivência. Somos uma turma de vencedores, talvez a maior delas até aqui. Em especial, à minha grande parceira Karla Costa, companheira de todas as horas. Sou grata a Deus por ter traçado um caminho para trilharmos juntas e por todo o esforço e a dedicação para comigo. Também ao Ciro... Muito me orgulho de você, meu querido. Força e fé, sempre.

Também aos meus amigos da FAE/UFMG: à Professora Regina, por ter-me instruído para a entrevista de seleção para o mestrado; à Ilda, por sempre me dar força e acreditar no meu potencial; ao Jorge, pelas orações e fé; ao Professor Charles, pelo apoio e pela atenção; ao Geraldo Júnior, por ser tão companheiro e se preocupar comigo; à Diretora Juliane, por ter permitido a flexibilidade do meu trabalho, de

forma que eu conseguisse chegar até aqui; e à Josiana, parceira de trabalho, por ter assumido as responsabilidades do Setor de Compras na minha ausência. Em especial, à Diretora e Contadora do DCF/UFMG, Macilene, pela participação ativa na minha pesquisa – Vocês foram muito importantes nesta caminhada!

Também, a duas pessoas que contribuíram para a conclusão deste mestrado: Igor. Creio que foi Deus que colocou você no meu caminho – Obrigada por me fazer entender Métodos Quantitativos, pelo incentivo, carinho e por acreditar no meu desempenho. E Luis Carlos, por me ajudar nos resultados da pesquisa – Você foi essencial num momento oportuno.

Por fim, à Professora Maria Ivanice, por, sem me conhecer, ter aceitado a minha “causa”. De forma tão atenciosa, ela participou da banca de qualificação e esteve presente, em Belo Horizonte, na banca de defesa. Fica aqui a minha admiração por tamanha competência profissional e os meus sinceros agradecimentos.

O conhecimento serve para
encantar as pessoas, não para
humilhá-las.

Mário Sérgio Cortella

Resumo

Este estudo teve por objetivo identificar a percepção de contadores e de diretores atuantes em Departamentos de Contabilidade e Finanças (DCF) de universidades federais em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A pesquisa se justifica pela importância, tanto para a sociedade quanto para os gestores, por revelar até que ponto as universidades conseguiram se adequar aos novos padrões contábeis internacionais e qual o ponto de vista dos profissionais sobre essas mudanças. Acredita-se que este trabalho contribua, também, para a formação continuada do profissional contábil, demonstrando as novas demandas que cercam a sua função no setor público. Quanto à metodologia, tratou-se de uma pesquisa exploratória, em que foi inicialmente identificada a percepção dos profissionais sobre a implementação das NBCASP no que diz respeito aos seguintes aspectos: impactos, vantagens, custo e benefícios e interpretação/aplicação. Buscou-se identificar a aderência às novas normas por meio do Índice de Nível de Aderência (INA) e também foi realizada uma análise documental utilizando como instrumento um *checklist* quanto à divulgação de informações contábeis. Colaboraram com este estudo 53 profissionais, o que correspondeu à participação de 41 universidades federais, distribuídas em todas as regiões brasileiras. Na percepção dos profissionais, as NBCASP trouxeram para o setor público um diferencial tanto para as informações contábeis quanto para o reconhecimento do trabalho dos profissionais responsáveis por sua implementação. Os resultados do estudo confirmaram que as NBCASP estão em fase de implementação nas universidades e que, para alguns itens, não é possível o atendimento por falta de adequação de sistemas ou falta de metodologia definida. Nesse sentido, conclui-se que o atendimento pleno às NBCASP ainda não é uma realidade no setor público, pois, apesar de declarar atendimento a todas as normas, as instituições que alcançaram o percentual máximo do INA na prática ainda não o fizeram. No geral, a percepção dos profissionais em relação às NBCASP é positiva, com o reconhecimento de vantagens para o registro e divulgação das informações, e demonstra iniciativas, por parte dos profissionais, para seu pleno atendimento com perspectivas de utilidade por parte dos gestores.

Palavras-chave: Normas de Contabilidade; Contabilidade pública; NBCASP; Percepção.

Abstract

The purpose of the study was to identify the perception of accountants and directors working in accounting and finance departments (DCF) of federal universities in relation to the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP). The research is justified by the importance, both for a society and for managers, to reveal to what extent how universities have been able to adapt to new international accounting standards and the professionals' point of view on changes. It is believed that this work also contributes to a continuous training of the accounting professional, demonstrating how new demands that surround their role in the public sector. As for the methodology, it was an exploratory research, in which the professionals' perception about the implementation of the NBCASP was initially identified. It was also sought to identify an adherence to the new standards through the Adherence Level Index (INA) and a documentary analysis was also carried out using a checklist for the disclosure of accounting information. 53 professionals participated in this study, corresponding to the participation of 41 federal universities, distributed in all Brazilian regions. In the perception of the professionals, as the NBCASP brought to the public sector somewhat for the accounting information as for the recognition of the work of the professionals by its implementation. The results of the study confirm that as NBCASP are in the phase of implementation in the universities and that, for some items, it is not possible to attend due to lack of adequacy of systems or lack of defined methodology. In this sense, it is concluded that the complete NBCASP service is not yet a reality without a public sector to, despite declaring compliance with all norms. In general, a perception of professionals regarding NBCASP is positive, with recognition of advantages for registration and disclosure of information, and demonstrations, by the professionals, for their attendance with useful perspectives on the part of the managers.

Key words: Accounting standards; Public accounting; NBCASP; Perception.

Lista de Quadros

Quadro 1	Usuários da informação contábil no setor público.....	35
Quadro 2	IPSAS traduzidas.....	37
Quadro 3	Normas e técnicas próprias da Contabilidade aplicada ao setor público.....	40
Quadro 4	Categorias de Análise.....	61
Quadro 5	<i>Checklist</i> da divulgação das NBCASP no relatório de gestão das IFES região sudeste...	80
Quadro 6	Comparação INA e resultado da análise documental na região sudeste.....	85

Lista de Gráfico

Gráfico 1	Nível de aderência das universidades federais por região.....	77
-----------	---	----

Lista de Tabelas

Tabela 1	Percentual de participação da amostra.....	58
Tabela 2	Resultado do teste de Alfa de Cronbach.....	60
Tabela 3	Classificação do Índice de Nível de Aderência (INA).....	62
Tabela 4	Caracterização dos respondentes.....	65
Tabela 5	Relação tempo de experiência x grau acadêmico.....	67
Tabela 6	Percepção do impacto da implementação das NBCASP.....	69
Tabela 7	Percepção das vantagens da implementação das NBCASP.....	70
Tabela 8	Percepção do custo e benefícios das NBCASP.....	72
Tabela 9	Percepção da interpretação e aplicação das NBCASP.....	74
Tabela 10	Estatística descritiva da pontuação INA por região geográfica brasileira.....	76

Lista de Abreviaturas e Siglas

BCB	Banco Central do Brasil
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCF	Departamento de Contabilidade e Finanças
FONDCF	Fórum Nacional dos Diretores de Departamento de Contabilidade e Finanças das Universidades Federais Brasileiras
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IESFB	Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil
IFRIC	<i>International Financial Reporting Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INA	Índice de Nível de Aderência
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NGP	Nova Gestão Pública
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
PROPLAN	Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento
PCCTAE	Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação
PROGEP	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAFEM	Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	Problema de pesquisa.....	23
1.2	Objetivo geral.....	23
1.2.1	Objetivos específicos.....	23
1.3	Justificativa.....	24
1.4	Organização do conteúdo.....	25
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	27
2.1	Teoria da divulgação.....	27
2.2	Panorama da contabilidade pública.....	30
2.3	Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS).....	36
2.4	Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP).....	39
2.5	A percepção.....	44
2.6	Departamento de contabilidade e finanças nas universidades federais.....	46
2.7	O profissional contábil nas IFES.....	48
2.8	Estudos correlatos.....	50
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	55
3.1	Delineamento da pesquisa.....	55
3.2	População, amostra e sujeitos da pesquisa.....	57
3.3	Dados e instrumentos de coleta de dados.....	58
3.4	Análise de dados.....	61
3.5	Limitações da pesquisa e sugestões para novas pesquisas.....	63
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	65
4.1	Caracterização dos participantes do estudo.....	65
4.2	Percepção dos profissionais sobre a implementação das NBCASP.....	68
4.3	Índice de Nível de Aderência às NBCASP.....	76
4.4	Análise da implementação das NBCASP na região sudeste.....	78
4.5	Comparação do INA com a análise documental da região sudeste.....	84
5	CONCLUSÃO	87
	REFERÊNCIAS	92
	APÊNDICE A – UNIVERSIDADES PARTICIPANTES DA PESQUISA ..	103
	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO	104

1 INTRODUÇÃO

Com o avanço dos meios de comunicação, a nova ordem econômica, fortalecida pelo processo de globalização, passou a exigir um padrão no que diz respeito à linguagem das informações contábeis. As regras da Contabilidade predominantes em grande parte do mundo permitiam aos contabilistas o registro das informações de acordo com o desejo de seus gestores, o que poderia causar distorções, não fazendo valer a finalidade básica de qualquer sistema de Contabilidade, que é relatar, de forma precisa, a situação econômica e financeira de uma organização (Anthony, 1985).

Os normativos na Contabilidade por questões peculiares de cada lugar se apresentavam diferentes entre os vários países. Esse fato reproduzia uma diversidade contábil, que resultava em demonstrativos com formas heterogêneas, dificultando, assim, a comparabilidade dos resultados alcançados entre países e instituições distintos. Por isso, de acordo com Mapurunga, Menezes & Peter (2011), cresceu um movimento mundial em busca da convergência às normas contábeis comuns, de forma a divulgar as demonstrações contábeis de maneira padronizada, objetivando o acesso a informações econômicas relevantes. A finalidade é ter maior compreensão e comparação das informações contábeis, tanto no setor privado quanto no setor público, para subsidiar decisões e julgamentos.

Segundo Carvalho e Salotti (2010), o principal objetivo de adotar padrões internacionais é reduzir as consequências negativas da diversidade contábil, a exemplo da dificuldade na consolidação das demonstrações contábeis no acesso a mercados de capitais estrangeiros e da falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações entre países. Diante dessa realidade, as propostas de reformas nos modelos de Contabilidade aplicada ao setor público tentam encontrar soluções capazes de sanar esse problema de formas nas demonstrações e acompanhar a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a administração de recursos provenientes de contribuições dos cidadãos (Anthony, 1985).

Castro (2016) afirmou que, após a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC) em 1973, com os objetivos de formular e publicar um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudessem ser mundialmente aceitas foi criado em 2001 o *International Accounting Standards Board* (IASB), com a responsabilidade técnica e a finalidade de melhorar os pronunciamentos contábeis internacionais anteriormente emitidos pelo IASC. Do esforço desses órgãos surgiram as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

A partir da implantação das IFRS sendo estas as primeiras normas internacionais de Contabilidade que foram aplicadas em instituições privadas, surgiram as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são normas internacionais de Contabilidade em níveis globais, de alta qualidade, para a elaboração de demonstrações no setor público.

Assim, com base nas IFRS foram emitidas as IPSAS, um conjunto de normas contábeis para serem utilizadas por entidades do setor público na preparação das demonstrações financeiras. Para Christiaens (2004), um dos aspectos mais importantes da Nova Gestão Pública (NGP) foram as reformas nos sistemas de informações financeiras. Em seus estudos, esse autor ressaltou que a diversidade nos sistemas públicos de informação financeira pelo mundo criou a necessidade de harmonização, o que resultou na elaboração das IPSAS.

Com a convergência das IPSAS, o foco da Contabilidade no setor público deixa de ser o orçamento e passa a ser o patrimônio, registrando-se todos os fenômenos que a afetam e, assim, passando a ser chamada de Contabilidade Patrimonial (Cunha, 2015, Duarte & Rodrigues, 2014). Além disso, os registros referentes ao orçamento público continuam sendo realizados, mantendo o objetivo da Contabilidade pública que é “fornecer informações tanto de natureza orçamentária quanto de natureza econômica, financeira e física do patrimônio dos entes públicos”, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2013).

O processo de conversão às IPSAS corrobora o entendimento de que, para melhor avaliar, registrar e demonstrar os recursos disponíveis e o patrimônio público, além de reformas gerenciais, é preciso buscar ferramentas que auxiliem os gestores a cumprir, da melhor forma possível, as políticas públicas (Machado & Holanda, 2010; Slomski, Camargo & Amaral Filho, 2010). Diante dessas mudanças, a Contabilidade Pública deixa de ser responsável apenas pelo registro da movimentação financeira e econômica; seu papel passa a ser de proporcionar uma visão mais ampla, na qual os objetivos são também estudar e aprimorar o desempenho da gestão e analisar a situação financeira e patrimonial da entidade, possibilitando a identificação de perspectivas (Silva Júnior, 2004).

A expansão de reformas no sentido de adoção de um padrão internacional tem sido significativa e contribuído para modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas em vários países da antiga União Soviética, bem como na Rússia e em países da África, América do Sul e Ásia. No cenário atual, vários países já adotaram as normas internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, enquanto outros ainda buscam medidas para adotá-las (Romani, Camargo, Junqueira & Valenzuela, 2011).

No Brasil, em 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Portaria nº 37, com vistas à criação de um grupo de estudos voltados para normatizar os registros contábeis do setor público. As finalidades eram analisar e propor novas normas de Contabilidade de acordo com os padrões internacionais das IPSAS. O grupo reunia membros do CFC, da STN e do Ministério da Fazenda. Segundo Varandas (2013), inicialmente a função desse grupo era a tradução das IPSAS, para assim elaborar e discutir a sua implantação como normas internacionais no Brasil.

Como resultado dos esforços de implantação das IPSAS no Brasil, a partir de 2010 passaram a ser adotadas as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), divulgadas pelo CFC e pela STN.

Esse novo padrão de normas estabeleceu o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil e a estrutura do sistema de informação contábil (CFC, 2012). Em muitas jurisdições, a aplicação das exigências das NBCASP veio ao encontro da expectativa de favorecer a prestação de contas (*accountability*) e a transparência das demonstrações contábeis preparadas por governos e suas agências, com vistas a melhorar a evidenciação (*disclosure*) e a eficiência do setor público (Marques & Pinheiro, 2016).

A STN, na condição de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, passou a ser o órgão normatizador da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), com a intenção de promover a consolidação das contas dos entes da Federação. Para isso, foram consideradas necessárias a padronização dos planos de contas e a classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, assim como relatórios e demonstrativos no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (STN, 2012).

Em 2011, o Ministério da Fazenda criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), cuja principal atribuição foi promover todo o apoio necessário à instrução sobre a harmonização dos conceitos contábeis e procedimentos para sua implantação. Os estudos realizados por esse grupo deu origem ao novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), para auxiliar os profissionais nos procedimentos para adoção das referidas normas (STN, 2012). Sobre esse enfoque, o GTCON teve grande responsabilidade em identificar a necessidade de treinamento e de desenvolvimento de material didático para diminuir as divergências, garantir a transparência da gestão fiscal, racionalizar os custos nos entes da Federação e melhorar a qualidade da informação contábil (Diniz, Silva, Santos e Martins, 2015).

Para fazer valer o processo de convergência das NBCASP, em julho de 2012 a STN editou a Portaria nº 437, que estabeleceu prazos para a adoção do MCASP. Mas, levando em consideração que o processo de transição ocorreria de várias

formas devido aos diferentes tipos e tamanhos das instituições, houve demanda por mais tempo e, assim, foram emitidas novas portarias prorrogando o prazo.

No que diz respeito às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) como ente da Federação, cabe-lhe o atendimento das regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis no âmbito do processo de convergência às NBCASP. Esse processo de implantação tem ocorrido de forma gradual, uma vez que depende diretamente de mão de obra e da atualização do sistema contábil. Para alguns procedimentos, devido ao volume de informações que deveriam ser processadas, inicialmente as universidades apresentaram dificuldades de adoção, como o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber.

Ao Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) foi atribuída a responsabilidade de promover a aderência dos normativos contábeis em seus registros. O DCF funciona como órgão central responsável por supervisionar, orientar e consolidar toda a movimentação financeira e contábil do conjunto de unidades e departamentos administrativos, auxiliares, suplementares e complementares, que formam as universidades. O DCF reúne profissionais contábeis, sendo esses contadores e técnicos em Contabilidade que recebem os normativos da STN, interpretam e promovem a disseminação das informações na instituição como um todo.

Desde 1992, os diretores dos DCF e ocupantes de cargos equivalentes criaram, oficialmente, o Fórum Nacional dos Diretores de Departamento de Contabilidade e Finanças das Universidades Federais (FONDCEF), cujas finalidades eram ampliar o conhecimento e propor soluções para os problemas relacionados com as áreas de Contabilidade, Finanças e Orçamento em suas instituições. O objetivo desse fórum foi uniformizar os procedimentos, visando à troca de experiências entre seus participantes, de temas de interesse da área; consolidar e divulgar documentos nas universidades federais; assessorar os dirigentes e órgãos de instâncias superiores das IFES; e informar e atualizar os dirigentes quanto aos procedimentos adotados

(FONDCEF, 2015). Esses esforços confirmam o reconhecimento, por parte dos profissionais de Contabilidade e Finanças, da necessidade de aprimoramento de suas habilidades e também da necessidade de uma administração moderna e inovadora por parte dos seus gestores (Araújo, 2012).

No contexto da implantação das NBCASP, o FONDCEF tem proporcionado aos diretores dos DCF o intercâmbio e busca de uniformização de procedimentos a serem adotados. Toda mudança na gestão contábil é um desafio, pois exige que os profissionais se qualifiquem para se adaptarem a novos padrões. Estes precisam buscar formas de desenvolver suas competências e adquirir novas habilidades, exigindo, assim, sua constante atualização e conhecimento na área da Contabilidade aplicada ao Setor Público (Mohamed & Lashine, 2003).

As mudanças promovidas pela adoção das normas internacionais de Contabilidade pelo Brasil proporcionaram alteração não só nas normas e procedimentos contábeis, mas também na forma de atuação dos contadores. Em decorrência das mudanças anteriormente apontadas, a atuação do contador constitui possibilidade ímpar de traduzir a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio das entidades e, também, sistematizar a produção de dados necessários às tomadas de decisões (Reis *et al.*, 2014). De fato, nesse contexto o contador é o profissional responsável por promover nos órgãos públicos a interpretação e implementação das NBCASP. Assim, ele deve contribuir para a mudança de cultura na gestão pública, bem como superar paradigmas e ajustar sistemas e procedimentos contábeis de forma a retratar, fielmente, os fenômenos ocorridos no patrimônio público (A. A. Lima, 2008).

1.1 Problema de pesquisa

Em face das considerações apresentadas, tem-se então, como problema de pesquisa deste estudo, a busca de respostas para a seguinte pergunta: qual é a percepção dos profissionais que atuam no Departamento de Contabilidade e Finanças sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) nas universidades federais?

1.2 Objetivo geral

Considerando o processo de convergência da Contabilidade Pública ao padrão das normas internacionais e as características peculiares de cada ente público, este trabalho tem por objetivo geral analisar a implementação das NBCASP nas universidades federais.

1.2.1 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, conseqüentemente têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar a percepção dos profissionais do DCF em relação à implementação das NBCASP.
- Averiguar o nível de aderência às NBCASP de cada instituição.
- Verificar a relação do índice de nível de aderência (INA) com as informações divulgadas no Relatório de Gestão das entidades.

1.3 Justificativa

As NBCASP representam um marco teórico e legal ao determinar a convergência aos padrões internacionais também pelo setor público brasileiro. É dever do Estado executar procedimentos administrativos, legais, políticos, econômicos e sociais que se iniciam na obtenção de receitas e se encerram no desembolso de recursos para efetivação das despesas públicas. Isso ocorre devido à relação interdependente entre as finanças públicas e a execução das atividades, do e pelo Estado, com a finalidade de satisfazer a coletividade, sendo este o relevante papel desempenhado pela Contabilidade dentro da administração pública (Kruger, 2015).

Para Paim (2015), administrar de forma correta os recursos públicos não envolve somente os interesses dos gestores públicos, mas também da sociedade em geral. É crescente e expressiva a relação entre o governo e a sociedade vinda da participação da sociedade civil, de onde emerge a valorização da Contabilidade na administração pública (Ribeiro, 2014).

Apesar do desenvolvimento de um grande número de princípios e critérios que constituem a base dos Sistemas de Contabilidade, várias reformas ainda estão em evidência em todo o mundo. Tais reformas tendem a adotar novos sistemas como ferramentas para ganhar responsabilização mais ampla de forma democrática e em um mercado livre (Chan, 2003).

A evidenciação (*disclosure*) e a prestação de contas (*accountability*) são os novos e essenciais princípios a serem adotados pela Contabilidade e pela administração pública, formando um conjunto de preceitos que buscam tornar real a eficiência na gestão pública (Oliveira, Catapan & Vicentin, 2015).

Nesse contexto, o contador público deve promover o aperfeiçoamento dos instrumentos de exposição de informações, de forma a atender até mesmo os usuários não familiarizados com os demonstrativos padronizados exigidos pela legislação, de

maneira a permitir adequada avaliação da gestão pública. De fato, essas mudanças traçam o novo perfil do contador, que vem se firmando na intelectualização de sua função. De fato, nos dias atuais a sociedade requer do cientista do patrimônio a capacidade de entender os números e, assim, contribuir para determinar os rumos a serem seguidos pelos gestores públicos (Santos & Souza, 2010). Assim, os contadores passam a atuar de forma diferente e, também, têm suas atividades modificadas perante as mudanças ocasionadas pela adoção das normas internacionais de Contabilidade pelo Brasil e pelo mundo.

Ressalta-se que a relevância deste estudo está em apresentar e compreender a visão dos profissionais que recebem a missão de colocar em prática as NBCASP. É de suma importância, tanto para a sociedade quanto para os profissionais da classe contábil em geral, ter noção sobre o andamento do processo de convergência às normas internacionais e mostrar quanto as mudanças provenientes desse processo já podem ser identificadas nas informações contábeis, gerando impactos nos processos de decisão e trazendo, assim, novos padrões de *accountability* para o setor público. Além disso, o estudo está inserido em um campo de investigação carente, uma vez que há a necessidade de mais pesquisas que retratem a nova realidade e proponha soluções práticas para os problemas da Contabilidade Pública, trazendo sua contribuição também para a área acadêmica. Outro fator importante que esta pesquisa traz é demonstrar a importância da formação continuada do profissional contábil, uma vez que novas demandas cercam sua função no setor público exigindo sua constante atualização (Vendruscolo, 2016).

1.4 Organização do conteúdo

Este trabalho foi estruturado em seis capítulos, iniciando com a introdução, que apresenta a contextualização, o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa e este tópico de organização do conteúdo.

O Capítulo 2 contempla a revisão bibliográfica, que se apresenta com base na Teoria da Divulgação, descreve o panorama da Contabilidade pública e apresenta as IPSAS e as NBCASP. Nesse capítulo, também é apresentada uma definição de percepção, uma abordagem sobre o DCF nas universidades federais e também sobre a atuação do profissional contábil nas IFES. Para encerrar, na revisão bibliográfica são apresentados estudos correlatos que serviram de base para a realização deste trabalho. O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos com delineamento da pesquisa e bem como as técnicas de utilizadas para o levantamento de dados; análise dos dados e limitações da pesquisa. O quarto capítulo trata-se da análise e interpretação dos resultados da pesquisa; no quinto e último capítulo, a conclusão. Como parte complementar, constam o Apêndice A, que traz a relação das universidades federais participantes do estudo; e o Apêndice B, que traz a questionário aplicado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 A Teoria da Divulgação

A pesquisa em Contabilidade tem buscado cada vez mais instrumentos para fornecer explicações e predições para a prática contábil. Seu objetivo é exigir maior rigor científico para atingir informações com maior relevância, regulamentação das práticas contábeis e redução dos conflitos de interesse (Dias Filho & Machado, 2004).

A Teoria da Divulgação, que vem do termo inglês *Theory of Disclosure*, é uma linha de pesquisa que busca explicar o fenômeno da publicação de informações financeiras de diversos pontos de vista. Gibbins, Richardson e Waterhouse (1990) definem *disclosure* como qualquer divulgação financeira, obrigatória ou voluntária intencional de dados, por meio de canais formais ou informais. Trata-se de uma análise de como a divulgação de informações influencia o mercado e o desempenho econômico das empresas e que tem por objetivos explicar os motivos e difundir resultados contábeis (Corrêa, 2009).

Segundo Salotti e Yamamoto (2005), a Teoria da Divulgação é um assunto que já vem sendo abordado desde a década de 1980 pela pesquisa positiva internacional de Contabilidade. Ao longo das últimas décadas, as pesquisas sobre a Teoria da Divulgação floresceram a partir do uso de modelos matemáticos que buscam a relação entre variáveis, servindo de subsídios teóricos para formulação de hipóteses, confirmados através de testes utilizando dados da realidade. Seu objetivo principal é procurar explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, buscando entender, entre outros aspectos, as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada (Lima & Pereira, 2012). Os *papers* semanais sobre *Theory of Disclosure* são dos autores Verrecchia, em 1983; e Dye, em 1985. Esses autores também desenvolveram, no ano 2001, dois trabalhos importantes: Verrecchia escreveu sobre o estado da arte da Teoria da Divulgação; e Dye apontou críticas sobre o trabalho de Verrecchia.

Tendo em vista a importância e desenvolvimento do tema no âmbito internacional, o progresso das pesquisas sobre a Teoria da Divulgação vem influenciando novos estudos para explicar o fenômeno da divulgação também no Brasil. Assim, o trabalho de Verrecchia é seguido como referência teórica para o desenvolvimento das pesquisas nacionais na área contábil (Salotti & Yamamoto, 2005).

Para Verrecchia (2001), não existe uma teoria bem integrada que apresente uma única noção convincente sobre a origem dos estudos sobre a divulgação contábil. Devido a essa dificuldade, esse autor elaborou três categorias de vertentes que dão origem às pesquisas sobre essa divulgação na Contabilidade. São elas: i) divulgações baseadas em associação; ii) divulgações baseadas em discricionariedade; e iii) divulgações baseadas em eficiência.

Uma crítica ao trabalho de Verrecchia (2001) é apresentada por Dye (2001), afirmando que esse autor se preocupa demasiadamente com a álgebra e derivações dos modelos em detrimento da abordagem de aspectos econômicos dos resultados. Ele argumentou que a maioria dos pesquisadores da área de Contabilidade concordaria que, aumentando o nível de *disclosure*, a entidade pode reduzir o seu custo de capital, mas há também a possibilidade de gerar perdas através da divulgação de informação privada. Entende-se, aqui, por informação privada aquela capaz de comprometer a empresa diante da concorrência, muitas vezes entendida como dados de cunho estratégico associados ao ganho de vantagem competitiva.

Dye (2001) acrescentou que é de grande importância o *disclosure* obrigatório nas práticas contábeis. Para interpretar o significado do fato de empresas evidenciarem ou não determinada informação, seria necessário identificar quais incentivos levaram a entidade se comportar daquela maneira. Os trabalhos de Verrecchia (2001) e Dye (2001) contribuíram muito no sentido de constituir uma base teórica e colaborar com a continuidade do aprofundamento do estudo sobre o *disclosure*.

Para D. V. Lima (2009), o *disclosure* não é só feito de informações numéricas. Qualquer tipo de divulgação, quantitativa ou qualitativa, positiva ou negativa, encontra-se inserida no contexto da Teoria da Divulgação. Podem-se dividir, ainda, as informações divulgadas em dois tipos: as compulsórias, exigidas por lei e por regulamentos; e as voluntárias, baseadas em diretrizes e recomendações.

Uma organização, por meio de seus gestores, deve realizar a devida prestação de contas, levando em consideração a existência de um grupo heterogêneo de usuários, com necessidades informacionais diversas que exigem divulgação adequada das ações empreendidas, dos resultados e dos possíveis reflexos quanto ao período reportado (Iudícibus, 2010).

Para Zorzal e Rodrigues (2016), além do *disclosure* obrigatório, emanado do Estado, os gestores deveriam divulgar informações úteis, por meio do *disclosure* voluntário e, assim, tornar os relatórios financeiros mais informativos, de modo a atender maior número de usuários. Contudo, os gestores possuem mais informações sobre as instituições que estão gerenciando do que os demais usuários, podendo usar o atributo da divulgação como forma de efetivar a comunicação dos aspectos mais importantes do desempenho da instituição na qual atuam. Elementos como visibilidade e inferabilidade são duas condições de suma importância para transparência, que por sua vez é qualidade de um governo, empresa ou pessoa serem abertos à divulgação de informações. Os gestores precisam tornar as informações visíveis de forma inferível, ou seja, garantir os atributos de qualidade, clareza e, sem dúvida, credibilidade.

Na tentativa de tornar as contas públicas mais transparentes, o governo Federal brasileiro tem adotado algumas políticas públicas de informação, mecanismos legais para auxiliar na busca por dados. Um número considerável de informações contábeis integra as exigências de transparência, como divulgação de planos, orçamentos, prestações de contas e o respectivo parecer prévio (Gama & Rodrigues, 2016).

Através da Lei nº 12.527/11, a Lei de Acesso à Informação (LAI), confirma-

se a obrigação de divulgação de informações por parte de todas as instituições do governo, em todas as esferas. A administração pública precisa, então, implementar os instrumentos de transparência, como forma de garantir o acesso às informações públicas, seja por meio de portais de transparência, seja por investimentos em novos sistemas de informação. Isso porque a LAI também define um número mínimo obrigatório de informações a serem divulgadas, entre elas as contábeis, financeiras e orçamentárias, como objeto de transparência ativa (Gama & Rodrigues, 2016).

2.2 Panorama da Contabilidade Pública

A evolução da Contabilidade pública brasileira tem seu início em 1914, no momento em que se tentava aprovar, na Câmara dos Deputados, o projeto do Código de Contabilidade da União. Em 1921 é criada a Contadoria Geral da União, instituindo, assim, uma Diretoria do Tesouro Nacional, que deu origem aos cargos de contador, subcontador, chefes de seção e guarda-livros do Tesouro Nacional. No ano seguinte, 1922, é promulgado o Código de Contabilidade Pública e, assim, a Contadoria Geral da União é emancipada e ganha autonomia, ficando subordinada ao Ministério da Fazenda (Slomski, 2005).

A aprovação do Código de Contabilidade da União, em 1922, definiu como contabilidade da união “todos os atos relativos às contas de gestão do patrimônio nacional”. Assim, surge no Brasil o primeiro instrumento que orienta a Contabilidade pública na esfera da União (Giacomini, 2005).

Para os Estados e Municípios, somente em 1939 foi promulgado o Decreto-Lei nº 1.804 e, em 1940, o Decreto nº 2.416, que institui padrões e aprova normas orçamentárias, financeiras e de Contabilidade. Mas o grande avanço da Contabilidade Pública ocorre com a Lei Federal nº 4.320, de 1964, que estabelece normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal. Conforme Slomski (2009), na Lei nº 4.320

encontra-se a base da organização que permite o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, o levantamento dos balanços e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Apesar de algumas alterações, essa lei continua a definir as normas para o orçamento anual e para a Contabilidade Pública nas três esferas de governo.

Feijó (2013) afirmou que a evolução das finanças e da Contabilidade Públicas vem acontecendo desde a proclamação da república, mas somente a partir de 1960, após um período de crises econômica e institucional, se tornou evidente a necessidade de aperfeiçoamento da gestão das Finanças e da Contabilidade no Brasil.

Em 1967, o Decreto nº 200 também veio para fortalecer a Contabilidade Pública, definindo a organização da Administração Federal, por meio de diretrizes que originaram a chamada Reforma Administrativa, com normas de administração financeira e de Contabilidade (Bezerra Filho, 2008). Esse decreto define que a ação do governo deverá obedecer a um planejamento com perspectiva do desenvolvimento social e da segurança nacional, mediante a elaboração de planos e programas com base nos seguintes instrumentos básicos:

- i) plano geral de governo;
- ii) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- iii) orçamento-programa anual; e
- iv) programação financeira de desembolso (Decreto nº 200, 1967).

Além dos instrumentos normativos anteriormente apresentados, a Constituição Federal de 1988 contribuiu para o fortalecimento da Contabilidade Pública, através dos novos instrumentos de gestão: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A constituição de 1988 também efetivou a participação do Congresso Nacional no processo orçamentário e também do Tribunal de Contas da União (TCU) na fiscalização, atuando como órgão de controle externo (Constituição, 1988).

De acordo com Slomski (2005), somente em 1987 a Contabilidade pública alcançou sua maioria, através de controles como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM), que proporcionaram o melhor registro, acompanhamento e controle das finanças públicas brasileiras.

Outro avanço que contribuiu para a fiscalização e transparência da prestação de contas públicas foi a Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Passam-se a exigir, a partir da LRF, mais responsabilidade e transparência na gestão das finanças públicas, limitando gastos e dívidas, exigindo o cumprimento de resultados fiscais e impondo prazos e diretrizes para a elaboração e organização dos instrumentos orçamentários PPA, LDO e LOA. A LRF significou um avanço no controle dos gastos públicos, pois instigou o questionamento sobre a qualidade do gasto público e o melhor controle do patrimônio da entidade pública. Apesar de não garantir a conduta do gestor público, a LRF exigiu maior responsabilidade desse profissional e prestação de contas perante a sociedade.

Em outras palavras, Kohama (2008) explicou que a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que tem por objetivo registrar, controlar, interpretar e informar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades que pertencem à Administração Direta e Indireta dos entes públicos pertencentes à União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

A Contabilidade Pública advém da subdivisão da Ciência Contábil pelo fato de possuir características especiais a serem observadas e acompanhadas, que “é o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública; o patrimônio público e suas variações” (Kohama, 2006, p. 25).

Conforme a Lei nº 4.320, de 1964, nos seus artigos 83 e 86 a “Contabilidade através das contas evidenciará de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem

receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes à Fazenda Pública”. Assim, a Contabilidade serve-se das contas para os registros, os controles e as análises de fatos administrativos ocorridos na Administração Pública, e “a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas” (Lei nº 4.320, de 1964).

Segundo M. L. Silva (2004), a Contabilidade Pública está intimamente ligada com o regime democrático adotado pelos Estados Modernos, pois quando exerce o poder, se exerce em nome do povo, e todos os aspectos da Contabilidade encontram-se em um ambiente propício para suas elaborações teóricas e para suas aplicações práticas.

No setor público, a Contabilidade apresenta uma metodologia especial que utiliza a escrituração em contas divididas em quatro subsistemas: orçamentário, patrimonial, de compensação e de custos. O subsistema Orçamentário é responsável por expor o registro contábil das receitas e despesas, demonstrando o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, devendo, ao final do período, apresentar os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária. O sistema Financeiro, que possuía a função de explicitar os resultados de todas as operações de débitos e créditos financeiros, sendo estas compreendidas ou não na execução orçamentária, foi incorporado ao Subsistema Patrimonial (Carvalho & Ceccato, 2011).

O subsistema Patrimonial, agora reestruturado, deve, analiticamente, registrar e apresentar a consolidação de todos os atos e fatos da administração pública e seu impacto no patrimônio público, caracterizando-os perfeitamente e tendo o registro dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Nele são também escrituradas todas as alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. O subsistema de Compensação recebe os registros das movimentações que representam direitos e obrigações da Fazenda Pública normalmente. Tais movimentações são oriundas de contratos, convênios e ajustes. Por fim, o subsistema de Custos deve apresentar os custos inerentes à execução dos programas

governamentais e de manutenção das entidades da administração pública (Carvalho & Ceccato, 2011).

Recentemente foi incluído o subsistema de custos para registrar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. O subsistema de custos tem a finalidade de ser usado como ferramenta gerencial, de forma a possibilitar a transparência na gestão pública (CFC, 2012).

Em que pese os papéis da Contabilidade Pública nos aspectos anteriormente apontados, ela não deve ser entendida como atividade dedicada exclusivamente ao registro e escrituração contábil. De fato, a Contabilidade Pública se deve também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, mediante o controle e acompanhamento que ocorrem antes, durante e depois do acontecimento de qualquer ato ou fato contábil, e ainda observando os limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária (Lei nº 4.320, de 1964).

De acordo com Santos e Reis (2005), a Contabilidade Pública é a ferramenta ideal para que a Administração Pública conduza os negócios públicos. É através dessa ferramenta que se obtêm informações sobre todo o processo de planejamento, orçamento, controle e divulgação da gestão realizada.

Em se tratando das pessoas que fazem uso das informações contábeis do setor público, segundo Santos e Reis (2005) são classificados em três grupos de usuários:

- i) o cidadão, para quem o governo é o principal responsável;
- ii) os membros do Legislativo, que representam os cidadãos;
- iii) os investigadores e os credores, que emprestam recursos ou que participam no processo de financiamento.

O Quadro 1 apresenta os três grupos e os tipos de usuários das informações contábeis do setor público.

Quadro 1

Usuários da informação contábil no setor público

Grupos de Usuários	Tipos de Usuários	
Cidadãos (Usuário Externo)	Contribuintes, Eleitores, Usuários dos Serviços, Mídia (rádio, televisão, jornais), Associação e grupos de defesa do cidadão, Estudiosos de Finanças Públicas	
Governo, Gestores e Representantes (Usuário Interno e Externo)	Federal	Contabilista e Gestor Público, Câmara Federal, Senado, Tribunal de Contas da União
	Estadual	Contabilista e Gestor Público, Assembléias Legislativas, Tribunal de Contas
	Municipal	Contabilista e Gestor Público, Câmara de Vereadores, Tribunal de Contas, Conselho de Contas
Investidores e Credores (Usuário Externo)	Investidores Institucionais, Fornecedores e Prestadores de Serviços, Agência de Classificação de Risco, Instituições Financeiras	

Fonte: Santos & Reis (2005).

E acordo com Ribeiro (2014) as mudanças de paradigmas, as reformas administrativas e as alterações da legislação têm revelado uma nova consciência de que as questões públicas dizem respeito a todos os cidadãos. Para Iudícibus (2000), a finalidade da Contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos de forma segura. Assim, as informações geradas pela Contabilidade Pública servem para auxiliar no processo de planejamento, orçamento, controle e publicidade das atividades oriundas de uma gestão que devem ser divulgadas para todos os cidadãos de um município, ou estado ou país.

A partir de 2007, um novo processo de mudança passou a ser construído para a Contabilidade Pública brasileira. Por meio da Resolução nº 1.103, de 2007, do CFC, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participam, além do CFC, o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esse comitê elaborou o Plano de Ação para a convergência do sistema contábil brasileiro às IFRS. No plano de ação, ficou definido que a convergência para as normas internacionais de Contabilidade do setor público ocorreria a partir de 2012 para a

União e, a partir de 2013, para os estados e municípios.

No século XX, o Estado tornou-se grande interventor social e econômico, e o modelo Weberiano mostrou-se adequado em um primeiro momento, contudo, com o passar do tempo, acabou por deixar o Estado muito oneroso e rígido, por causa dos desvios ocorridos. Então, a crise econômica mundial e a globalização incentivaram a mudança e difundiram as ideias da Nova Administração Pública (Bresser-Pereira, 1996).

Diante dessa realidade, a Contabilidade aplicada ao setor público vem passando por um processo de modificação normativa, o qual implica mudança cultural, visto que diversas técnicas anteriormente não aplicadas ao setor público estão sendo impostas. Em âmbito internacional, a proposta dessa nova legislação é, justamente, ampliar a qualidade e quantidade de informação disponível para permitir avaliação mais robusta do desempenho organizacional, em termos de custos, eficiência e execução (IFAC, 2011).

Para Groot e Budding (2004), novas ideias para o ambiente público, como o planejamento estratégico e a introdução de concorrência em mercados de bens públicos, buscando auxílio e controle dos resultados, apontaram políticas contábeis e financeiras como instrumento de monitoramento e avaliação do desempenho organizacional do governo como um todo.

2.3 Normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS)

De acordo com Diniz *et al.* (2015), as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) são pronunciamentos que determinam um conjunto completo de orientações para elaboração de demonstrações, visando harmonizar a Contabilidade aplicada ao setor público nos mais diversos países. A convergência com base nesses padrões internacionais é promovida pelo IFAC, que representa questões de interesses

públicos e contribui para a melhoria da informação contábil, atribuindo consistência e transparência para o setor público em todo o mundo (Sallaberry & Vendruscolo, 2012). Tais procedimentos têm o propósito de orientar e facilitar a troca de informações entre os contadores e outros profissionais que trabalham no setor público. Até 2012, o conjunto de IPSAS agregava 31 normas. No Quadro 2, encontra-se a descrição do tema tratado por cada uma das IPSAS traduzidas.

Quadro 2

IPSAS traduzidas

IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4 – Efeitos das Mudanças Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5 – Custos de Empréstimos
IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS 9 – Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11 – Contratos de Construção
IPSAS 12 – Estoques
IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14 – Evento Subsequente
IPSAS 16 – Propriedade para Investimento
IPSAS 17 – Ativo Imobilizado
IPSAS 18 – Informações por Segmento
IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23 – Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25 – Benefícios a Empregados
IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31 – Ativo Intangível

Fonte: CFC (2010).

Estas são as normas-base para todos os países que desejarem adequar-se aos padrões do IFAC e contribuir, assim, para a uniformização de práticas e

procedimentos contábeis. Em países em desenvolvimento, como ponto de partida para melhorar a Contabilidade pública, as IPSAS apresentam papel inovador. Inicialmente, os objetivos de tais normas são promover maior responsabilização por parte do governo, garantindo a confiabilidade da informação contábil e financeira. Essa é uma forma de aprimorar a gestão, que demonstra a *performance* do gestor, e harmonizar as informações divulgadas internacionalmente (Chan, 2012).

O processo de harmonização ou convergência internacional de normas e procedimentos contábeis não é simples de ser alcançado, razão das peculiaridades dos países participantes. Como passo inicial, o que é possível consiste na aproximação das normas e práticas entre os países, no que diz respeito à reconciliação dos sistemas contábeis, a fim de melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas (Niyama, 2005).

No entanto, uma das principais alterações estabelecidas pelas IPSAS é a utilização do regime de competência para o reconhecimento das despesas e receitas, bem como o registro de todos os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido das entidades no setor público, para assim adaptar uma Contabilidade com o foco patrimonial (Vicente, Morais & Platt Neto, 2012).

Para L. M. Silva (2012), a convergência às IPSAS implica fazer que a Contabilidade Pública observe a situação econômica dos entes públicos, inferindo sobre o desempenho da gestão; e demonstre a real situação financeira e patrimonial da instituição, levando à identificação de perspectivas futuras da entidade pública.

2.4 Normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP)

Em virtude de sua complexidade, o processo de convergência tem sido implementado de maneira gradual no setor público. O MCASP, editado pelo STN em 2012, previa o seguinte cronograma para adoção dos procedimentos referentes à convergência às NBCASP: i) Procedimentos Contábeis Orçamentários – válida para o exercício de 2013; ii) Procedimentos Contábeis Patrimoniais – gradualmente até o final do exercício de 2014; iii) Procedimentos Contábeis Específicos – adotados pelos entes da Federação em 2013; iv) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – até o término de 2014, de forma a utilizar as informações nesse padrão para a consolidação dessas contas em 2015; e v) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – até o término de 2014, de forma a utilizar as informações nesse padrão para a consolidação dessas contas em 2015.

Ainda segundo a visão do STN (2010), os novos desafios da Contabilidade pública buscam atingir, dentro do cronograma anteriormente apresentado, os seguintes objetivos: i) verificar se o ente da Federação evidencia nas demonstrações contábeis a identificação do ente, das autoridades responsáveis por elas, bem como se demonstram valores correspondentes à movimentação do órgão público; e ii) identificar o nível de evidenciação de informações relacionadas com esses demonstrativos, em especial se as novas orientações do CFC e da STN estão sendo observadas. Nesse aspecto, resta salientar que agregar capacidade informacional aos demonstrativos evidenciados demandaria tempo e trabalho.

Em 21 de novembro de 2008, o CFC publicou as Portarias de nºs 1.128 a 1.137, que aprovaram as 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O objetivo principal de tais normativos foi apresentar métodos e ações que orientem os procedimentos contábeis a um tratamento científico para o reconhecimento, registro e evidenciação dos fenômenos relacionados a ativos, passivos, receitas e despesas.

O Quadro 3 apresenta as normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.1 a 16.11) que representam a base para o processo de convergência até 2016. Essas normas entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010.

Quadro 3

Normas e técnicas próprias da Contabilidade aplicadas ao setor público

NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público
NBC T 16.5 - Registro Contábil
NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8 - Controle Interno
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: CFC (2012).

A adoção das 11 primeiras NBCASP tornou-se obrigatória para os fatos ocorridos, a partir de janeiro de 2010, para todas as entidades pertencentes à federação brasileira. A partir desse momento, as instituições públicas deveriam seguir os normativos divulgados pelo Ministério da Fazenda e pela Secretaria do Tesouro Nacional, que passaram a emitir portarias para regulamentar o cumprimento dos prazos estabelecidos para a implementação dessas normas (CFC, 2010). O resumo de cada norma é definido a seguir, de acordo com a publicação realizada pelo CFC (2012).

A NBC T 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade no setor público. Apresenta o conceito de unidade contábil, bem como seus objetivos, objeto e área de atuação. Em resumo, esta norma conceitua a Contabilidade Pública e define como seu campo de atuação toda a entidade que receba, guarde, aplique ou movimente recursos públicos. Conseqüentemente, define objeto da Contabilidade Pública o patrimônio dos entes públicos. Caracteriza a unidade contábil como o resultado, a soma, a agregação ou a divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público. Classifica as unidades contábeis de

acordo com as seguintes subdivisões: originárias, descentralizadas unificadas e consolidadas.

O conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, bem como a estrutura do sistema de informação contábil, são definidos pela NBC T

16.2. O Patrimônio Público:

É o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CFC, 2012, p. 5).

A NBC T 16.2 classifica os elementos do ativo e passivo em circulante e não circulante. Organiza a Contabilidade Pública na forma de sistema de informações, cujos subsistemas são orçamentário (registra atos e fatos relacionados ao planejamento e execução orçamentária), patrimonial (que passa a integrar os fatos financeiros e não financeiros que provocam variações) e de compensação (registra atos de gestão que possam produzir modificações). A inovação desta norma é a incorporação do sistema de custos como mais um dos subsistemas de informação contábil para registrar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade. Para Mota (2009), esta norma realça o papel da Contabilidade como um sistema de informações para orientar e suprir o processo de decisão.

A NBC T 16.3 estabelece a função da Contabilidade, de forma a permitir a integração entre o planejamento e o orçamento, destacando a importância de três elementos no desenvolvimento do planejamento, que são: avaliação de desempenho; planejamento, plano hierárquico interligado. Cavichioli, Fiirts e Dall'Asta (2016) comentaram que o destaque dessa norma está na evidenciação das diferenças entre as metas programadas e realizadas, vistas com a função de contribuir para a tomada de decisões e facilitar a interpretação por parte da sociedade. Esta norma institui o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento da administração pública, de forma que sejam apresentados para o conhecimento da sociedade o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento da entidade.

As transações do setor público, bem como o reflexo que elas podem causar ao patrimônio público, são mencionadas na NBC T 16.4. Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Essas transações financeiras provocam variações patrimoniais, que podem ser definidas como as variações quantitativas, que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido; e as qualitativas, que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, ou seja, promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

A NBC T 16.5 rege sobre o registro contábil dos atos e fatos que, de alguma forma, impactam ou possam vir a impactar o patrimônio público. Essa norma prevê que todo registro contábil deve ter como fundamentação documento hábil, que pode ser em papel ou em meios digitais. Portanto, o registro contábil nas entidades que constituem o setor público deve ser guiado pelos procedimentos preconizados pela Ciência Contábil, independentemente de qualquer conflito meramente formal. Esta norma é um importante marco na Contabilidade Pública, pois traz a adoção do regime de competência independente do momento de execução orçamentária com a observância do princípio da oportunidade.

Sobre as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e apresentadas pelas entidades que compõem o Setor Público Brasileiro, a NBC T 16.6 prevê as seguintes: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração do Resultado Econômico. Essa norma passa a exigir mais duas demonstrações além das listadas pela Lei nº 4.320/64, sendo elas a Demonstração do Fluxo de Caixa para evidenciar todo o fluxo de operações e a Demonstração do Resultado Econômico que evidencia o resultado econômico alcançado através das ações do setor público. As demonstrações passam a ser divulgadas contendo valores do exercício e do exercício anterior.

A NBC T 16.7 normatiza os procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis de todas as entidades do setor público, no sentido de medir

o resultado da gestão das ações governamentais sob a ótica de uma estrutura global e homogênea. A consolidação é definida como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, não incluídas as transações que realizaram entre si. O objetivo dessa norma é a visão global do resultado e instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.8 trata dos procedimentos contábeis relacionados ao controle interno, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da Contabilidade. O controle interno é implementado por meio de dois tipos de procedimentos: procedimentos de prevenção e procedimentos de detecção. Esta norma define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis das entidades do setor público, de forma que ele irá abranger todo o patrimônio da entidade.

A norma NBC T 6.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão de bens públicos. Esta norma é uma das grandes inovações trazidas ao setor público, uma vez que, tradicionalmente, a depreciação, amortização e exaustão não eram consideradas na maioria das entidades. Para Piccoli e Klann (2015), essa norma trouxe para a Contabilidade Pública uma nova visão contábil, passando, assim, para óptica patrimonial. Trata dos procedimentos contábeis a serem observados no intuito de avaliar e evidenciar corretamente os bens que constituem o patrimônio público.

A NBC T 16.10 direciona a avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em entidades do setor público. Define, como o próprio título diz, os procedimentos básicos para avaliar e mensurar os itens constituintes do patrimônio das entidades do setor público. Estabelece critérios para a reavaliação dos elementos patrimoniais ao valor justo, ou de mercado, na data do balanço patrimonial, através do Teste de Recuperabilidade (*Impairment Test*).

Aprovada pela Resolução nº 1.366/2011, um ano depois da edição das 10 primeiras normas, foi incluída ao rol das Normas Brasileiras de Contabilidade, a

NBC T 16.11, que diz respeito ao sistema de informação de custos no setor público. Essa norma padronizou conceitos, objetos, objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos nas entidades das três esferas da federação, o que foi aplicado aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012, permanecendo a ressalva quanto ao prazo de adoção observado nas demais normas (CFC, 2011). Apesar de estar ainda em processo de desenvolvimento e adequação, estudos apontam que o governo tem-se esforçado para desenvolver uma sistemática de evidenciação dos custos dos serviços públicos, para auxiliar na decisão dos gestores e na eficiência da utilização dos recursos públicos (Sallabery & Vendruscollo, 2012).

Devido à dimensão e diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira, para Xavier e Silva (2012) as NBCASP proporcionaram avanço significativo para a convergência das normas internacionais no setor público. A introdução de procedimentos inovadores e de novas demonstrações contábeis provocou impacto na qualidade das informações geradas pela Contabilidade e, conseqüentemente, afetou o processo de gestão da comunicação entre a Contabilidade e seus usuários. Essas inovações são fatores cruciais na mudança da percepção de atributos de qualidade e utilidade das informações contábeis no setor público. Voltadas para uniformização de práticas e procedimentos contábeis, as NBCASP estão alinhando a contabilidade pública à Contabilidade como ciência, resgatando, assim, a verdadeira Contabilidade (Azevedo, Souza & Veiga, 2010).

2.5 A percepção

De acordo com Lalande (1996), o fenômeno da percepção refere-se à identificação da realidade, que ocorre posteriormente à sensação. É a partir da percepção que as mensagens ganham significado e interpretação. É uma experiência dotada de significação, que advém da experiência do indivíduo com o mundo exterior e um não acontece sem o outro (Chauí, 2000).

A percepção origina-se de um processo de escolha e interpretação dos estímulos que nos chegam. Isso ocorre porque as pessoas selecionam e interpretam os estímulos de maneira compreensível e coerente com a visão que ela tem de mundo (Giglio, 1996). Em um estudo sobre o termo “percepção” e suas diversas abordagens em algumas pesquisas, Bacha, Strehlau e Romano (2006) afirmaram que o termo percepção não é utilizado em seu significado estrito, mas como uma maneira de se referir, principalmente, à opinião ou a atitudes.

De acordo com o dicionário Houaiss (2002), têm-se as seguintes definições de percepção:

- faculdade de apreender por meio dos sentidos ou da mente;
- função ou efeito mental de representação dos objetos; sensação, senso e ato de exercer essa função;
- consciência dos elementos do meio ambiente através das sensações físicas;
- ato, operação ou representação intelectual instantânea, aguda, intuitiva;
- uso formal da consciência (de alguma coisa ou pessoa), impressão ou intuição;
- sensação física interpretada através da experiência; e
- capacidade de compreensão.

De acordo com Penna (1997), perceber é conhecer objetos e situações através dos sentidos, e esse ato implica estar próximo do objeto no tempo e no espaço. Segundo Chauí (2000), sensação e percepção são as mesmas coisas; é sempre uma experiência dotada de sentido e tem sentido em nossa história de vida, fazendo parte do mundo do sujeito e de suas vivências.

O mundo percebido pelas pessoas é qualitativo, significativo, estruturado, e as coisas são parte de suas vidas em sua interação com o mundo, o que faz o sujeito perceber o sentido e dar valores às coisas (Chauí, 2000).

A natureza da percepção está no processo cognitivo, ou seja, refere-se ao processo mental de raciocínio e memória. É preciso fornecer informações para a mente antes de fazer qualquer tipo de interpretação com elas. A percepção é um processo complexo que depende da interação do ambiente com as pessoas que o percebem (Davidoff, 2001). Segundo esse autor, as pessoas analisam os padrões que vão mudando a cada movimento, e durante o processo de percepção o conhecimento que se tem de mundo se agrupa com habilidades construtivas, fisiológicas e experiências vividas. Os sujeitos da percepção antecipam o que irá ocorrer, com base no conhecimento que vão reunindo, sempre redirecionando esforços de detecção e registrando novos conteúdos.

Para Lelis (2010), a partir da avaliação a presença de atributos e das percepções de profissionais pode contribuir para ampliar o atual conhecimento acadêmico sobre determinado assunto. Nesse sentido, este estudo tem por proposição identificar o que os profissionais que lidam diretamente com a Contabilidade Pública já se muniram de informações no que diz respeito às mudanças provocadas pelas NBCASP, ou seja, qual a percepção desses profissionais sobre implementação das NBCASP nas universidades federais e quais alterações já são apresentadas nos Relatórios de Gestão dessas instituições.

2.6 Departamento de Contabilidade e Finanças nas universidades federais

As instituições públicas de ensino superior no Brasil são mantidas pelo Governo Federal através do Ministério da Educação (MEC) e podem apresentar classificações diferentes, de acordo com seu porte. São elas, entre outras: universidades, faculdades, fundações, institutos, escolas e centro de ensino tecnológico. No que diz respeito especificamente às universidades federais, estas ainda apresentam subdivisões em vários órgãos, de acordo com suas atribuições, como administração central, unidades acadêmicas, unidades especiais, departamentos

acadêmicos e órgãos administrativos, auxiliares, suplementares e complementares.

Muitos desses órgãos são unidades orçamentárias individuais, que, ao final do exercício, terão seus balanços consolidados, e todos devem seguir as mesmas orientações do Ministério da Fazenda, através da STN, para o registro de suas movimentações financeiras, que são gerenciadas por ordenadores de despesas nomeados pelos reitores de cada instituição.

Para coordenar e supervisionar o manuseio de recursos públicos, as universidades, em sua grande maioria, delegam aos seus DCF o papel de gerenciar os recursos financeiros, analisar e consolidar as demonstrações contábeis, assistir, orientar e apoiar tecnicamente os ordenadores de despesas e responsáveis por bens, direitos e obrigações das unidades orçamentárias da instituição, zelando pela aprovação das contas do reitor pelo TCU, além de viabilizar a celebração de convênios entre a universidade e seus parceiros (Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento, da Universidade Federal de Minas Gerais [PROPLAN/UFMG], 2016).

O DCF, através de suas divisões e seções, organiza, controla e executa as atividades referentes à administração financeira e contábil das universidades. Cada instituição apresenta suas subdivisões de acordo com as funções e disponibilidade de profissionais especializadas para cada tipo de atividade, por exemplo: execução financeira, análise e escrituração contábil, supervisão e controle, divisão de convênios e outros, de acordo com a peculiaridade de cada instituição (PROPLAN/UFMG, 2016).

Outra responsabilidade do DCF é difundir todas as orientações emitidas pela STN sobre a Contabilidade aplicada ao setor público, promovendo as mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, cujo objetivo é a aproximação conceitual com a Contabilidade patrimonial. Assim, é função do DCF difundir as orientações do STN sobre a implantação de um Plano de Contas padronizado para a Federação com metodologia, estrutura, conceitos e

funcionalidades que o tornem versátil e abrangente, permitindo obter informações contábeis de fácil compreensão e garantindo sua credibilidade, para assim poder ser comparável em momento oportuno (STN, 2011).

2.7 O profissional contábil nas IFES

De acordo com o Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE), os profissionais contábeis podem integrar o quadro de pessoal das IFES, através dos cargos efetivos de contador e de técnico em Contabilidade. O cargo de contador pertence ao nível de classificação E, e o requisito de qualificação para ingresso é o curso superior em Ciências Contábeis, o cargo de técnico em Contabilidade pertence ao nível D, cujo requisito para ingresso é o curso técnico; ambos os cargos exigem também o registro no CRC (Lei nº 11.091, de 2005).

No que diz respeito às atribuições do profissional contábil técnico e contador nas IFES, elas se interagem e se complementam, mas é exclusividade do Contador a assinatura das demonstrações de resultados e dos pareceres emitidos em nome das entidades. Ao cargo de técnico em Contabilidade, atribuem-se as funções de identificar documentos e informações, atender à fiscalização e proceder à consultoria, executar a Contabilidade geral, operacionalizar a Contabilidade de custos e efetuar Contabilidade gerencial, realizar controle patrimonial e assessorar nas atividades de ensino, pesquisa e extensão (Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Espírito Santo [PROGEP/UFES], 2016).

Para o cargo de contador são conferidas as funções de executar a escrituração através dos lançamentos dos atos e fatos contábeis; elaborar e manter atualizados relatórios contábeis; promover a prestação, acertos e conciliação de contas; participar da implantação e execução das normas e rotinas de controle interno; elaborar e acompanhar a execução do orçamento; elaborar demonstrações contábeis e a prestação de contas anual do órgão; prestar assessoria e preparar informações

econômico-financeiras; atender às demandas dos órgãos fiscalizadores; realizar perícia; e, também, assessorar nas atividades de ensino, pesquisa e extensão (PROGEP/UFES, 2016).

A alocação desses profissionais nas universidades está principalmente nos DCF de cada IFES, mas se estende a cada unidade orçamentária, que deve fazer a sua Contabilidade individualizada e prestar contas de formas isolada e autônoma.

Nesse contexto de mudanças, o profissional da Contabilidade passa a desempenhar o papel de consultor, uma vez que, além de atuar no Setor de Contabilidade para o registro da movimentação financeira, ele deve estar preparado para ajudar nas tomadas de decisões e contribuir para a formulação de soluções estratégicas em outros setores. De fato, sua assessoria envolve atuar realmente no controle e gerenciamento dos fatos e em atos que serão refletidos também nas demonstrações contábeis elaboradas pelo contador (Vicente, Morais & Platt Neto, 2012).

Brandalise, Fella e Zamin (2009), através de um estudo para conhecer mais detalhadamente o trabalho desenvolvido pela Contabilidade na gestão pública, afirmaram que os gestores, em sua maioria, percebem que os profissionais contábeis têm visão do conjunto amplo de funcionamento de suas entidades, razão por que contribuem auxiliando na gestão. Esses autores também afirmaram que esses gestores possuem espírito de liderança em seus trabalhos e são solícitos no atendimento das atividades propostas por seus superiores. Isso se confirma através da elaboração de relatórios de fácil entendimento, para facilitar a análise pelos gestores e servir de base para a tomada de decisões.

A adoção de um padrão internacional para as práticas contábeis exige que os profissionais dessa área busquem novas formas de desenvolverem suas competências e de adquirirem novas habilidades e conhecimentos. Nessa perspectiva, apresentar a percepção de uma amostra desses profissionais no contexto de mudanças na Contabilidade do setor público demonstra também o perfil atual desse profissional.

2.8 Estudos correlatos

Considerando a necessidade de elaborar o Balanço do Setor Público Nacional com base nas regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, com vistas à consolidação das contas públicas de todos os entes da Federação, a pretensão do Ministério da Fazenda é que todos os entes públicos cumpram os dispositivos legais, através dos normativos e manuais elaborados para convergir as práticas contábeis aos padrões internacionais (STN, 2014).

Ao instituir novos conceitos, regras gerais e conteúdo para as práticas contábeis no setor público, a STN, na competência de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, institui prazos para que cada etapa do processo de convergência a novas normas seja alcançado com êxito. Nesse sentido, vários estudos vêm sendo realizados para identificar se os normativos quanto ao processo de convergência às NBCASP estão sendo cumpridos pelos órgãos públicos e também sobre a percepção dos profissionais sobre o entendimento e adequação das Normas Internacionais de Contabilidade.

Castro (2016), em seu trabalho sobre a evidenciação do processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade pelos Estados brasileiros e pelo Distrito Federal, apontou vários outros estudos com abordagem na adoção das IPSAS e das NBCASP pelo mundo, a exemplo de Pérez e Hernández (2003), D. V. Lima, Santana e Guedes (2009), Christiaens, Reyniers e Rolle (2010), Darós e Pereira (2009), Sour (2012), Abushamsieh, López-Hernández e Ortiz-Rodríguez (2014), Bellaca (2014), J. M. Macêdo e Klann (2014), Castro e Cunha (2014), além de outros referentes ao *disclosure* no Setor Público, como Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Pinho (2006) e Cruz (2010).

O setor público, mencionado como setor “carente de estudos”, a partir do processo de convergência das IPSAS tem sido objeto de mais pesquisas no meio acadêmico. Além do foco no tema e das mudanças nas normas de Contabilidade,

tanto no setor privado quanto no setor público, outro ponto específico de estudo está sendo a percepção dos profissionais que atuam diretamente com a implementação das mudanças no cenário atual.

De acordo com Haller e Keppler (2002), para que as novas normas de Contabilidade alcancem o seu objetivo de garantir confiabilidade e comparabilidade da informação contábil em um nível internacional, é de suma importância a sua correta interpretação por parte de quem vai aplicá-las, ou seja, por quem elabora e prepara as demonstrações financeiras.

F. F. Macêdo *et al.* (2010) analisaram a percepção dos auditores de Tribunais de Contas Estaduais (TCE), de gestores e de contadores públicos dos Estados de Pernambuco e da Paraíba sobre o conhecimento e aplicabilidade de novos conceitos, como *true and fair view* e *accountability*, encontrados nos padrões internacionais para os quais as práticas brasileiras tendem a aderir. A conclusão a que esses autores chegaram foi de que, para serem percebidas as boas práticas de gestão e a Contabilidade pública, vistas em nível mundial, é preciso um “desenvolvimento social”, aliado a um maior grau de “transparência”. O *true and fair view* é conceito ainda não dominado pelos profissionais, pelos gestores e, até mesmo, pela sociedade. Em razão disso, é necessário incorporar esforços e ações capazes de promover uma conscientização eficaz.

Outros trabalhos, com foco nos profissionais contábeis, serviram de base e inspiração para a realização deste estudo. Diniz, Silva, Santos e Martins (2015) fizeram um trabalho sobre a percepção e interpretação das normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, do ponto de vista do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). O grupo foi convocado por meio de portaria expedida pela STN para apreciar e emitir diagnóstico sobre o MCASP, bem como sua atualização e aprimoramento. O estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos membros do GTCON quanto às vantagens da implantação das normas internacionais de Contabilidade, no que se referem às normas propriamente ditas, suas vantagens, custo-benefício de implantação e

responsabilidade educativa. Os resultados apontaram que a implantação das IPSAS é alvo capaz de ser alcançado e trará resultados superiores aos investimentos despendidos, mas a responsabilidade de ofertar treinamento para aplicação das referidas normas é do Governo.

A compreensão da percepção dos profissionais de Contabilidade também foi objeto de estudo para Joshi, Bremser e Al-Ajmi (2008) e para Bozkurt, Islamoglu e Oz (2013), e os resultados alcançados por esses pesquisadores indicaram que, para os entrevistados, as instituições públicas devem desempenhar o papel principal na adaptação e treinamento para a aderência das normas internacionais (Diniz *et al.*, 2015).

Um estudo sobre a percepção de contadores públicos em relação às NBCASP foi realizado por Piccoli e Klann (2014). A partir de um questionário enviado aos profissionais contábeis de municípios do meio Oeste do Estado de Santa Catarina, esses pesquisadores concluíram que, na percepção dos respondentes, a nova Contabilidade pública é importante para promover a transparência e controle das contas públicas, mas, no entanto, os contadores ainda não se encontram totalmente aptos a elaborar e analisar as demonstrações contábeis.

Outro estudo também foi realizado por Cavichioli, Fiirts e Dall'Asta (2016) sobre as percepções, visões e entendimentos dos contadores públicos da Região da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP), no que diz respeito às NBCASP. A pesquisa foi realizada em 52 municípios, e os dados evidenciaram que os contadores fazem uso de sistemas que atendem às mudanças da Contabilidade pública e, como profissionais, reconhecem a importância das mudanças trazidas pela nova Contabilidade. Os resultados revelaram que os contadores possuem conhecimento para a aplicação da maioria das NBCASP, mas algumas específicas não.

Lelis (2010) realizou um estudo sobre a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. O

objetivo do estudo foi analisar a percepção desses profissionais a respeito das práticas de auditoria interna da empresa pesquisada. A percepção de auditores e auditados foi levantada por meio de questões específicas do questionário aplicado, e as respostas indicaram alto percentual de percepção positiva sobre a eficácia dos trabalhos da auditoria interna pesquisada.

No que diz respeito a estudos sobre Instituições de Ensino Superior (IES), as pesquisas são limitadas, e alguns dos trabalhos sobre essa temática são: Platt Neto, Cruz e Vieira (2006), um estudo sobre a transparência das contas públicas através do uso da internet como meio de dar divulgação, em que se destacou que, para uma adequada transparência governamental, é necessário mais do que publicidade das informações, e a compreensibilidade dos dados e informações por parte dos usuários é condição indispensável.

Lima (2009) mostrou em seus resultados que o índice de *disclosure* das Instituições e Ensino Superior Filantrópicas do Brasil (IESFB) está acima do índice de *disclosure* das universidades canadenses, próximo ou igual ao das universidades da Inglaterra, País de Gales e Irlanda do Norte e bem abaixo do das universidades da Austrália e Nova Zelândia.

Bizerra, Alves e Ribeiro (2012), em seus resultados, evidenciaram que diversos dados devem ser disponibilizados, conforme códigos de governança estabelecidos por organizações como OCDE, IFAC e outras. Sugere-se a adoção de categorias de informações nos relatórios de gestão das entidades governamentais, com a proposição de um modelo de conteúdo mínimo.

Rodrigues (2013) realizou um levantamento nos portais de 10 universidades dos Estados do Sudeste e do Centro-Oeste, complementado com pesquisa documental. Os resultados indicaram um desempenho desigual quanto à aplicação das diretrizes de transparência ativa nas universidades.

Para C. E. T. Silva, Vasconcelos e Silva (2013), seus resultados possibilitaram identificar que, para as informações sobre gestão, sobre a análise financeira e orçamentária, sobre as avaliações do sistema de controle e sobre as transferências de recursos (convênios) celebrados, além do cumprimento do normativo do TCU, houve aumento significativo e mais detalhado nas informações evidenciadas pela instituição, que abrange tanto as informações financeiras quanto as não financeiras.

Com uma amostra também de universidades federais brasileiras, foi realizada por Zorzal e Rodrigues (2016) uma pesquisa sobre o atendimento aos princípios de *disclosure*, transparência e *accountability* contidos nas informações dos relatórios de gestão dessa amostra referente ao ano de 2013. Esses estudos apontaram que a evidenciação de tais princípios ainda se encontram insuficientes nos relatórios divulgados pelas instituições públicas que participaram da pesquisa.

A percepção de operadores da Contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público foi tema de estudo realizado por Xavier e Silva (2012) em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. Constatou-se que, para 95% dos entrevistados, as informações trazidas pelas NBCASP foram capazes de contribuir para maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão. Os resultados indicaram também que o tempo de experiência não interfere na percepção da utilidade das mudanças para fins de tomada de decisão, mas o nível de formação sim.

Em geral, os estudos aqui apresentados apontaram cenário otimista do ponto de vista dos profissionais contábeis do setor público, o que contribui significativamente para superar as dificuldades encontradas no processo de implementação das mudanças trazidas pelas NBCASP.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nos tópicos a seguir são detalhados os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo, apresentado um escopo geral da pesquisa e descritos os métodos de coleta e análise de dados.

3.1 Delineamento da pesquisa

A pesquisa aborda o impacto que a implementação das novas normas trouxe para atividades diárias dos profissionais contábeis, suas vantagens, custos e seus benefícios e o conhecimento demandado para sua aplicação. Além disso, identifica o nível de aderência das NBCASP, confrontando-as com as informações contábeis divulgadas pelos entes públicos através de análise documental realizada nos relatórios de prestação de contas das instituições em estudo. No que diz respeito aos seus objetivos, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, pois apresenta a percepção dos profissionais contábeis sobre a adoção de um novo padrão de normas aplicado ao setor público.

Vergara (2010) afirmou que a pesquisa descritiva expõe as características de uma população ou fenômeno, ou seja, visa esclarecer quais fatores contribuem para a ocorrência de tal fenômeno. Porém, de acordo com Gil (2009), algumas pesquisas, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, servem de fato para proporcionar uma nova visão do problema, podendo ser classificadas também como pesquisas exploratórias.

Castro (2016) explicitou em seus estudos sobre esse mesmo tema que, por ter como objetivo identificar as mudanças trazidas pelo novo cenário de convergência da Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais, o considera também como uma pesquisa exploratória, em razão da escassez de estudos abordando as

alterações nas demonstrações contábeis após a obrigatoriedade da adoção de uma nova legislação. Nesse entendimento, também podemos classificar esta pesquisa como exploratória.

Com relação à abordagem do problema da pesquisa, foi abrangido o método qualitativo. A pesquisa qualitativa busca observar a realidade, apresenta um estudo dos fatos e uma análise dos fenômenos que afetam uma entidade após a adoção de novas normas, em vez de uma simples descrição ou registro deles, e pode ou não se basear em instrumentos estatísticos para a análise do problema (Castro, 2002). Pozzebon e Freitas (1998) afirmaram que as pesquisas qualitativas têm grande potencial para a exploração de dados e a descoberta de resultados mais ricos e mais próximos da realidade que se quer compreender. E, de acordo com Richardson (1999), as pesquisas qualitativas descrevem a complexidade de determinado problema, obtêm maior riqueza de detalhes nos resultados e analisam a interação entre as variáveis pesquisadas.

Quanto aos procedimentos, os dados foram obtidos mediante levantamento, utilizando o método de *survey* seguido de uma análise documental, que buscou realizar a verificação de proposições confirmadas ou não através do grau de concordância dos respondentes e das informações divulgadas pelas entidades participantes da pesquisa.

O método *survey* consiste na realização de uma pesquisa social empírica muito utilizada como ferramenta pelos estudiosos das ciências sociais. A escolha dessa técnica se baseia em três objetivos, que são os fatores que justificam sua finalidade na realização deste trabalho: descrição, explicação e exploração. Na visão de Babbie (1999), essas são as principais finalidades da técnica *survey*, que pode levar o pesquisador a alcançar melhor detalhamento em todos os seus objetivos. As informações levantadas por meio de um *survey* permitem realizar enunciados descritivos sobre uma população, ou seja, inferir sobre o comportamento de uma população a partir de uma amostra.

3.2 População, amostra e sujeitos da pesquisa

Segundo Beuren (2008), população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. O universo desta pesquisa são todas as universidades federais brasileiras, que perfazem um total de 63 instituições distribuídas da seguinte forma, em suas regiões:

- Região Norte – 10 universidades federais.
- Região Nordeste – 18 universidades federais.
- Região Centro-Oeste – 5 universidades federais.
- Região Sul – 11 universidades federais.
- Região Sudeste – 19 universidades federais.

De acordo com Freitas *et al.* (2000), um *survey* demanda a seleção de uma amostra adequada, por meio da definição de condições e características dos participantes do estudo. Assim, para realizar um estudo usando esse método, é preciso definir unidades de análise, que podem ser pessoas, famílias, estados, nações, companhias, setores, indústrias, agências governamentais etc. Mas, qualquer que seja a natureza de dados utilizados para se descrever uma unidade de análise, é imprescindível que eles sejam previamente identificados, para uma correta compreensão do estudo (Babbie, 1999).

Marconi e Lakatos (2007) definiram amostra como um subconjunto da população, ou seja, uma parcela, convenientemente selecionada, do universo a ser pesquisado. Conforme Richardson (1999), cada unidade, ou membro de uma população ou universo denomina-se elemento, e, quando se utiliza certo número de elementos para averiguar algo sobre a população, está se falando em amostras.

A amostra foi composta por 41 universidades (Apêndice A), o que correspondeu a 65,07% do universo da pesquisa, garantindo a participação de

universidades federais de todas as regiões do Brasil, a Tabela 1 apresenta os respectivos percentuais de participação.

Tabela 1

Percentual de participação da amostra

Região	Total de Universidades Federais no Brasil	Universidades Federais Participantes da Pesquisa	% Participação
Norte	10	6	60
Nordeste	18	7	39
Centro-oeste	5	3	60
Sudeste	19	14	74
Sul	11	11	100
Total	63	41	65,07

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 apresenta o percentual de participação de cada região em relação ao total de instituições que possui. O menor percentual de participação se refere à Região Nordeste, com 39%; em outro extremo, na Região Sul, houve 100% de participação. A Região Sudeste apresentou 74% de participação, e as Regiões Norte e Centro-Oeste participaram com um percentual de pelo menos 60% de seu total.

Os sujeitos da pesquisa são especificamente os diretores e contadores que atuam nos Departamentos de Contabilidade e Finanças de universidades federais. Os contatos com esses profissionais foram obtidos no FONDCF, em que foi possível o acesso à relação dos membros natos desse fórum. Aos participantes do FONDCF é atribuída a responsabilidade de orientar todos os demais contabilistas que trabalham com as práticas contábeis, bem como a conciliação das demonstrações contábeis nas várias unidades orçamentárias de cada instituição federal de ensino superior.

3.3 Dados e instrumento de coleta de dados

Os dados analisados nesta pesquisa foram obtidos por meio de questionário e análise documental. Como instrumento inicial de coleta de dados, utilizou-se um

questionário *online* contendo 30 itens. O questionário foi formulado com base nas orientações regulamentadas pela STN, a partir de conceitos normativos publicados pelo CFC, e no estudo de Diniz *et al.* (2015), que avaliaram a percepção de profissionais pertencentes ao GTCON quanto às vantagens da implantação das NBCASP; e de Picolli e Klan (2015), que buscaram a percepção de contadores públicos dos municípios do Estado de Santa Catarina.

Antes da distribuição do instrumento de coleta de dados, foi realizado um pré-teste com um contabilista da Universidade Federal de Minas Gerais. Foram agendados o dia e o horário para a aplicação da primeira versão impressa, o que possibilitou verificar se o questionário continha questões bem formuladas e facilmente compreensíveis. Após o pré-teste, foram efetuados ajustes em algumas questões, de acordo com as sugestões colhidas, e, a partir dessas alterações, o questionário foi reestruturado e enviado aos sujeitos por e-mail via ferramenta Google Docs, no período de outubro de 2016 a janeiro de 2017.

Os primeiros itens do questionário identificaram o perfil dos respondentes do estudo, com questões referentes à instituição a que estavam vinculados, gênero, grau acadêmico e tempo de experiência. As demais questões visavam identificar o conhecimento a respeito da interpretação e aplicação das NBCASP, a percepção das normas no sentido de sua funcionalidade, as vantagens das novas normas para a eficiência na gestão pública, o custo e benefício de implantação e, por último, identificar em que medida as normas foram atendidas nas referidas instituições a que os sujeitos estão vinculados. As perguntas foram estruturadas para respostas em uma escala *Likert* de cinco pontos, da seguinte forma: discordo totalmente, discordo, não sei, concordo e concordo plenamente.

Inicialmente, procurou-se identificar a validação do instrumento de pesquisa utilizado. De acordo com Costa e Almeida (2010), a validade de um instrumento de medição é a característica de maior importância para avaliar sua efetividade. Ao analisar a validade, observa-se o grau no qual os escores de um teste estão relacionados com algum critério externo do mesmo teste. Assim, para avaliar a

confiabilidade, ou seja, a consistência interna do questionário utilizado na pesquisa, foi utilizado como medida o coeficiente Alfa de Cronbach.

Cronbach (1951) definiu um modelo para medir a confiabilidade da correlação entre as respostas em um questionário, por meio da análise das respostas dadas. Os valores do coeficiente Alfa variam de 0 a 1,0; quanto mais próximo de 1, maior a confiabilidade entre os indicadores. O valor mínimo aceitável para o coeficiente Alfa é 0,70; abaixo desse valor, a consistência interna da escala utilizada é considerada baixa. Em contrapartida, o valor máximo esperado é 0,90; acima deste valor, pode-se considerar que há redundância ou duplicação (Matthiensen, 2011).

Para este cálculo foram consideradas as respostas das questões da primeira parte do questionário, com relação à percepção de cada um dos aspectos em análise na pesquisa. A Tabela 2 apresenta o resultado do coeficiente estimado para cada dimensão do questionário.

Tabela 2

Resultado do teste de Alfa de Cronbach

Dimensão do Questionário	Coefficiente Alfa de Cronbach	Itens Válidos	Itens Excluídos	Total
Impacto	0,745	5	0	5
Vantagens	0,802	4	0	4
Custo/Benefício	0,782	4	0	4
Aplicação/Interpretação	0,721	6	0	6

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se, nessa tabela, que o coeficiente Alfa se apresentou acima de 0,70 para todos os aspectos: impacto, vantagens, custo/benefício e aplicação/interpretação. O coeficiente de acima de 0,70 indica uma consistência interna aceitável para o indicador, isto é, há um grau aceitável de consistência entre as dimensões deste indicador. Conclui-se que os valores do Alfa de Cronbach sugerem evidências de confiabilidade no instrumento de pesquisa utilizado por este estudo. Os resultados apontam que o instrumento de levantamento dos dados foi válido para captar percepções dos profissionais em relação às NBCASP nas universidades federais.

3.4 Análise de dados

Para a análise dos dados foram realizados procedimentos para explorar o grau de concordância e, ou, discordância dos respondentes a respeito de suas percepções. Serão detalhados neste tópico os procedimentos utilizados que possibilitaram atender a cada objetivo proposto na pesquisa.

a) Procedimentos para análise da percepção

As percepções dos profissionais contábeis a respeito das NBCASP foram agrupadas e analisadas de acordo com cada categoria indicada no Quadro 4.

Quadro 4
Categorias de análise

Categoria	Aspecto analisado	Questões
Impactos	Engloba a percepção dos efeitos que as NBCASP trouxeram para a Contabilidade Pública, resolvendo problemas, melhorando a qualidade da informação, aumentando as atividades dos profissionais, atribuindo utilidade para informação contábil e identificando o alcance de sua implantação.	5
Vantagens	A percepção das vantagens da implantação das NBCASP, no que diz respeito à comparabilidade das informações, transparência e confiabilidade das demonstrações, se houve mudanças no foco da gestão e se contribuiu para a redução de atividades ilegais e fraudes.	4
Custo e Benefício	Evidenciam a percepção sobre custo e benefício de implantação das NBCASP, se o custo irá diminuir ao longo do tempo e se as mudanças irão valorizar de alguma forma o profissional contábil.	4
Interpretação e Aplicação	Identificam a percepção de conhecimento, concordância e interpretação das NBCASP, por parte dos profissionais, bem como a capacitação e disponibilização de recursos tecnológicos para a implantação das referidas normas nas instituições.	6
Total de Questões	19	

Fonte: Adaptado de Diniz *et al.* (2015).

Por meio da estatística descritiva, de acordo com a sua frequência, foram sintetizados todos os dados coletados, o que, dessa forma, possibilitou uma visão da percepção dos sujeitos da pesquisa, apresentando, de forma organizada, como se encontra o processo de adaptação das universidades federais às NBCASP.

b) Procedimentos para identificar o nível de aderência às normas

O questionário continha uma seção específica onde foram relacionadas todas as 11 NBCT. Nessa seção, os participantes indicaram em que grau as normas já haviam sido atendidas, com base nas seguintes opções: não foi atendido, foi atendido parcialmente, foi plenamente atendido, não sei informar.

Para o cálculo do nível de aderência, foi atribuído um ponto para a resposta “foi atendida plenamente” e 0,5 ponto para a resposta “foi parcialmente atendida”. Assim, a pontuação máxima a ser alcançada era de 11 pontos, que nesse caso

corresponderia ao atendimento pleno de todas as normas. Procedeu-se ao cálculo do índice, dividindo a pontuação das respostas pela pontuação máxima possível.

Devido à inexistência de um modelo que identificasse o nível de aderência das NBCASP para instituições públicas federais, foi adotado o Índice de Nível de Aderência (INA), baseando nos estudos de Chiacho, Silva, Reina & Hehr (2015), apresentado na Tabela 3.

Tabela 3

Classificação do Índice do Nível de Aderência (INA)

Classificação	Indicador
Muito baixo	0 a 0,20
Baixo	0,21 a 0,40
Médio	0,41 a 0,60
Alto	0,61 a 0,80
Muito alto	0,81 a 1.

Fonte: Chiachio *et al.* (2015).

Dessa forma, a classificação pelo INA demonstra o nível de aderência de cada instituição às normas, apontando o andamento do processo de convergência das normas.

- c) Procedimentos para identificar a relação do INA com o nível de *disclosure*

Adicionalmente, por meio de uma análise, buscou-se verificar a relação do INA com o nível de *disclosure* promovido pelas instituições, no que se refere às mudanças provocadas pelas NBCASP. O objetivo foi analisar se constava nesses relatórios alguma menção às alterações ocorridas devido à adaptação das NBCASP. Para essa verificação, foi desenvolvido um *checklist* com os principais pontos de divulgação exigidos pelas novas normas. Buscou-se, dessa forma, identificar se há alguma divulgação por parte da instituição a respeito das normas declaradas como atendidas ou parcialmente atendidas.

Para a análise documental, a amostra escolhida foi a Região Sudeste, que apresentou a participação de 14 universidades. A escolha dessa região se deu por ser a que possui o maior número de universidades federais, pela sua maior representatividade na amostra e por ter alcançado todos os níveis de aderência indicados na classificação do INA na Tabela 3. Através de consulta ao portal de cada IFES dessa região, foi possível ter acesso ao Relatório de Gestão do intervalo de cinco anos, correspondente ao período de 2010 a 2015.

3.5 Limitações da pesquisa e sugestões para novas pesquisas

Uma limitação deste estudo é o fato de não contemplar a participação de todas as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do país. O estudo poderia ser estendido a todas essas entidades, o que aumentaria o universo da pesquisa, incluindo também os institutos federais e os centros tecnológicos. Além disso, o questionário não foi submetido a todos os profissionais que trabalham nos DCF; restringiu-se a contadores e diretores ou a cargos equivalentes, como de coordenadores, supervisores e, ou, chefes de departamento. Poderia ser ampliado a todos os profissionais contábeis que atuam nas IFES, pois as NBCASP afetam também os registros contábeis das unidades descentralizadas.

Outra limitação da pesquisa é o período de envio do questionário, que coincidiu com o período de encerramento do exercício nas instituições participantes. Isso pode ter dificultado o retorno dos dados e feito que os profissionais não respondessem, com mais atenção, às questões propostas. Nesse período, os profissionais precisavam atender às datas estipuladas para o encerramento dos lançamentos contábeis no SIAFI, supervisionar as prestações de contas enviadas pelas demais unidades e departamentos que compõem a unidade gestora e, assim, elaborar a consolidação das contas públicas. Nesse período, vários profissionais alegaram falta de tempo para participar da pesquisa.

Como sugestão para pesquisas futuras, indica-se complementar os dados por meio de entrevistas, o que iria enriquecer o estudo com mais detalhes sobre os benefícios e dificuldades que os profissionais percebem em relação à implementação das NBCASP.

Outras questões para futuros estudos seriam analisar como os órgãos de controles externo e interno têm se preparado para fiscalizar o nível de aderência das entidades públicas; e mensurar o impacto dos resultados contábeis causados pelo regime de competência e reavaliação em entidades públicas, procedimentos exigidos a partir das NBCASP. Seriam também relevantes estudos voltados para verificar as melhorias na transparência dos relatórios fiscais a partir das mudanças trazidas pelo novo foco da Contabilidade Pública.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo, apresenta-se o levantamento apurado com a aplicação do questionário, bem como os resultados que contribuem para o melhor entendimento sobre a aderência às novas normas. Através da tabulação dos dados, inicialmente foram obtidas informações que caracterizam os respondentes e as instituições que fizeram parte da amostra.

4.1 Caracterização dos participantes do estudo

Tabela 4
Caracterização dos respondentes

Características	Respondentes	Porcentagens
Gênero do Profissionais	53	100%
Masculino	17	32,08
Feminino	36	67,92
Grau Acadêmico	53	100%
Ensino Médio	0	0
Graduação	4	7,55
Especialização	36	67,92
Mestrado	12	22,64
Doutorado	1	1,89
Tempo de Experiência na Instituição	53	100%
1 a 4 anos	11	20,75
5 a 10 anos	25	47,17
11 a 15 anos	4	7,55
Mais de 15 anos	13	24,53
Cargo ou Função na Instituição	53	100%
Diretor /Gerente /Coordenador /Chefe	22	41,51
Contador	28	52,83
Técnico em Contabilidade	3	5,66
Sujeitos da Amostra por Região	53	100%
Norte	8	15
Nordeste	8	15
Centro-oeste	4	8
Sul	15	28
Sudeste	18	34

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre o perfil dos respondentes, com base nos dados da Tabela 4, nota-se que parte significativa (67,92%) dos profissionais que responderam ao questionário é composta por mulheres.

O menor grau acadêmico dos respondentes é a graduação com 7,55%. A maioria dos respondentes (67,92%) possuem algum tipo de especialização, no entanto não é possível afirmar se essas especializações se referiam exclusivamente à Contabilidade Pública. Com um percentual representativo 22,64% dos profissionais possuem mestrado e apenas 1,89%, doutorado.

Quanto ao tempo de experiência na área, ele é bem variado. A maioria dos profissionais concentra-se na faixa de 5 a 10 anos de experiência 47,17%, e o segundo maior percentual (24,53%) concentra-se na faixa de mais de 15 anos. Isso demonstra que mais da metade dos profissionais já atuava há cinco anos, no mínimo, na área contábil.

Pode-se inferir que o grau acadêmico e o tempo de experiência dos sujeitos da pesquisa são fatores determinantes que compõem o processo de percepção, que, segundo Davidoff (2001), depende da interação das pessoas com o meio ambiente e, segundo Lalande (1996), é a identificação da realidade. O tema “Novas Normas de Contabilidade”, bem como suas alterações, faz parte tanto do meio acadêmico quanto do ambiente operacional dos setores de Contabilidade na área pública desde 2010. Assim, os participantes desta pesquisa já possuem algum tipo de informação sobre as NBCASP, o que os possibilita expressarem suas opiniões, resultando nas percepções aqui levantadas.

Os profissionais participantes deste estudo demonstraram boa vontade e interesse na pesquisa. Porém, eles se encontravam em meio ao período de encerramento do exercício financeiro, o que determinava o aumento da demanda de trabalho para o cumprimento de prazos. Esse fato talvez tenha dificultado o maior retorno dos questionários respondidos. Mesmo assim, houve retorno de 53 profissionais respondentes, distribuídos em todas as regiões do Brasil, como

demonstrado os sujeitos da pesquisa por região geográfica na Tabela 4.

As regiões com maior índice de participantes da amostra foram a Região Sudeste, com 34%, sendo essa a região do Brasil onde se concentra o maior número de universidades; e em seguida a Região Sul, com 28%. As Regiões Norte e Nordeste contribuíram com o mesmo percentual de participação na amostra (15% cada uma), e a Região Centro-Oeste contribuiu com 8% de participação de seus profissionais atuantes no DCF.

No que diz respeito ao cargo assumido pelos participantes, é significativa a presença de Diretores (41,51%) e de Contadores (52,83%). No cargo de Técnico em Contabilidade, houve a participação de somente 5,66%. Esses dados atestam que os sujeitos evidenciam a proximidade com o objeto de estudo, conforme preconizado por Penna (1997).

No DCF de cada instituição há sempre um responsável pelo departamento que pode ocupar o cargo de Diretor, Gerente, Coordenador ou Chefe, classificação que varia nas instituições. Em alguns casos ocorre o acúmulo de cargos, ou seja, o profissional ao mesmo tempo pode ser Contador e Diretor. Neste caso, o Contador tem que ter o título de Bacharel em Ciências Contábeis. Entretanto, um Diretor nem sempre é o Contador da instituição. Nesta condição, o Diretor precisa ter em sua equipe de trabalho um Contador para ser responsável pelas demonstrações e pareceres contábeis. A Tabela 5 apresenta mais precisamente a relação de tempo de experiência e o nível de formação dos profissionais.

Tabela 5
Relação tempo de experiência x grau acadêmico

Tempo de Experiência	% Graduação	% Especialização	% Mestrado	% Doutorado	% Total
1 - 4 anos	-	18,86	1,89	-	20,75
5 - 10 anos	5,66	26,42	11,31	1,89	45,28
11-15 anos	-	5,66	1,89	-	7,55
Mais de 15 anos	1,89	16,98	7,55	-	26,42
Total	7,55	67,92	22,64	1,89	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Em todos os níveis de experiência ocorre um nível de titulação superior ao de graduação. Na faixa de 5 a 10 anos de experiência, concentra-se o maior índice de estudos na especialização (26,42%), e destaca-se o fato de profissionais com doutorado atuando nas atividades do DCF das universidades federais.

Os dados relativos às características de experiência e grau acadêmico demonstraram que os profissionais têm buscado ampliar e aprimorar seus conhecimentos para garantir a eficiência e aplicação de novos conceitos adotados pela Contabilidade Pública. Também demonstraram que não somente os profissionais mais experientes buscam expandir seus conhecimentos, mas até mesmo os mais novos, na faixa de um a quatro anos de experiência, já apresentam formação acadêmica mais avançada.

4.2 Percepção dos profissionais sobre a implementação das NBCASP

A análise dos dados sobre a percepção dos sujeitos da pesquisa está apresentada nas tabelas 6 a 9, obedecendo às categorias de análise adotadas.

Inicialmente identificou-se a percepção dos profissionais quanto aos impactos da NBCASP, no que diz respeito às atividades de registro dos atos e fatos contábeis, alterando as rotinas diárias para garantir a qualidade e veracidade das informações contábeis, com vistas à eficiência das contas públicas. A Tabela 6 apresenta os principais pontos abordados e o percentual de concordância dos respondentes quanto à categoria impacto da implementação das NBCASP.

Tabela 6

Percepção do impacto da implementação das NBCASP

Afirmativas	% Discordo totalmente	% Discordo	% Não sei	% Concordo	% Concordo plenamente	% Total
01 - A implantação das NBCASP irá resolver sérios problemas da contabilidade aplicada ao setor público.	0	9,43	11,32	64,15	15,09	100
02 - As NBCASP conseguirão melhorar a qualidade da informação contábil.	0	1,89	1,89	64,15	32,08	100
03 - NBCASP trouxeram muito mais atividades/responsabilidades para o profissional contábil no setor público.	0	1,89	1,89	32,08	64,15	100
04 - As aplicações das NBCASP serão úteis para a gestão pública.	0	0	9,43	56,6	33,96	100
05 - As aplicações das NBCASP é uma meta difícil de ser alcançada.	3,77	28,3	9,43	45,28	13,21	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apontaram que a maioria dos respondentes (64,15%) concorda e concorda plenamente (15,09%) que as NBCASP irão resolver sérios problemas na Contabilidade aplicada ao setor público. Com um percentual (32,08%) um pouco maior concordando plenamente, essa mesma maioria (64,15%) concorda também que as novas normas irão melhorar a qualidade da informação contábil. Esses resultados vão ao encontro dos achados de Xavier e Silva (2012), que constataram que 95% dos profissionais de instituições vinculadas ao MEC acreditam que a informação contábil irá resolver problemas no sentido de ser uma boa subsidiária e orientadora no processo decisório. Adicionalmente, esses autores também afirmaram que os profissionais, além de realizarem a execução orçamentária, apontaram que as NBCASP vêm transformar o sistema contábil para torná-lo completo e trazer informações confiáveis.

O impacto maior demonstra ser percebido no aumento das atividades/responsabilidades que as normas trouxeram para os profissionais, com (64,15%) concordando plenamente e (32,08%) concordando com essa afirmativa. No que diz respeito à utilidade da aplicação das NBCASP para a gestão pública, (9,43%) dos respondentes não souberam opinar, mas a grande maioria acredita que sim, serão úteis.

Quando questionados quanto a ser ou não uma meta difícil de ser alcançada a aplicação das NBCASP, as respostas ficaram bem diversificadas, mesmo com boa parte (45,28%) concordando e (13,21%) concordando plenamente, mas ainda assim (32,07%) não acreditando, (28,30%) discordando e (3,77%) discordando totalmente dessa afirmativa. A Tabela 7 evidencia a percepção dos profissionais quanto às vantagens das NBCASP para a gestão pública.

Tabela 7

Percepção das vantagens da implementação das NBCASP

Afirmativas	% Discordo totalmente	% Discordo	% Não sei	% Concordo	% Concordo plenamente	% Total
06 - As NBCASP tornam as demonstrações financeiras mais comparáveis em todo o mundo.	0	1,89	3,77	56,6	37,74	100
07 - As NBCASP contribuem para melhorar a transparência e a confiabilidade das demonstrações contábeis.	0	0	1,89	52,83	45,28	100
08 - As NBCASP representam o marco de uma nova contabilidade pública, mudando o foco da gestão orçamentária para gestão patrimonial.	0	0	3,77	49,06	47,17	100
09 - A aplicação das NBCASP vai reduzir as atividades ilegais, especialmente fraudes.	3,77	22,64	37,74	26,42	9,43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A propósito da comparabilidade, que é uma das finalidades das NBCASP para as informações contábeis, é totalmente compreensível por parte dos respondentes essa implicação, alcançando o percentual total de 94,34% de concordância. Dois outros atributos que as NBCASP trazem para a Contabilidade Pública são: transparência e confiabilidade; (52,83%) concordam e (45,28%) concordam plenamente com a obtenção dessas vantagens.

Segundo Diniz *et al.* (2015), o entendimento nítido da utilidade das novas normas e de seus reflexos na melhoria da informação contábil converge para o aumento das vantagens esperadas na sua implantação.

Quanto à mudança de foco da Contabilidade Pública, deixando de gestão orçamentária para gestão patrimonial, a concordância total girou em torno de 96,

23%, o que confirma que esse é o marco de uma nova Contabilidade, principal mudança que exige uma nova postura dos profissionais, numa visão priorizando o patrimônio público.

Outra vantagem questionada aos respondentes foi a implicação das NBCASP na redução de atividades ilegais, especialmente fraudes. Neste caso, os percentuais de concordância e discordância foram bem variados. Apenas (35,85%) dos profissionais acreditam nesse resultado, e (60,38%) não acreditam que, apesar das demais vantagens identificadas anteriormente, as novas normas conseguirão alcançar esse resultado.

Os resultados desta parte do questionário sobre o aspecto de vantagens das NBCASP se assemelham com os achados dos estudos de Diniz *et al.* (2015), em que, de forma geral, os respondentes também se mostraram otimistas quanto à obtenção de vantagens com a implementação das novas normas nos moldes das IPSAS.

Com alto grau de concordância, os sujeitos da pesquisa acreditam, em sua maioria, que a convergência fará com que as demonstrações sejam comparáveis globalmente e aumentará a transparência e confiabilidade dessas demonstrações. Outro ponto semelhante é a redução do grau de concordância sobre a diminuição das ilegalidades, em que boa parte dos profissionais não acredita nessa afirmativa.

A Tabela 8 evidencia a percepção dos profissionais quanto ao custo e benefício internos às instituições que as NBCASP têm gerado.

Tabela 8
Percepção do custo e benefícios das NBCASP

Afirmativas	% Discordo totalmente	% Discordo	% Não sei	% Concordo	% Concordo plenamente	% Total
10 - A aplicação das NBCASP irá aumentar os benefícios do uso da informação contábil para tomada de decisão por parte dos gestores.	0	1,89	9,43	58,49	30,19	100
11 - As NBCASP trouxeram muito mais benefícios do que os custos esperados de implementação.	0	15,09	30,19	41,51	13,21	100
12 - Os custos de aplicação das NBCASP irão reduzir ao longo do tempo.	0	1,89	30,19	60,38	7,55	100
13 - As mudanças em função das NBCASP valorizará o profissional de contabilidade.	3,77	9,43	20,75	35,85	30,19	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Em se tratando de custos e benefícios na implantação das NBCASP, a maioria concorda (58,49%) e concorda plenamente (30,19%) que irá aumentar os benefícios do uso da informação contábil para tomada de decisões pelos gestores, ou seja, o novo padrão adotado aumentará a relevância das informações contábeis no processo de decisão pelos gestores.

Quando confrontados os benefícios com os custos, (13,21%) concordam plenamente e (41,51%) concordam, demonstrando assim que ainda não se pode afirmar que os benefícios superem os custos. Conforme os dados, (30,19%) manifestaram que ainda não se sabem, e (15,09%) discordaram dessa afirmação. Esses resultados podem estar relacionados ao fato de ser recente o processo de convergência às NBCASP, possivelmente ainda em fase de implementação e adequação em muitas instituições, o que impossibilita o levantamento de custos *versus* benefícios para se formar um ponto de vista sobre essa relação. A preocupação, por parte tanto das instituições quanto por parte dos profissionais, é absorver e colocar em prática todos os normativos emitidos pela STN, o que não é tarefa muito fácil. Prova disso é a ampliação dos prazos para adoção de cada normativo. Além de envolver grande número de pessoas, tal implementação requer a quebra de paradigmas e, até mesmo, mudança de cultura em algumas instituições.

Em uma pesquisa realizada na área pública, a *Price waterhouse Coopers* (PwC) em 2013 divulgou que o custo da conversão às novas normas é um dos problemas enfrentados pelas entidades. A transição baseada nas NBCASP pode exigir investimento significativo em tecnologia e desenvolvimento de capacidades.

Em contrapartida, (60,93%) dos respondentes acreditam que os custos de aplicação das NBCASP vão se diluir ao longo do tempo e (30,19%) não sabem se isso irá acontecer. É importante destacar também que esse custo está diretamente relacionado aos benefícios de se ter maior transparência, o que reflete positivamente na gestão das finanças públicas.

O item 13 da Tabela 8 buscou identificar se os profissionais percebem que as NBCASP valorizarão o profissional no setor público. Para (66,04%) dos respondentes, o processo de mudança vai valorizar os profissionais de Contabilidade e Finanças da área pública, mas há também (20,75%) que não sabem estimar essa possibilidade e (13,20%) não acreditam nessa possibilidade.

Semelhantes aos estudos de Picolli e Klan (2015), os resultados apontaram que a maioria dos respondentes acredita que os profissionais serão valorizados através da convergência a um novo padrão de Contabilidade. Silva Junior (2001) afirmou que o grande desafio do profissional contábil é fazer valer de sua responsabilidade fiscal e social perante os que demandam informações sobre a gestão dos recursos públicos, apresentando-se como usuários cada vez mais exigentes.

Ainda segundo os estudos de Picolli e Klan (2015), os contadores públicos consideram que as mudanças trazidas pela nova Contabilidade aplicada ao setor público trouxeram mais responsabilidades ao profissional. A consequência disso é a necessidade de maior valorização da profissão através do reconhecimento do importante e essencial papel desempenhado pelo contador.

A Tabela 9 apresenta as respostas às perguntas sobre a capacidade de interpretação e aplicação das NBCASP pelos profissionais.

Tabela 9

Percepção da interpretação e aplicação das NBCASP

Afirmativas	% Discordo totalmente	% Discordo	% Não sei	% Concordo	% Concordo plenamente	% Total
14 - As NBCASP estão plenamente de acordo com princípios contábeis.	0	5,66	11,32	56,6	26,42	100
15 - Tenho conhecimento das NBCASP suficiente para atendê-las.	0	16,98	7,55	67,92	7,55	100
16 - O sistema/programa de contabilidade utilizado atende as mudanças exigidas pela NBCASP.	1,89	32,08	13,21	49,06	3,77	100
17 - O processo de mudança para adequação das NBCASP tornou o trabalho do profissional mais complexo.	0	11,32	1,89	52,83	33,96	100
18 - A capacitação para aplicação das NBCASP foi ofertada pela STN a todos os profissionais contabilistas públicos.	5,66	39,62	33,96	18,87	1,89	100
19 - A capacitação para aplicação das NBCASP deve ser alcançada por meio de esforço próprio do profissional.	5,66	37,74	9,43	37,74	9,43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A percepção de conhecimento e a interpretação sobre as NBCASP demonstram se as informações que os profissionais possuem são suficientes para enfrentarem os novos desafios que a mudança atual exige. Demonstram também se há oferta de aperfeiçoamento e treinamento por parte das instituições para colaborar e promover a eficiência no atendimento dos normativos propostos pela STN.

Conforme respostas apresentadas na Tabela 8, o percentual total de concordância em que as NBCASP estão de acordo com os Princípios Contábeis é de (83,20%). Apenas (5,66%) desses respondentes não concordam com essa afirmação, e (11,32%) não souberam responder. Como não houve realização de entrevista com cada respondente, não se pode justificar o porquê dessa discordância.

No que diz respeito ao conhecimento suficiente para aplicação das normas, (16,98%) declararam não possuir conhecimento para efetivar sua aplicação nos registros contábeis da instituição a que pertencem, e (7,55%) não souberam responder. Isso demonstra a necessidade de treinamento para esses profissionais. Contudo, (67,92%) concordam e (7,55%) concordam plenamente ter conhecimento

condizente para promover a consolidação das NBCASP.

Na prática, todo o processamento das informações contábeis é realizado de forma informatizada; assim, programas são configurados para se realizarem os procedimentos que refletem a aplicação às normas contábeis. Quanto à adequação desses programas para o atendimento das NBCASP, (33,97%) dos respondentes demonstraram que tais programas ainda não atendem totalmente às mudanças exigidas e (13,21%) não sabem responder. Talvez essas sejam uma das razões de o processo de convergência a novas normas demandar maior tempo.

Apesar de a maioria dos respondentes declararem ter o conhecimento necessário para a aplicação das NBCASP, os programas utilizados nas rotinas diárias não estão plenamente atualizados para facilitar o atendimento das referidas normas, sendo confirma que o trabalho dos profissionais se tornam mais complexo.

Quanto à oferta de capacitação por parte da STN para os profissionais contabilistas públicos para o atendimento das NBCASP, não há consenso entre os respondentes. Parte representativa (18,87%) concorda com a afirmativa de que essa capacitação foi ofertada, mas o total de 45,28% dos respondentes discordam e 33,96% desconhecem essa oferta de capacitação pela STN. O que pode ter ocorrido é uma capacitação apenas para poucos profissionais, para que eles tenham a função de disseminar o conhecimento no meio em que trabalham. Outra explicação possível é que as orientações sobre as NBCASP tenham sido repassadas somente aos diretores dos DCF, e o material com os normativos emitidos pela STN foi insuficiente para o entendimento e aplicação por parte dos profissionais, pois o percentual de (33,96%) dos respondentes declararam que nem sabem sobre a oferta de capacitação.

Para identificar se os normativos emitidos pela STN foram suficientes para que os profissionais conseguissem interpretar as novas normas, foi afirmado na última questão do questionário que a capacitação para a aplicação das NBCASP deveria ser alcançada por meio de esforço próprio do profissional. Para essa questão específica, não houve também consenso entre os profissionais, e (43,40%) discordam

dessa proposição, enquanto (47,17%) concordam que sim. Outros (9,43%) dos respondentes não sabem responder.

4.3 Índice de Nível de Aderência às NBCASP

A partir de 2010, esforços têm sido feitos pelo Ministério da Fazenda através de normativos emitidos pela STN, para acompanhar e assessorar as instituições no processo de convergência às novas normas. Para isso, levou em consideração a necessidade de interação e readaptação, tanto dos profissionais quanto dos sistemas, que são usados para agilizar o processamento dos dados contábeis ao padrão das NBCASP.

Na Tabela 10, encontram-se os resultados estatísticos sobre a pontuação alcançada pelas instituições em cada região brasileira, no que diz respeito ao atendimento parcial ou pleno das novas normas, ou seja, o nível de aderência às NBCASP.

Tabela 10

Estatística descritiva da pontuação INA por região geográfica brasileira

Medida	Região Norte	Região Nordeste	Região Centro-oeste	Região Sul	Região Suldeste
Máximo	0,68	0,72	0,72	0,77	1,00
Mínimo	0,50	0,40	0,22	0,00	0,05
Média	0,58	0,55	0,46	0,55	0,56
Desvio Padrão	0,06	0,12	0,25	0,20	0,26
Coef. de variação	0,10	0,22	0,54	0,37	0,46

Fonte: Dados da pesquisa.

Inicialmente, é possível observar que os resultados da amostra indicam um desvio-padrão alto, ou seja, as pontuações obtidas pelas instituições são muito diferentes em relação à média, tanto entre as regiões a que pertencem, variando de região para região, quanto entre si, no total da amostra. Isso se confirma pelo resultado do coeficiente de variação, que apenas na Região Norte é menor que 20%, indicando que o conjunto de dados é heterogêneo (FÁVERO *et al.*, 2009). Dessa forma, constatou-se que há uma variação nos índices de nível de aderência

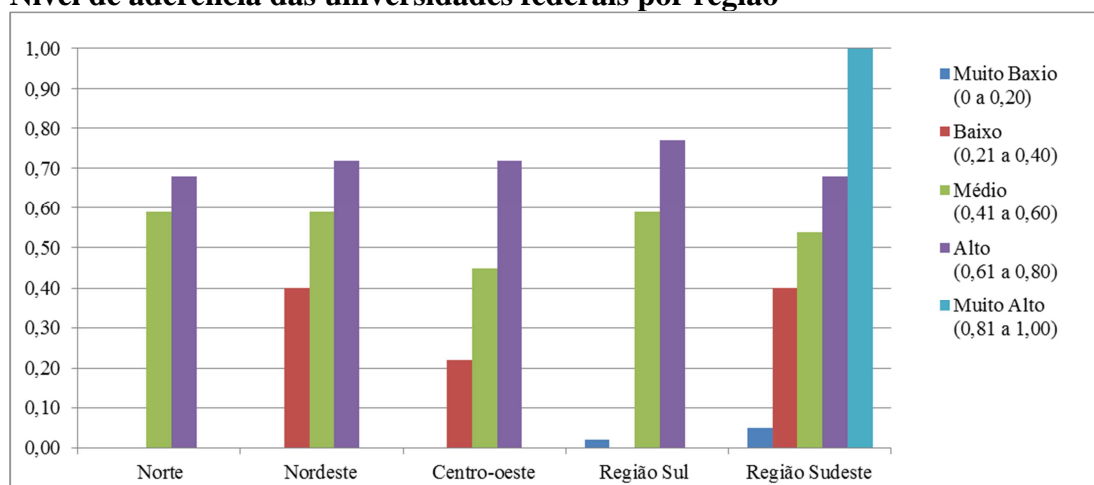
alcançados pelas instituições. Apenas a Região Sudeste alcançou o nível Muito Alto, resultado que, na Tabela 3 de classificação do INA apresentado nos procedimentos metodológicos, está na faixa de pontuação do indicador de 0,81 a 1,00. Apenas duas universidades alcançaram essa faixa de pontuação, e uma delas declarou ter atendido plenamente todas as NBCASP.

Em outro extremo, apenas duas instituições apresentaram menor pontuação de forma a alcançar o INA Muito Baixo, faixa de pontuação do indicador de 0 a 0,20. Essa pontuação representa que possivelmente essas instituições ainda estão em fase inicial de implementação das NBCASP. A Região Sudeste apresentou o menor índice (0,05) e a Região Sul (0,00), índices que indicam a não aplicação das NBCASP.

O Gráfico 1 apresenta o nível de aderência apurado através do INA para cada região do Brasil, observando-se que a maioria das instituições que compõem a amostra se concentra com INA Médio a Alto (72,5%), confirmado pela média de pontos apresentada nos dados estatísticos de todas as regiões (Tabela 10).

Gráfico 1

Nível de aderência das universidades federais por região



Fonte: Dados da Pesquisa.

Os resultados do INA apontam que as universidades federais ainda se encontram em processo de convergência às NBCASP. Uma vez que 20% da amostra apresentou INA Muito Baixo e Baixo, percebe-se que há instituições que ainda

seguem o padrão anterior, ignorando as normas emitidas pela STN. Mas percebe-se, também, que todas as universidades já apresentam movimento que indica tendência à aderência às NBCASP.

4.4 Análise da implementação da NBCASP na Região Sudeste

Conforme procedimentos metodológicos, foi realizada uma análise documental para identificar o *disclosure* realizado pelas universidades sobre o atendimento das NBCASP na Região Sudeste. Cumprindo as exigências do TCU, as universidades divulgam anualmente os seus “Relatórios de Gestão”, que contêm o desempenho acadêmico, a movimentação financeira e informações contábeis de cada exercício. A amostra escolhida para a análise documental refere-se à Região Sudeste e apresenta a participação de 14 universidades.

Através da análise documental, identificou-se que todas as universidades seguem um mesmo padrão de relatório de prestação de contas. Esse padrão é baseado em um documento-modelo, que apresenta todas as orientações sobre a forma como as informações devem ser apresentadas, atendendo a todos os critérios e exigências regulamentados pelo TCU.

As normas que regem a prestação de contas de cada exercício podem ser divididas em dois blocos: i) normas gerais e perenes (regras que valem para todos os exercícios a partir de sua edição); e ii) regras específicas do exercício (regras que regulam a prestação de contas de um exercício específico).

As informações são divulgadas no Relatório de Gestão em subdivisões devidamente organizadas, de forma a identificar aspectos como: visão geral da unidade prestadora de contas, planejamento organizacional, desempenho orçamentário e operacional, governança, relacionamento com a sociedade, desempenho financeiro e informações contábeis, áreas especiais da gestão (pessoal,

patrimônio, sistemas e outros), conformidade da gestão e demandas de órgãos de controle, outras informações relevantes, anexos, apêndices, relatórios, pareceres, declarações e informações suplementares.

Em se tratando das informações contábeis, em todos os relatórios analisados foi mencionada a aplicação ou a preparação para o atendimento das NBCASP a partir do exercício de 2010. De acordo com a peculiaridade de cada instituição, são apresentados os fatos ou motivos que justificam o estágio em que se encontram as medidas para adoção das novas normas.

O atendimento das NBCASP é afirmado através da declaração do Contador responsável em documento específico com os dados do profissional, e as respectivas assinaturas foram encontradas em todos os documentos analisados. A partir da análise documental, percebe-se que o atendimento das NBCASP está ocorrendo em todas as universidades da Região Sudeste. Para identificar esse grau de atendimento, foram consideradas as inovações significativas introduzidas pelas NBCASP.

Algumas das NBCASP requerem o *disclosure* de forma mais detalhada e específica, para garantir a transparência e fidedignidade da informação, bem como contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social.

No rol de inovações trazidas pelas NBCASP introduzidas pelas universidades federais que requerem maior divulgação, destacam-se:

- instrumentos de planejamento contendo controle contábil exigidos pela NBC T 16.3;
- alterações nas Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público, de acordo com a NBC T 16.6;
- alocação dos valores referentes à depreciação, à amortização e à exaustão, regidos pela NBC T 16.9;
- avaliação e mensuração de ativos, admitindo o teste de

recuperabilidade (*Impairment Test*) incorporado pela NBC T 16.10;

- Sistema de custos para o setor público – ferramenta gerencial trazida pela NBC T 16.11.

Para essas normas, foi elaborado um *checklist* com alguns pontos principais que identificam o seu cumprimento ou não por parte das universidades. No Quadro 5 são apresentados a norma e o item exigido na divulgação e quantas entidades atenderam e quantas não atenderam a cada item do *checklist*. A organização do Relatório de Gestão permite localizar o atendimento de cada item elencado nesse *checklist*.

Quadro 5

Checklist da divulgação NBCASP no relatório de gestão das IFES da Região Sudeste

NORMA	DIVULGADO	
	SIM	NÃO
NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil		
01 - Apresenta informações dos planos detalhados por ações, valores e metas	14	-
02 - Apresenta avaliação da execução dos planos, bem como sua implementação, eventuais restrições ocorridas e seu impacto	14	-
NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis		
03 - Apresenta Balanço Patrimonial, Orçamentário e Financeiro	13	1
04 - Apresenta a Demonstração de Variações Patrimoniais	13	1
05 - Apresenta a Demonstração dos Fluxos de Caixa	13	1
06 - Apresenta a Demonstração do Resultado Econômico	-	14
NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão		
07 - Divulgou o método utilizado	10	4
08 - Divulgou a vida útil econômica e a taxa de depreciação	6	8
09 - Divulgou o valor contábil bruto e os valores de depreciação acumulados	10	4
10 - Divulgou mudanças de estimativas em relação a valores residuais	-	14
NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor		
11 - Aplica a reavaliação e mensuração de ativos e passivos	11	3
12 - Apresenta os impactos do procedimento de reavaliação nos resultados	6	8
NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos no Setor público		
13 - Apresenta implantação do sistema de custos	-	14

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como atendimento à NBC T 16.3 (Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil), identificou-se que todos os documentos analisados continham informações de planos detalhados por ano, ações, valores e metas. Todas as universidades apresentaram avaliação de desempenho, planejamento e plano hierárquico desde o nível estratégico até o operacional.

Para atendimento da NBCT 16.6 (Demonstrações Contábeis), foi considerada a divulgação das demonstrações dentro do Relatório de Gestão, que faz parte da prestação de contas. Os Relatórios de Gestão analisados apresentam a declaração do contador responsável atestando a conformidade das demonstrações de acordo com a Lei nº 4.320 e com as NBCASP. Apenas uma universidade da Região Sudeste não apresentou as demonstrações dentro do relatório em nenhum dos exercícios analisados. Porém, todas declararam que os demonstrativos contábeis constantes no SIAFI refletem adequada e integralmente a situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade jurisdicionada. Dessa forma, foi identificada a divulgação das seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais e Demonstração do Fluxo de Caixa; apenas a Demonstração do Resultado Econômico ainda não está sendo atendida. A justificativa apresentada por algumas instituições é a indisponibilidade dessa demonstração no SIAFI.

As normas que apresentaram mais destaque na divulgação, com detalhamento sobre os procedimentos de implementação, foram as NBC T 16.9 e NBC T 16.10. Estas são as normas que refletem maior impacto sobre as contas públicas e demandam esforço maior para sua inserção.

A NBCT 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão) exige a divulgação do método utilizado, em que o predominante foi o método das cotas constantes. Apenas três universidades não divulgaram qual método utilizam. A norma também requer a divulgação da vida útil econômica dos bens e da taxa de depreciação. Usando o método das cotas constantes, as universidades divulgam o quadro de vida útil e o valor residual para cada tipo de bem, não havendo a utilização de taxa de depreciação

para este método. Assim, seis universidades divulgaram esse quadro, e as outras apenas informaram que seguem as orientações contidas na macrofunção do SIAFI ou que ainda estão em fase de implantação de sistemas que permitam o atendimento desta norma. Quanto à mudança de estimativas em relação aos valores residuais, por se tratar de norma recente exigida nos últimos cinco anos, nenhuma universidade apresentou nota explicativa informando alguma alteração na estimativa dos valores residuais para efetuar correção das taxas aplicadas.

O atendimento à NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor) foi afirmado ser atendido por oito universidades. Para as outras sete instituições, foi identificada nota explicativa para justificar o não atendimento e informando que os ativos e passivos ainda não refletiam, de forma adequada e integralmente, a situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade jurisdicionada. Nessas instituições onde a avaliação ainda não ocorreu, as justificativas mais comuns são que os dispositivos ainda estão sendo aplicados em parte devido a dificuldades estruturais e de recursos humanos, sobretudo na questão da avaliação e redução do valor recuperável, que exigem laudo técnico elaborado por perito ou entidade especializada ou, ainda, por comissão de servidores.

Quando ocorre o procedimento de reavaliação e redução do valor recuperável de ativos, deve haver divulgação sobre os impactos que esse procedimento causou aos resultados das entidades. Seis universidades fizeram esse tipo de divulgação e explicaram os resultados gerados pelos SIAFI para os demonstrativos contábeis, usando o procedimento de reavaliação de ativos.

No que se refere ao atendimento da NBC T 16.11 (Sistema de Informação de Custos no Setor Público – SICSP), por ser algo bem recente e ainda sem uma metodologia predefinida para a área pública, nenhuma das 14 universidades confirmaram seu atendimento. Castro (2016) ressaltou que, desde a Lei nº 4.320/1964, já se faz menção à necessidade de apuração de custos no setor público. Corrobora esse entendimento a LRF, que também menciona que a Administração Pública manterá sistemas de custos de forma a permitir a avaliação e

acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Algumas universidades apresentaram ensaios e estudos iniciais, na tentativa de chegarem a um sistema de custos baseados na peculiaridade da entidade onde estão inseridos. A implantação do sistema de custos encontra-se em fase embrionária, e não foram identificados sua aplicação e, ou, seus resultados em nenhuma universidade da Região Sudeste. Na análise documental, foram identificados relatos das entidades sobre o andamento da implementação desse sistema. Considerado tarefa bastante complexa, algumas universidades, em suas notas explicativas, demonstraram reconhecer a importância dessa ferramenta para análise da eficiência no uso de recursos públicos. Cabe aqui ressaltar a importante descrição contida no Relatório de Gestão de uma das universidades a respeito do SICSP, em que o sistema de custos é reconhecido como instrumento fundamental para se tomarem decisões estratégicas dentro de uma organização, apresentando melhoria sensível e apreciável nos parâmetros de desempenho.

Uma tentativa de levantar os custos na área de ensino foi feita pelo TCU e tem sido apresentada por todas as universidades nos Relatórios de Gestão. O TCU determinou que, a partir do exercício de 2002, todas as IFES deveriam informar nos seus relatórios de gestão um conjunto de indicadores operacionais que possibilitassem a avaliação do desempenho operacional da instituição pelo Tribunal (TCU, 2004). Esses indicadores foram desenvolvidos pelo próprio TCU em grupos de estudos envolvendo também profissionais das próprias universidades.

Assim, com o propósito de contribuir para o aprimoramento da gestão das IFES, foram desenvolvidos nove indicadores de desempenho: Custo Corrente/Aluno Equivalente; Aluno Tempo Integral/Professor; Aluno Tempo Integral/Funcionário; Funcionário/Professor; Grau de Participação Estudantil; Grau de Envolvimento com Pós-Graduação; Conceito CAPES/MEC para Pós-Graduação; Índice de Qualificação do Corpo Docente; e Taxa de Sucesso na Graduação (TCU, 2004).

Todos os Relatórios de Gestão analisados apresentaram o cálculo e os resultados desses referidos índices em todos os anos analisados. Mesmo assim, um estudo feito por Marques e Lamounier (2016) apontou a existência de limitações nos resultados dos indicadores, entre elas se destacam as impossibilidades de fazer comparações entre as universidades, dificuldade na interpretação dos índices, inviabilidade de análise individual fora do contexto acadêmico, dificuldade de estabelecer critérios de qualidade, imprecisão na identificação das variações ocorridas e dificuldade na definição de seus componentes. Essas limitações, assumidas pelo próprio TCU, evidenciam que demandará tempo para a maturação dos indicadores.

Em síntese, os relatos colhidos sobre os SICSP nos documentos analisados afirmam que o referido sistema ainda se encontra em fase de testes para implantação, o que impossibilita o atendimento da norma para apurar os custos de atividades próprias de uma Instituição Federal de Ensino Superior.

4.5 Comparação do INA com a análise documental da Região Sudeste

Na intenção de verificar e analisar o nível de aderência que as NBCASP se encontram nas universidades e para atingir o terceiro e o último objetivo desta pesquisa, fez-se uma análise da relação do INA com o percentual de atendimento de algumas normas específicas, por meio da análise documental.

No Quadro 6 são apresentadas as classificações do INA apontadas para cada universidade da Região Sudeste relacionada com o respectivo percentual de atendimento dos itens contidos no *checklist* da análise documental.

Quadro 6

Comparação do INA e resultado da análise documental da Região Sudeste

UF	INA	% Atendimento
		Análise Documental
UNIFESP	Muito Alto	84,62
UFU	Muito Alto	76,92
UFES	Muito Alto	76,92
UFMG	Alto	76,92
UFSJ	Alto	76,92
UNIFAL	Alto	76,92
UFV	Médio	76,92
UFSCAR	Médio	61,54
UFJF	Médio	38,46
UFRRJ	Baixo	38,46
UNIFEI	Baixo	46,15
UFF	Baixo	46,15
UFVJM	Baixo	53,85
UFTM	Muito Baixo	53,85

Fonte: Dados da pesquisa.

Na relação apontada, infere-se uma aproximação do INA com os percentuais de atendimento obtidos por meio da análise documental para a maioria das instituições.

Para as universidades que receberam a classificação de níveis de aderência Muito Alto e Alto, os percentuais de atendimento às divulgações exigidas pelas normas NBC T 16.3, NC T 16.6, NBC T 16.9, NBC T 16.10 e NBC T 16.11 estão, de acordo com o *checklist* (Quadro 5), acima de 70%. Depreende-se que as universidades que alcançaram o nível do INA Muito Alto só não alcançaram também percentual maior de atendimento devido aos itens que não foram atendidos por nenhuma das universidades até a realização deste estudo. Esses itens, conforme anteriormente indicados, são Demonstração do Resultado Econômico (demonstração ainda não é gerada pelo SIAFI), mudança de estimativas de valores residuais (ainda não apresentou ocorrência) e implantação do SCSP (em fase de desenvolvimento).

Para as universidades que apresentaram as classificações de Baixo e Muito Baixo, apesar de variados, os percentuais de atendimento foram todos abaixo de 60%. Para esses dois grupos, infere-se que há grandes dificuldades na implementação das novas normas.

Somente para o nível de aderência classificado como Médio não houve faixa bem definida de percentual de atendimento. Correspondendo a somente três universidades, estas apresentaram as seguintes variações onde infere-se que:

- INA Médio com percentual de divulgação de 38,46% (as normas devem ainda estar em fase de implementação, e não há divulgação).
- INA Médio com percentual de divulgação de 46,15% (os normativos e as divulgações estão parcialmente atendidos).
- INA Médio com percentual de atendimento de 76,92% (pode estar em fase de implementação das normas, mas a instituição realiza a divulgação de todos os itens possíveis).

Essa comparação do INA com a análise documental indica que as respostas dos participantes da pesquisa e a divulgação feita pelas instituições confirmam que as NBCASP não foram plenamente atendidas por nenhuma universidade. O cenário atual indica que, tanto para as instituições públicas que devem atender aos normativos quanto para os órgãos que o emitiram, ainda há desafios a serem vencidos para o pleno atendimento das NBCASP.

5 CONCLUSÃO

Este estudo demonstra que o processo de convergência às NBCASP é uma realidade presente nas universidades federais e identificado na prestação de contas nos últimos cinco anos, com vistas a cumprir as exigências das novas normas. A adoção das NBCASP representa mudança significativa nas práticas contábeis aplicadas nessas entidades do setor público, que passam a fornecer informações de acordo com a sua realidade patrimonial.

Os resultados revelam que a visão dos profissionais é positiva em relação às mudanças propostas pelas NBCASP. Há o reconhecimento do impacto das novas normas por parte dos profissionais, tanto no sentido de sua utilidade para resolver sérios problemas da Contabilidade no setor público quanto para melhorar a qualidade das informações oferecidas em suas demonstrações. Outro impacto apontado na pesquisa com alto índice de concordância é referente às alterações que estas normas provocaram em suas atividades operacionais, promovendo a demanda de novos procedimentos para mensuração, avaliação e registro dos atos e fatos contábeis, de forma a atribuir mais responsabilidade para os profissionais de Contabilidade e Finanças atuantes nas universidades. Essas alterações também são apontadas como metas difíceis e dividem as opiniões dos respondentes sobre seu alcance, porque estão diretamente relacionadas à adaptação dos profissionais e dos sistemas que agilizam o processamento dos registros.

De forma geral, os profissionais do DCF das IFES mostraram-se otimistas na obtenção de vantagens com a implantação das NBCASP. Concordaram que as demonstrações financeiras poderão ser comparáveis em todo o mundo a partir da adoção desse padrão global de normas, de forma a contribuir para o aumento da transparência dos atos de gestão, deixando as informações mais confiáveis e condizentes com a real situação financeira da instituição. É clara para esses profissionais a mudança de foco da Contabilidade Pública, em que ela deixa de priorizar questões orçamentárias e passa a ter uma visão mais focada no objeto

patrimônio público. Mesmo com todas essas vantagens, poucos profissionais atribuem às NBCASP o poder de diminuir o número de atividades ilegais.

Com relação à análise do custo e benefício na implantação das NBCASP, a maioria indicou que, na opinião dos sujeitos da pesquisa, as referidas normas aumentam os benefícios do uso das informações contábeis, sobressaindo os custos de sua implantação, que irão reduzir-se ao longo do tempo. A garantia de registros contábeis uniformes e consistentes promove o uso das informações para as tomadas de decisões pelos gestores. Apesar de reconhecerem que as NBCASP trouxeram mais responsabilidade, os respondentes também apontam o maior reconhecimento e valorização profissionais, uma vez que estes são os principais responsáveis pelo processo de convergência às novas normas em suas instituições.

Sobre a interpretação das NBCASP, a maioria (75,47%) dos profissionais do DCF afirmou ter conhecimento para atendê-las no registro da movimentação dos recursos públicos e que elas estão plenamente de acordo com os princípios regidos pela Contabilidade. No que diz respeito à sua aplicação, percebe-se que, na visão dos profissionais participantes da pesquisa, os sistemas e programas utilizados na Contabilidade ainda não estão totalmente adequados para atender às normas. Assim, infere-se que as dificuldades também se apresentam relacionadas às mudanças operacionais, formação de equipe especializada para elaboração de reavaliação, mensuração e contabilização dos bens, sendo esse um fator que contribui para a complexidade do trabalho. Também, infere-se que essa complexidade apontada pelos profissionais seja devida às alterações recentes ainda em processo de implementação.

No que diz respeito à capacitação para aplicação das NBCASP, houve opiniões divergentes sobre a oferta de treinamento promovido pelo STN para orientar as inovações trazidas pelos normativos. Infere-se que poucos profissionais tenham sido orientados nesse sentido ou que apenas os informativos oferecidos por meio de manuais e portarias emitidos pela STN tenham sido suficientes para efetivar sua aplicação. Para alguns respondentes, essa responsabilidade educativa deve ser alcançada por meio de seu próprio esforço.

No geral, percebe-se que, na visão dos participantes, as NBCASP são importantes para a transparência das contas públicas. É nítida a sua percepção sobre os impactos, vantagens, custos e benefícios que a interpretação e aplicação das novas normas trazem para o setor público, atribuindo papel diferencial tanto para as informações contábeis quanto para o reconhecimento do trabalho dos profissionais responsáveis.

A análise da segunda parte do questionário apontou o índice do nível de aderência (INA) às novas normas pelas instituições que fizeram parte deste estudo. Verificou-se que as instituições se concentram, em sua maioria, entre os níveis Médio e Alto do INA. O índice Alto é atribuído às instituições que mencionaram ter atendido até 80% das NBCASP, e isso indica que ainda não há atendimento pleno das normas por parte das universidades analisadas.

Apenas as instituições da Região Sudeste apresentaram resultados de nível muito alto para o INA, e somente uma instituição declarou ter atendido a todas as NBCASP. Mesmo assim, no que se refere à NBC T 16.11 (sistema de custos aplicado ao setor público), sabe-se que, para esta norma, ainda estão sendo realizados procedimentos e estudos para seu atendimento no setor público. Por ser o Sudeste onde se concentra o maior número de universidades federais do Brasil, nessa região também se identificou o alcance de todos os níveis de aderência, de acordo com a tabela de classificação do INA. Os resultados do INA apontam que as NBCASP estão em plena fase de implementação nas universidades federais, com exceção de apenas uma instituição, declarou que não havia atendido, até o momento da realização desta pesquisa, a qualquer um dos quesitos das NBCASP.

De forma a complementar os resultados obtidos pelo INA, apontados nas respostas dos participantes, foi realizada uma análise documental nos relatórios de gestão das instituições da Região Sudeste; entretanto, devido à atualidade dessas mudanças, foi verificado se havia registros nos relatórios sobre as NBCASP.

Os resultados da análise documental da Região Sudeste apresentam alto grau de atendimento nas divulgações feitas pelas instituições que se enquadraram na faixa de classificação de níveis alto e muito alto do INA. Isso demonstra que as instituições têm procurado atender aos aspectos da transparência e aos cumprimentos legais exigidos pela STN. A análise documental também confirmou a classificação do INA no nível baixo, quando se observaram as poucas divulgações realizadas pelas instituições que se enquadraram nesse nível, e seus percentuais de divulgação se revelaram abaixo de 60%.

A comparação do INA com as divulgações feitas no relatório de gestão confirma também que as NBCASP estão em processo de convergência, pois há menção sobre esse assunto no relatório de gestão de todas as instituições da Região Sudeste. Foi observado que, para alguns itens de divulgação das normas elencados, se encontram impossibilitados de atendimento por parte dos profissionais, devido à indisponibilidade de sistemas que permitam fazê-lo de forma adequada, como a apresentação da Demonstração do Resultado Econômico e da implantação do Sistema de Custos. Isso confirma que o atendimento pleno às NBCASP ainda não é realidade no setor público e, apesar de declarar ter atendido a todas as normas, a instituição que alcançou o percentual máximo do INA ainda não o fez.

De maneira geral, este estudo corrobora os achados de Diniz *et al.* (2015), Picolli e Klann (2015) e Cavichioli, Fiirst e Dall'Asta (2016), que apresentaram como resultados percepções bem próximas das de profissionais da área contábil pertencentes a outras instituições públicas, em que também houve o reconhecimento da importância das NBCASP voltada para a qualidade da informação contábil.

Mesmo apesar do baixo nível de adequação por parte de algumas instituições, as inovações propostas pelas novas normas têm provocado alterações significativas no registro das movimentações patrimoniais da maioria dos entes públicos, refletindo, assim, em seus resultados. E as mudanças nas demonstrações existentes e a inclusão de novas demonstrações trouxeram maior nível de evidenciação contábil.

Respondendo à questão de pesquisa no geral, conclui-se que a percepção dos profissionais em relação à implementação das NBCASP é positiva, com o reconhecimento de vantagens para o registro e divulgação das informações contábeis, e demonstra iniciativas dos profissionais para seu atendimento, uma vez que se percebem os esforços dos profissionais tanto para compreensão das novas normas quanto para a busca de estratégias para efetivar a implementação de todas as NBCASP. De acordo com Lelis (2010), a avaliação das percepções sobre determinado assunto leva os profissionais a identificar se possuem entendimento, podendo, assim, visualizar oportunidades de ampliar seu conhecimento acadêmico.

Outro reflexo das mudanças trazidas pelas novas normas é a perspectiva de utilidade por parte dos gestores, que agora poderão fazer uso dos relatórios contábeis, uma vez que possuem informações condizentes com a realidade das instituições para tomada de decisões. Essas novas informações trazem oportunidade para o profissional contábil de ajudar os próprios gestores a criarem soluções para contornar problemas financeiros e de planejamento de acordo com a peculiaridade de cada IFE, dentro do contexto econômico atual.

REFERÊNCIAS

- Abushamsieh, K.; López-Hernández, A. M.; Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *International Review of Administrative Sciences*, 80(2), 421-442.
- Anthony, R. N. (1985). Games government accounting play. *Harvard Business*, 63(5), 161-170.
- Araújo, D. M. D. C. (2012). *A reforma contábil em instituições federais de ensino de Pernambuco: um estudo multicaso da aderência ao manual de Contabilidade aplicada ao setor público*. (Dissertação de Mestrado). Centro e Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Azevedo, R. R.; Souza, J. A.; Veiga, C. M. F. (2010). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASP comentadas*. (2a ed.). Curitiba: Tecnodata Educacional.
- Babbie, E. (1999). *Métodos de pesquisas de Survey*. Belo Horizonte, MG: Editora UFMG.
- Bacha, M. L.; Strehlau, V. I. & Romano, R. (2006). Percepção: termo frequente, usos inconsequentes em pesquisa? *Anais do XXX Encontro ANPAD*, Salvador, BA, Brasil. Recuperado de <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-mkta-1332.pdf>.
- Bellanca, S. (2014). Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IPSAS. *International Advances in Economic Research*, 20(4), 455-456.
- Beuren, I. M. (2008). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. (3a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Bizerra, A. L. V.; Alves, F. J. S.; Ribeiro, C. M. A. (2012). Governança pública: uma proposta de conteúdo mínimo para os relatórios de gestão das entidades governamentais. *Anais do V Encontro de Administração Pública e Governo*, Salvador, BA, Brasil.
- Brandalise, F., Fella, L. J. & Zamin, L. M. (2009 jan.-jun.). O contador público no contexto da gestão pública. *Revista de Administração e Ciências Contábeis do Instituto e Desenvolvimento Educacional do Alto do Uruguai*, 4(8), 2-17.
- Bresser-Pereira, L. C. (1996). Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, 120(1).
- Castro, J. M. (2002). *Métodos e técnicas de pesquisa: manual prático*. Belo Horizonte: Fundação Dom Cabral.

- Castro, M. C. C. S. & Cunha, J. V. A. (2014). Convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma Análise dos Entes Públicos Brasileiros. *Anais VI Encontro de Administração Pública da ANPAD*, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Carvalho, L. N.; Salotti, B. M. (2010). *Curso e Learning de Tópicos de Contabilidade Internacional*. São Paulo, SP: Fipecafi.
- Carvalho, D. & Ceccato, M. (2011). *Manual Completo de Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Cavichioli, D.; Fiirts, C. & Dall'Asta, D. (2016, novembro). A percepção dos Contadores sobre as normas de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). *Anais do Congresso de Contabilidade e Governança*. Brasília, DF, Brasil. 2. Recuperado de <http://soac.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/viewFile/5269/1423>.
- Chan, J. L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Developing Countries. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5.
- Chan, J. L. (2003, janeiro). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 3-20. Recuperado de <http://blog-pfm.imf.org/files/chan2006ipsasgafdc.pdf>.
- Chauí, M. (2000). *Convite à filosofia*. São Paulo: Ática.
- Chiachio, V. F. O.; Silva, S. F.; Reina, D.; Hehr, D. A. (2015). Comitê de Auditoria: O Nível de Aderência das Companhias Listadas na BM&F Bovespa às Melhores Práticas de Governança Corporativa. *Anais do XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo, Brasil.
- Christiaens, J. (2004, february). Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743-770.
- Christiaens, J.; Reyniers, B.; Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade*. (3a ed.). Brasília, DF: CFC. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf.

- Conselho Federal de Contabilidade (2010). *Normas brasileiras de Contabilidade para o setor público*. Brasília, DF: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade (2012). *Normas brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília, DF: CFC. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-200-25-fevereiro-1967-376033-norma-actualizada-pe.pdf>.
- Corrêa, M. D. (2009). *Relação entre o nível de divulgação ambiental e o desempenho ambiental das empresas componentes do índice Bovespa*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Costa, A. F. B.; Almeida, D. (2010). Aplicação do coeficiente alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública. *Anais do 30 Encontro Nacional de Engenharia de Produção Maturidade e desafios da Engenharia de Produção: competitividade das empresas, condições de trabalho, meio ambiente*. São Carlos, SP, Brasil.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of test. *Psychometrika*, 297-334. Recuperado de http://kttm.hoasen.edu.vn/sites/default/files/2011/12/22/cronbach_1951_coefficient_alpha.pdf.
- Cruz, C. F.; Silva, L. M.; Santos, R. (2009). Transparência da Gestão Fiscal: um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 102-115.
- Cruz, C. F. (2010). *Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Cunha, I. L. (2015). *O papel do contador na gestão pública. Controladoria Geral do Estado/Governo do Estado do Mato Grosso*. Recuperado de <http://www.auditoria.mt.gov.br/imprime.php?cid=140825&sid=729>.
- Darós, L. L. & Pereira, A. S. (2009, julho). Análise das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. *Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil, 9. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>.
- Davidoff, L. L. (2001). *Introdução à psicologia*. São Paulo: Makron Books.

- Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências*. Recuperado de <http://www.senado.gov.br>.
- Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. *Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm.
- Dias Filho, J. M.; Machado, L. H. B. (2004). Abordagens de Pesquisa em Contabilidade. In: Iudícibus, S. & Lopes, A. B. (Coord.). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo, SP: Atlas.
- Diniz, J. A.; Silva, S. F. S.; Santos, L. C.; Martins, V. G. (2015 jul.-set.). Vantagens da Implantação das Ipsasna Contabilidade Martins Pública Brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294, Brasília, Brasil. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>. Acesso em: 10 out. 2015.
- Duarte, A. M.; Rodrigues, W. M. (2014). O Impacto das Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público com Enfoque no Vale do Paranhana. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis FACCAT*. 5, 103-135. Recuperado de <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/131/122>.
- Dye, R. (2001). A. An Evaluation of “Essays on Disclosure” and the Disclosure Literature in Accounting. *Journal of Accounting and Economic*, 32(1-3), 123-145.
- Feijó, P. H. (2013). *Entendendo as Mudanças: na Contabilidade aplicada ao setor público*. (1a ed.). Brasília, DF: Gestão Pública.
- Fórum Nacional dos Diretores de Departamento de Contabilidade e Finanças das Universidades Federais Brasileiras. (2015). *FONDCF*. Recuperado de: <http://fondcf.andifes.org.br>.
- Freitas, H.; Oliveira, M.; Saccol, A. Z. & Moscarola, J. (2000, jul-set). O método de pesquisa survey. *Revista de Administração*, 35 (3), 105-112. Recuperado de http://www.clam.org.br/bibliotecadigital/uploads/publicacoes/1138_1861_freitashenriquerausp.pdf.
- Gama, J. R. & Rodrigues, G. M. (2016, jan/abr). Transparência e acesso à informação: um estudo da demanda por informações contábeis nas universidades federais brasileiras. *TransInformação*, 28(1), 47-57. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/2318-08892016002800004>.
- Giacomini, J. (2005). *Orçamento público*. (13a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Gibbins, M.; Richardson, A.; Waterhouse, J. (1990) The management of corporate financial disclosure: opportunism, ritualism, policies and processes. *Journal of Accounting Research*, 28(1), 121-143, Spring. Recuperado de <http://cbc.cfc.org.br/comitecientifico/images/stories/trabalhos/311C.pdf>.

- Giglio, E. (1996). *O comportamento do consumidor e a gerência de marketing*. São Paulo, SP: Pioneira.
- Gil, A. (2009). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Groot, T. & Budding, T. (2004). The influence of New Public Management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. *Financial Accountability & Management*, 20(4), 421-444.
- Haller, A. & Keppler, J. (2002). Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospect. *The European Accounting Review*, 1(11), p. 153-190.
- Houaiss, A. (2002). *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. (1a ed.). São Paulo, SP: Objetiva. CD-ROM.
- Iudícibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade*. (6a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Iudícibus, S. (2010). *Teoria da Contabilidade*. (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- International Federation of Accountants IFAC. (2011). *Public Sector Committee. Budget Reporting*. IFAC. Recuperado em <http://www.ifac.org/publications-resources/budgetreporting>.
- Joshi, P. L.; Bremser, W. G.; & Al-Ajmi, J. (2008). Perceptions of accounting professionals in the adoption na implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24(1), 41-48.
- Kohama, H. (2006). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Kohama, H. (2008). *Contabilidade pública: teoria e prática*. (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Kruger, A. L. (2015). *O Papel da Contabilidade na tomada de decisão no setor público*. (Monografia). Universidade Candido Mendes, Cuiabá, MT, Brasil.
- Lei n. 11.091, de 12 de janeiro de 2005. *Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm.
- Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. *Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.

- Lalande, A. (1996). *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. (2a ed.). São Paulo, SP: Martins Fontes.
- Lelis, D. L. M. (2010). *Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Lima, A. A. (jan./dez. 2008). A importância da participação do contador na atuação dos conselhos municipais da saúde e da educação: um estudo sobre o Estado do Paraná. *Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR*, 9(1 e 2), 35-154.
- Lima, E. M. (2009). *Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil: uma abordagem da teoria da divulgação*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Lima, E. & Pereira C. (2012, jan./mar.). Índice de *disclosure* das instituições filantrópicas de Ensino Superior do Brasil. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 11 (1). Recuperado de <http://www.scielo.mec.pt/pdf/rpbg/v11n1/v11n1a04.pdf>.
- Lima, D. V.; Santana, C. M.; Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15-23.
- Lock, F. N. (2003). *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na Internet*. (Dissertação de Mestrado). Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Macêdo, J. M. A.; Silva, L. M.; Pederneiras, M. M. M.; Lopes, J. E.G.; Filho, J.F.R.; Feitosa, M. G. G. (2010, jan-abr). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações FEA-RP/USP*, 4(8), 69-91.
- Macêdo, F. F. R. R.; Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272.
- Machado, N.; Holanda, V. B. (2010). *Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público e à Contabilidade Governamental*. Brasília, DF: ENAP.
- Mapurunga, P. V. R.; Menezes, A. F.; Peter, M. G. A. (2011). O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, 9(1), 87-107.
- Marconi, M. A.; Lakatos, E. M. (2007). *Metodologia científica*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.

- Marques, L.T. & Pinheiro, L.E.T. (2016, outubro). Registro da depreciação na Contabilidade pública: efeito para o *Disclosure* de uma Instituição Federal de Ensino Superior. *Anais do VII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Marques, L. T. & Lamounier, W. M. (2016, novembro). Análise da relação entre os indicadores de desempenho e as variações das despesas públicas em universidades federais de ensino superior. *Anais do XII Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, Brasil.
- Matthiensen, A. (2011, dezembro). Uso do Coeficiente Alfa de Cronbach em avaliações por questionários. *Série Documentos Embrapa*. Roraima, Brasil. Recuperado de <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/68073/1/DOC-48-2011-ID-112.pdf>.
- Mello, C. (2012). *Métodos quantitativos: pesquisa, levantamento ou survey*. Aula 09 da disciplina de metodologia de pesquisa na UNIFEI. Recuperado de http://www.carlosmello.unifei.edu.br/Disciplinas/Mestrado/PCM-10/Slides-Mestrado/Metodologia_Pesquisa_2012-Slide_Aula_9_Mestrado.pdf.
- Mohamed, E. K. A. & Lashine, S. H. (2003). Accounting knowledge and skills and challenges of a global business environment. *Managerial finance*, 29(7), 3-16.
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, DF: Estefania Gonçalves.
- Niyama, J. K. (2005). *Contabilidade Internacional*. São Paul, SP: Atlas.
- Oliveira, A. G.; Catapan, A.; & Vicentin, I. C. (2015, fevereiro). A Contabilidade Como Instrumento de Governança Pública e Controle Social: accountability e *Disclosure* nas Contas do Município de Curitiba. *Revista Espaços*, 36(10), 14.
- Paim, J. V. A. (2015). *Regime diferenciado de contratações: uma análise de contratos em uma empresa pública*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Penna, A. G. (1997). *Percepção e realidade: introdução ao estudo da atividade perceptiva*. Rio de Janeiro, RJ: Imago.
- Pérez, C. C.; Hernández, A. M. L. (2003). La difusión de información financiera gubernamental en los países Del Mercosur: su armonización a través de La aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanzas*, 14(33), 90-100.
- Piccoli, M. R.; Klann, R. C. (2015, jul/set). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público Brasília*, 66(3), 425-448.

- Pinho, J. A. G. (2006). Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. *Anais do II Encontro de Administração Pública e Governança*, ANPAD, São Paulo, Brasil.
- Platt Neto, O. A.; Cruz, F. & Vieira, A. L. (2006 jan/jun). Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(5), 135-146.
- Pozzebon, M. & Freitas H. M. R. (1998). Modelagem de casos: uma nova abordagem em análise qualitativa de dados? *Anais do XX Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração*, Foz do Iguaçu, Brasil. Recuperado de http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/1998/1998_061_ENANPAD.pdf.
- Price water house Coopers Brasil Ltda. (2013). *Pesquisa global da PWC sobre a divulgação de informações contábeis e financeiras pelos governos federais*. Recuperado de <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/assets/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey-contab-13e.pdf>.
- Pró-reitoria de Planejamento e Desenvolvimento da Universidade Federal de Minas Gerais. (2016). *Contabilidade e Finanças*. PROPLAN/UFMG. Belo Horizonte. Recuperado de <https://www.ufmg.br/proplan/Contabilidade-e-financas>.
- Pró-reitoria de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Espírito Santos. (2016). *Descrição de Cargos*. PROGEP/UFES. Recuperado de <http://www.progep.ufes.br/descricao-de-cargo/cargo-e-contador>.
- Reis, A. O.; Moreira, V. S.; Sedyama, G. A. S. & Moreira, C. M. (2014, julho). Perfil do Profissional Contábil: Habilidades, Competências e Imagem Simbólica. *Anais do congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 14. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/Contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p95/29366>.
- Resolução CFC nº 1.366, de 25 de Novembro de 2011. *Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público*. Recuperado de <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>.
- Ribeiro, L. M. P. (2014). *Contribuição da Contabilidade no Processo de Governança Pública em Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas*. (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, Brasil. Recuperado de [rhttp://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/2833](http://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/2833).
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Rodrigues, G. M. (2013). Indicadores de “transparência ativa” em instituições públicas: análise dos portais de universidades públicas federais. *Liinc em Revista*, 9(2), 423-438.

- Romani, S.; Camargo, C.; Junqueira, L. & Valenzuela, C. (2011). O aprendizado do processo de implantação dos IFRS e os possíveis legados para o setor público - adequação de um padrão global à cultura local. *Anais IV Congresso Consad de Gestão Pública*, Brasília, DF, Brasil. Recuperado em http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/c4_tp_o%20aprendizado%20do%20processo%20de%20implanta%20c3%87%20c3%83o%20dos%20ifrs.pdf.
- Sallaberry, J. D. & Vendruscolo, M. I. (2012, jan./mar.). Padrões Internacionais de Contabilidade para o Setor Público: análise da IPSAS 17. *Administração Pública e Gestão Social APGS*, 4(1), 48-75.
- Santos, A. R. & Reis, J. A. G. (2005). A importância da Contabilidade pública. *Anais do IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação*. São José dos Campos, SP: Universidade do Vale do Paraíba, Brasil.
- Santos, M. L. & Souza, M. A. (2010, julho). A importância do profissional contábil na contabilidade gerencial: uma percepção dos conselheiros do CRC/MG. *E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH*, 3(1). Recuperado de <http://revistas.unibh.br/index.php/dcjpg/article/viewFile/56/33>.
- Salotti, B. M.; Yamamoto, M. M. (2005). Ensaio sobre a teoria da divulgação. *BBR-Brazilian Business Review*, 2(1), 53-70.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2011). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público, Parte IV Plano de contas aplicado ao setor público*. Brasília, DF. Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteIV_PCASP2011.pdf.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2014). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (6a ed.). Brasília, DF: STN. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-542ce123773.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2009). *Portaria Nº 467, de 6 de agosto de 2009*. Brasília, DF: STN. Recuperado de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/Contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2013). *Nota Técnica nº 5. Contabilidade Governamental – Tesouro Nacional – Orientações acerca da Portaria STN nº 634*. Brasília, DF: STN. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/publicacoes-e-orientacoes#Orientações Relatório de Gestão.

- Secretaria do Tesouro Nacional (2012). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte Geral* (5a ed.). Brasília, DF: STN. Recuperado de <http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Downloads/IEP-MCASP-19-08-12-21-50-43.pdf>.
- Silva Júnior, A. (2001, jul/dez). O perfil do contador público frente à responsabilidade social. *Economia & gestão, 1*(2), 69-84.
- Silva, M. L. (2004). *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. (3a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Silva, L. M. (2012). *A Nova Contabilidade Pública: CFC divulga IPSAS traduzidas*. Recuperado de <https://linomartins.wordpress.com/2012/06/28/a-nova-contabilidade-publica-cfc-divulga-ipsas-traduzidas>.
- Silva, C. E. T.; Vasconcelos, A. L. F. S. & Silva, M. N. (2013). Prestação de contas: a evidenciação dos conteúdos informativos no relatório de gestão da UFPE. *Anais do Colóquio Internacional Sobre Gestão Universitária nas Américas*. Buenos Aires, Argentina, 12. Recuperado de <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/114865>.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo, SP: Atlas.
- Slomski, V. (2009). *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade municipal*. (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Slomski, V.; Camargo, G. B. & Amaral Filho, A. C. C. (2010, jul./ago). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público: uma aplicação na procuradoria geral do município de São Paulo. *Revista de Administração Pública, 44*(4), 933-57.
- Sour, L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management, 2*(1), 5. Recuperado de file:///C:/Users/Lilian/Downloads/IPSAS_and_government_accounting_reform_in_Mexico.pdf.
- Tribunal de Contas da União (2004). Orientação para o cálculo dos indicadores de gestão. *Decisão TCU Nº 408/2002-PLENÁRIO*. Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>.
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo, SP: Atlas.
- Varandas, R. N. A. (2013). *Presença das IPSAS na Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma abordagem infométrica*. (Dissertação de Mestrado). Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.

- Vendruscolo, M. I. (2016). *Parecer do projeto de qualificação*. (Banca de qualificação nível mestrado via skype). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, RS, Brasil.
- Vergara, S. C. (2010). *Métodos de pesquisa em administração*. (4a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on *disclosure*. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 97-180.
- Vicente, E. F. R.; Morais, L. M. & Platt Neto, O. A. (2012). A reforma na Contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20.
- Xavier, A. E. J. & Silva, J. D. G. (2012, novembro). Percepção de operadores da Contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. *Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos*. Bento Gonçalves, RS, Brasil, Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/316/316>.
- Warren, K. & Barnes, C. (2003). The impact of GAAP on fiscal decision making: a review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in new zealand. *OECD Journal on Budgeting*, 3(4).
- Zorzal, L. & Rodrigues G. M. (2016, setembro). Padrões de *disclosure*, transparência e *accountability* das informações nos relatórios de gestão de universidades federais. *Anais do XX Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Fortaleza, CE, Brasil. Recuperado de <http://cbc.cfc.org.br/comitecientifico/images/stories/trabalhos/311C.pdf>.

APÊNDICE A – UNIVERSIDADES PARTICIPANTES DA PESQUISA

Distribuição Geográfica das Universidades Participantes da Pesquisa

Região Norte

1	UFAM	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
2	UFPA	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
3	UFRA	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA
4	UFT	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
5	UNIFAP	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ
6	UNIR	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA

Região Nordeste

7	UFC	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
8	UFCEG	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
9	UFERSA	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
10	UFPI	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ
11	UFRB	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO BAIANO
12	UFRPE	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
13	UNIVASF	UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO

Região Centro-oeste

14	UFG	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
15	UFMS	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
16	UFMT	UNIVERSIDADE FEDERAL DO MATO GROSSO

Região Sul

17	FURG	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE
18	UFCSA	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CIÊNCIA DA SAÚDE DE PORTO ALEGRE
19	UFFS	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
20	UFPEL	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS
21	UFPR	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
22	UFRGS	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
23	UFSC	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
24	UFSM	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
25	UNILA	UNIVERSIDADE FEDERAL INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA
26	UNIPAMPA	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA
27	UFPR	UNIVERSIDADE FEDERAL TECNOLÓGICA DO PARANÁ

Região Sudeste

28	UFES	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
29	UFF	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
30	UFJF	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
31	UFMG	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
32	UFRRJ	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
33	UFSCAR	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS
34	UFTM	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO
35	UFU	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
36	UFV	UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA
37	UFVJM	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI
38	UNIFAL	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS
39	UNIFEI	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ
40	UNIFESP	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
41	UFSJ	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REY

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO

04/05/2017 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

Prezado(a) Contabilista,

Como acadêmica do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UFMG, sob a orientação do Professor Doutor Ricardo Rodrigues Barbosa, convido você a participar desta pesquisa, que tem como objetivo identificar, sob a percepção dos profissionais contabilistas que atuam nas universidades federais, a aderência e eventuais vantagens das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP.

Sua participação é voluntária; os resultados serão tratados estatisticamente de forma agregada e os respondentes não serão identificados, de forma a garantir o sigilo das informações,

O preenchimento do questionário não irá demandar mais do que cinco minutos do seu tempo. Caso existam dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, favor contactar-me pelo e-mail lianinmarques@yahoo.com ou pelo telefone (31) 3409-6314,

***Obrigatório**

Ir para a pergunta 1.

Caracterização do Respondente

1. Instituição de Ensino *

2. Qual o seu gênero? *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

3. Qual o seu grau acadêmico? *

Marcar apenas uma oval.

- Ensino Médio
 Graduação
 Especialização
 Mestrado
 Doutorado
 Outro: _____

4. Qual o seu tempo de experiência na instituição? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 - 4 anos
 5 - 10 anos
 11 - 15 anos
 Mais de 15 anos

5. Qual o seu cargo ou função? *

Por favor indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmativas referentes às NBCASP:

6. *

Marcar apenas uma oval por linha.

	Discordo totalmente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo plenamente
A implantação das NBCASP irá resolver sérios problemas da contabilidade aplicada ao setor público.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP conseguirão melhorar a qualidade da informação contábil.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBCASP trouxeram muito mais atividades/responsabilidades para o profissional contábil no setor público.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As aplicações das NBCASP serão úteis para a gestão pública.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As aplicações das NBCASP é uma meta difícil de ser alcançada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP tomam as demonstrações financeiras mais comparáveis em todo o mundo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP contribuem para melhorar a transparência e a confiabilidade das demonstrações contábeis.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP representam o marco de uma nova contabilidade pública, mudando o foco da gestão orçamentária para gestão patrimonial.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A aplicação das NBCASP vai reduzir as atividades ilegais, especialmente fraudes.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Continue indicando seu grau de concordância sobre às NBCASP.

7. *

Marcar apenas uma oval por linha.

	Discordo totalmente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo plenamente
A aplicação das NBCASP irá aumentar os benefícios do uso da informação contábil para tomada de decisão por parte dos gestores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP trouxeram muito mais benefícios do que os custos esperados de implementação.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os custos de aplicação das NBCASP irão reduzir ao longo do tempo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As mudanças em função da NBCASP valorizará o profissional de contabilidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As NBCASP estão plenamente de acordo com princípios contábeis.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tenho conhecimento das NBCASP suficiente para atendê-las.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O sistema/programa de contabilidade utilizado atende as mudanças exigidas pela NBCASP.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O processo de mudança para adequação das NBCASP tomou o trabalho do profissional mais complexo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação para aplicação das NBCASP foi ofertada pela STN a todos os profissionais contábeis públicos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A capacitação para aplicação das NBCASP deve ser alcançada por meio de esforço próprio do profissional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ir para a pergunta 8.

Assinale em que grau as normas abaixo já foram atendidas pela sua instituição.

8. *

Marcar apenas uma oval por linha.

	Não foi atendida	Foi parcialmente atendida	Foi plenamente atendida	Não sei informar
NBC T 16,1 = Conceituação, objeto e campo de aplicação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,2 - Patrimônio e sistemas contábeis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,3 = Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,4 = Transações no setor público	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,5 - Registro contábil	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,6 = Demonstrações contábeis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,7 = Consolidação das demonstrações contábeis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,8 = Controle interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,9 = Depreciação, amortização e exaustão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,10 = Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
NBC T 16,11 = Sistema de informação de custos do setor público	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Faça, no espaço abaixo, as observações e comentários que você julgar necessários.
