



429

ENVOLVIMENTO GERENCIAL E EM ACCOUNTABILITY DOS CONTADORES PÚBLICOS: CONFLITO DE PAPÉIS, SATISFAÇÃO E PRESTÍGIO PROFISSIONAL

Mestre/MSc. Yan Daevid Lira Guimarães, Doutor/Ph.D. Cláudio de Araújo Wanderley

Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Recife, Pernambuco, Brazil

Mestre/MSc. Yan Daevid Lira Guimarães

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Cláudio de Araújo Wanderley

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Resumo/Abstract

Tendo em vista as mudanças apontadas na literatura acadêmica acerca do papel dos profissionais contábeis dentro das organizações e a evolução da contabilidade pública, fomentada principalmente pelas mudanças na gestão pública e das *International Public Sector Accounting Standards*. o presente estudo se propõe a identificar o envolvimento dos contadores que atuam no setor público em decisões gerenciais e no processo de *accountability*, analisando a relação dos dois tipos de envolvimento com o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional. Trata-se de um estudo de abordagem quantitativa, com delineamento transversal que utilizou a técnica de investigação *survey*. O questionário foi construído com base em construtos já testados previamente por outros autores sendo compartilhado eletronicamente por meio da plataforma Google Forms tendo obtido 215 questionários válidos, compondo a amostra final. Os resultados indicam que contadores se envolvem mais comumente com atividades relacionadas a tomada de decisão operacional e possuem baixo envolvimento em decisões estratégicas, estão pouco envolvidos com atividades relacionadas às decisões gerenciais e ao *accountability* financeiro e de performance. Além disso, apontam uma relação estatisticamente significativa entre o envolvimento e conflito de papéis e o prestígio profissional. Portanto, conclui-se que apesar do ambiente de mudança dos contadores e da contabilidade pública, os participantes do estudo ainda se encontram pouco envolvidos nesse processo e, que quanto mais envolvidos em seus papéis, mais expostos esses profissionais estão a conflitos na execução de suas funções, mas a percepção de prestígio aumenta.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting

ENVOLVIMENTO GERENCIAL E EM ACCOUNTABILITY DOS CONTADORES PÚBLICOS: CONFLITO DE PAPÉIS, SATISFAÇÃO E PRESTÍGIO PROFISSIONAL

RESUMO

Tendo em vista as mudanças apontadas na literatura acadêmica acerca do papel dos profissionais contábeis dentro das organizações e a evolução da contabilidade pública, fomentada principalmente pelas mudanças na gestão pública e das *International Public Sector Accounting Standards*. o presente estudo se propõe a identificar o envolvimento dos contadores que atuam no setor público em decisões gerenciais e no processo de *accountability*, analisando a relação dos dois tipos de envolvimento com o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional. Trata-se de um estudo de abordagem quantitativa, com delineamento transversal que utilizou a técnica de investigação *survey*. O questionário foi construído com base em construtos já testados previamente por outros autores sendo compartilhado eletronicamente por meio da plataforma Google Forms tendo obtido 215 questionários válidos, compondo a amostra final. Os resultados indicam que contadores se envolvem mais comumente com atividades relacionadas a tomada de decisão operacional e possuem baixo envolvimento em decisões estratégicas, estão pouco envolvidos com atividades relacionadas às decisões gerenciais e ao *accountability* financeiro e de performance. Além disso, apontam uma relação estatisticamente significativa entre o envolvimento e conflito de papéis e o prestígio profissional. Portanto, conclui-se que apesar do ambiente de mudança dos contadores e da contabilidade pública, os participantes do estudo ainda se encontram pouco envolvidos nesse processo e, que quanto mais envolvidos em seus papéis, mais expostos esses profissionais estão a conflitos na execução de suas funções, mas a percepção de prestígio aumenta.

PALAVRAS-CHAVE: Contadores públicos. Envolvimento. Conflito de papéis. Satisfação profissional. Accountability

1. INTRODUÇÃO

É bastante recorrente na literatura, dos mais diversos ramos da ciência, a constatação de que a evolução tecnológica e a dinâmica dos mercados provocaram mudanças significativas nos perfis exigidos dos profissionais e nos papéis que estes assumem dentro das organizações (Kon, 2017). Com o profissional contábil não seria diferente, seu papel dentro das organizações foi evoluindo, atendendo a necessidade de informação de seus usuários (Horton & Wanderley, 2018).

As mudanças de perfil são perceptíveis dentro das organizações públicas, na qual os contadores que antes fixavam sua atenção principalmente no atendimento das leis que estipulavam a arrecadação de receitas e execução de despesas, ou seja, do orçamento público (Thompson & Jones, 1986). Agora também se envolvem em atividades relacionadas a gestão, como o auxílio na tomada de decisão, na melhoria da transparência e da arrecadação de tributos, na avaliação de desempenho e aprimoramento da utilização dos recursos públicos, visando uma alocação eficiente (Durigon & Diehl, 2013).

Nesse contexto, pesquisas que visam identificar a participação dos contadores que atuam no setor público em atividades ligadas ao *accountability* e a tomada de decisões gerenciais e/ou estratégicas ajuda a identificar em que estágio esses profissionais se encontram nesse processo de evolução de suas funções.

Em se tratando funções ou papéis organizacionais, estes pode ser definido pelas posições, *status*, autoridade e responsabilidades que cada profissional assume, por

exemplo, uma pessoa pode assumir uma função de gerência e ser responsável por vários funcionários, porém estar subordinado a algum diretor. Neste caso o mesmo indivíduo possui papéis diferentes dentro da organização (Palomino & Frezatti, 2016).

São vários os papéis dos contadores apontados na literatura, porém os estudos mais recentes têm focado em dois deles como os principais: *bean-counters* e *business partners* (Horton & Wanderley, 2018). O primeiro está relacionado às atividades de registro e manutenção de informações financeiras, elaboração de demonstrações contábeis e funções de análise, controle e fiscalização da performance dos gestores operacionais através de indicadores financeiros (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Emsley, 2005). Já o segundo papel está relacionado à função estratégica, através da qual o contador analisa de forma conjunta informações contábeis e indicadores não financeiros, com a finalidade de utilizar as informações geradas para auxiliar a alta administração na condução do futuro da organização. Tal função está relacionada a altos níveis de envolvimento desse profissional nos negócios da empresa (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Horton & Wanderley, 2018).

No contexto da administração pública, além de desempenhar as funções já descritas, outra atribuição que é apontada como relevante na literatura é o papel do contador público como um ator social (Silva Junior, 2001). Nesse contexto, o profissional contábil tem fundamental participação no processo de *accountability*, sendo sua principal função a prestação de contas dos atos da gestão pública, fornecendo informações fidedignas e tempestivas; assim, tanto a sociedade civil quanto os órgãos fiscalizadores serão capazes de deliberar sobre os atos praticados pelos gestores públicos, fortalecendo a participação social e, conseqüentemente, a democracia (Paterson et al., 2019; Silva Junior, 2001).

Considerando a população alvo do estudo, profissionais contábeis que atuam no setor público, do ponto de vista de aplicabilidade e delimitação, a pesquisa se justifica pelos seguintes pontos: (i) A maioria dos estudos sobre envolvimento da profissão contábil focam suas atenções na figura do *controller* (Byrne & Pierce, 2007); (ii) Os estudos que abordam o envolvimento do contador limitam-se aos que atuam no setor privado, não direcionando sua atenção ao envolvimento dos profissionais que atuam na administração pública (Silva et al., 2017).

Além disso, do ponto de vista empírico, o estudo busca analisar o efeito do envolvimento sobre a perspectiva endógena, ou seja, sobre aspectos particulares do profissional contábil, neste caso o conflito de papéis, ambigüidade de papéis, satisfação e prestígio. Tal perspectiva possui pouca adesão nas pesquisas; a maioria dos estudos relacionam o envolvimento com fatores exógenos, como inovação (Emsley, 2005) e adoção de novas práticas gerenciais (Anderson, 1995).

Com base em todas estas questões discutidas, o presente estudo se propõe a verificar a relação entre o envolvimento (decisões gerenciais e no processo de *accountability*) dos contadores que atuam no setor público e o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E HIPÓTESES DE PESQUISA

2.1. Envolvimento de papéis do profissional contábil

Os primeiros estudos que abordaram o tema do envolvimento de papéis surgiram no contexto da contabilidade gerencial. O envolvimento é definido como uma variável que estima o nível de comprometimento e participação dos profissionais contábeis no processo de tomada de decisão gerencial e estratégica (Erhart et al., 2017; Lambert & Sponem, 2012); Já Anderson (1995, p. 31) define o envolvimento de função com sendo

a “centralidade de trabalho, autoridade e responsabilidade do contador gerencial no departamento de controladoria”.

O envolvimento é estudado na literatura contábil principalmente como moderador de alguns fatores que influenciam o exercício da profissão (Frazão, 2019, p. 23). Tanto sob a ótica negativa, relacionada principalmente ao nível de independência do profissional (Lambert & Sponem, 2012), quanto sob a ótica positiva, relacionado a adoção de práticas inovadoras de contabilidade gerencial (Anderson, 1995; Emsley, 2005), promoção da criatividade (Lambert & Sponem, 2012), aumento na participação dos *controllers*/contadores gerenciais na formação e execução das estratégias de suas organizações (Erhart et al., 2017) e no desempenho de suas atividades (Zoni & Merchant, 2007).

2.2. Setor público e a função de contador público

O caráter burocrático da administração pública associado à responsabilidade dos contadores públicos e por muito tempo fez com que os profissionais demandassem muito tempo realizando lançamentos contábeis, revisões dos balancetes e acompanhamento da execução orçamentária (Thompson & Jones, 1986). Exercendo funções tradicionais, como “contadores puros”, assemelham-se ao papel de *bean-counters* (Bogt et al., 2016).

Buscando minimizar a questão burocrática, a administração pública buscou adotar um modelo de administração gerencialista com a adoção de ferramentas de contabilidade gerencial, gerenciamento de custos, utilização estratégica de ferramentas administrativa para a gestão do aparato público (Jackson & Lapsley, 2003; Lapsley & Wright, 2004), além da ênfase nos processos e resultados de serviços públicos prestados, com foco no gerenciamento de medição e desempenho (Martins & Peixe, 2020). Essas mudanças surgiram primeiramente no contexto da *New Public Management* (NPM) e da *New Public Governance* (NPG).

2.2.1. O contador público e seu papel de *business partner*

A literatura utiliza o termo *Business Partner* para referir-se a profissionais que são responsáveis pela utilização de ferramentas de contabilidade gerencial e afins, como gestão de orçamento, custos e relatórios internos, bem como o acompanhamento de relatórios financeiros e gerenciais. Outro termo utilizado é o de “*Controller*” ou “Contador Gerencial” (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Byrne & Pierce, 2007).

No contexto da administração pública, a função de *Controller* é fundamental para aqueles contadores que almejam atuar na administração pública, pois sua atual demanda é de profissionais que estejam preparados para fornecer informações capazes de balizar o processo decisório e avaliação de desempenho governamental (Bogt et al., 2016).

Com as mudanças que surgiram com o advento da NPM e NPG organizações do setor público estão buscando gerir seus processos de forma mais eficiente e com foco na medição do desempenho dos serviços prestados. Esse fato culminou na necessidade de contadores mais adeptos às ferramentas gerenciais (Bogt et al., 2016).

O estudo de Jackson e Lapsley (2003) analisou a difusão dessas práticas no setor público e, identificou alto índice de adoção de indicadores de desempenho em governos locais e agências governamentais, porém menos da metade dessas instituições usam ferramentas de orçamento base-zero (ZBB), gerenciamento baseado em atividades (ABM) e gestão de custos.

2.2.2. IPSAS, *Accountability* e o “papel social” do contador público

Estudos internacionais como os de Ilie e Miose (2012) Grossi e Soverchia (2011) e Hyndman et al. (2014) mostram que a padronização das normas contábeis aplicadas ao setor público às IPSAS contribui para o aumento dos níveis de *accountability*, proporcionando uma maior proximidade entre gestores públicos e população.

Em âmbito nacional, o artigo de Darós e Pereira (2012) argumenta que, em sentido mais amplo, a convergência das NBC TSP às IPSAS contribuem para aprimorar o planejamento, a transparência e a responsabilização dos gestores públicos. Além disso, é de suma importância para a ampliação do controle do patrimônio público e do cumprimento das metas de governo e aferimento da performance da gestão.

A convergência das NBC TSP também contribuiu para o aumento do prestígio dos contadores públicos. Acerca disso, o estudo de Piccoli e Klann (2015), realizado com contadores públicos da região Meio Oeste de Santa Catarina, mostrou que o processo de convergência possibilitaria uma maior valorização do profissional contábil no setor público, aumentando sua responsabilidade e seu senso de participação.

Apesar disso, Piccoli e Klann (2015) concluem que profissionais contábeis ainda apresentam pouco conhecimento e/ou afirmam não possuir o devido preparo para a correta aplicação das referidas normas, isso pode implicar na não participação desses contadores de forma plena no processo de *accountability* governamental.

Rocha (2009) compreende *accountability* como a responsabilização dos gestores públicos por consequência dos atos por eles praticados no uso do poder que lhes é confiado pela sociedade através do Estado. Pinho e Sacramento (2009) afirmam que a *accountability* está relacionada ao controle, transparência, a responsabilidade das ações que foram ou não executadas pelo agente público e suas consequentes gratificações ou sanções.

Nesse contexto a contabilidade no setor público se torna uma ferramenta essencial, pois possibilita mensuração, registro, divulgação e acompanhamento dos atos governamentais, cumprindo assim com sua função social (Matos, 2018). Segundo Cruz e Ferreira (2008, p. 5), a informação prestada pela Contabilidade Pública adquire relevância “Por meio de um de seus princípios, o da evidenciação, a contabilidade assume a tarefa de oferecer à população informações dispostas de forma clara e objetiva, passíveis de serem compreendidas e utilizadas pela mesma”. Corroborando com essa visão, Mendes (2008, p. 42) afirma que a contabilidade em âmbito público “possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela a demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais.”

O advento do *accountability* trouxe consigo uma nova função para o profissional contábil, que podemos chamar de “papel social”, esta está relacionada a sua participação no processo de *accountability*, atuando como um coordenador da prestação de contas dos atos da gestão pública, provendo informações fidedignas e tempestivas, proporcionando aos cidadãos e órgãos fiscalizadores as ferramentas necessárias para que eles acompanhem, fiscalizem e deliberem sobre os atos praticados pela gestão pública (Paterson et al., 2019; Silva Junior, 2001).

2.4. Conflito de papéis

O conflito de papéis pode ser definido como a ocorrência simultânea de duas ou mais funções, onde pleno cumprimento dos requisitos de uma implique em dificuldade ou impedimento no cumprimento dos requisitos da outra (Fichter, 2010; Palomino & Frezatti, 2016). Tarrant e Sabo (2010) acrescentam que o conflito ocorre quando existem

expectativas conflitantes em relação a uma determinada função, ocorrendo também quando a cadeia hierárquica de comando é quebrada.

No que tange ao contador público, o conflito de papéis também apresenta características semelhantes, o estudo de Lapsley e Wright (2004) concluiu que a difusão de práticas de contabilidade de gestão (normalmente relacionadas ao papel de *business partner*) está diretamente ligada a independência do contador em relação a influência governamental, quanto maior a autonomia dos contadores, maior o nível de adoção destas ferramentas.

Conforme exposto, o envolvimento mostra-se ser uma variável importante para medição do conflito de papéis, essa relação será analisada através das seguintes hipóteses:

H1a: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de conflito de papéis

H1b: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de conflito de papéis

2.5. Satisfação profissional e prestígio

A satisfação profissional compreende o resultado do conjunto de condições proporcionadas por uma organização, que possibilitem aos trabalhadores alcançarem o melhor desempenho possível e, ao mesmo tempo, permitam o alcance do bem-estar pessoal. (Montgomery, 2011, *apud* Palomino & Frezatti, 2016).

Alguns estudos buscam identificar fatores que exercem influência na satisfação profissional que atuam no setor público. Alguns deles apontam fatores como *plus* salarial, (Luechinger et al., 2010) e uma menor suscetibilidade a crises econômicas e financeiras, principalmente em países subdesenvolvidos (Danzer, 2019).

Numa linha similar, Klein e Mascarenhas (2016) estudaram a motivação e satisfação profissional os autores concluem que a satisfação se relaciona com fatores extrínsecos a função, como a remuneração, porém relaciona-se de forma mais forte a fatores intrínsecos, como exercer atividades consideradas compatíveis a função e desempenhar atividades consideradas relevantes pelo profissional e por colegas.

Outro fator apontado são as amarras burocráticas do setor público que podem reduzir o desenvolvimento de ideias e participando dos processos gerenciais, culminando no menor envolvimento do profissional na organização podendo repercutir negativamente na satisfação profissional (DeSantis & Durst, 1996; Matias-Pereira, 2008).

Com base no exposto e buscando testar a relação entre o envolvimento dos profissionais contábeis que atuam no setor público e a satisfação profissional, a seguinte hipótese será testada:

H2a: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de satisfação profissional

H2b: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de satisfação profissional

A mudança dos papéis exercidos pelos contadores requer melhor qualificação profissional e maior envolvimento com a organização (Burns & Baldvinsdottir, 2005), tal fato pode impactar positivamente no prestígio da função de contador no ambiente organizacional (Hiller et al., 2014).

Estudos sugerem que contadores quando exercem o papel tradicional de *bean-counter* são estigmatizados e vistos de forma negativa, acarretando em um menor prestígio desses profissionais, de forma oposta, contadores ao assumirem o papel

moderno de *business partner* possuem melhor imagem dentro das organizações e consequentemente maior prestígio (Horton & Wanderley, 2018).

Com base no exposto, o estudo se propõe a testar as seguintes hipóteses:

H_{3a}: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de prestígio

H_{3b}: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de prestígio

3. METODOLOGIA

Estudo de abordagem quantitativa que teve como técnica de investigação survey. Segundo Saunders et al. (2016), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pela associação entre variáveis mensuradas numericamente que são analisadas através da utilização de uma série de procedimentos gráficos e estatísticos.

No que tange a técnica de levantamento de dados, a *survey*, Creswell (2010) afirma que está é uma das mais utilizadas quando se trata de estudos quantitativos, pois proporciona uma descrição numérica das ações, tendências e opiniões de uma população, a partir do estudo de uma amostra dessa, nela os dados são coletados através de questionários ou entrevistas estruturadas, objetivando identificar padrões.

A população do estudo é composta por profissionais contábeis que atuam no setor público em todo território brasileiro e estão diretamente envolvidos no processo de produção e utilização da informação contábil para processo decisório da organização.

Não foi possível determinar uma amostra probabilística para o estudo, pois diante do universo de contadores atuantes no Brasil, não existem bases de dados que forneçam informações para contato e o quantitativo desses profissionais que atuam no setor público. Desta forma, a amostra foi determinada através da participação voluntária dos indivíduos mediante a técnica “*snowball*”. A *snowball* é indicada para casos onde os indivíduos são de difícil localização e contato (Saunders et al., 2016)

Aproximadamente 1.500 profissionais contábeis foram contactados e foram obtidas 217 respostas, no entanto, foram elegíveis 215 respostas, pois de 2 profissionais respondentes, um deles era professor de instituição de ensino superior pública e o outro funcionário de empresa privada. Assim, este estudo obteve uma taxa de resposta de 14,34%.

O instrumento utilizado para coleta de dados foi um questionário eletrônico disponibilizado virtualmente numa Plataforma de Formulários - Google *Forms*. Foi realizado um pré-teste do instrumento com a participação de com 3 (três) professores com expertises na área de conhecimento do estudo, sendo de Instituições de Ensino Superior Pública e Privada, como também por 5 profissionais do setor público.

As variáveis utilizadas no questionário estão descritas no quadro abaixo assim como sua fonte, indicando seu prévio teste por outros pesquisadores.

Quadro 1. Variáveis do Estudo

Variáveis	Parte	Fonte	Mensuração
Envolvimento em Accountability	A	Wang (2002)	Média de 23 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos, divididas em duas partes: Accountability Financeiro (15 proposições) e Accountability de Performance (8 proposições).
Envolvimento Gerencial	B	Sathe (1982 apud ZONI; MERCHANT, 2007)	Média de 6 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos, divididas em duas partes: Envolvimento em Decisões Operacionais (3

			Proposições) e em Decisões Estratégicas (3 proposições).
Conflito de Papéis	C	Rizzo et al. (1970 apud PALOMINO; FREZATTI, 2016)	Média de 8 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos.
Satisfação	C	Tarrant e Sabo (2010, apud PALOMINO; FREZATTI, 2016)	Média de 6 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos.
Prestígio	E	Mael e Ashforth (1992)	Média de 5 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos.

Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

Com o objetivo de garantir os elementos éticos para o desenvolvimento da pesquisa, na página de apresentação da pesquisa foi elaborada uma carta introdutória contendo uma breve explanação sobre o objeto principal da pesquisa, local onde estarão disponíveis os resultados desta, garantindo assim a ciência dos participantes sobre o real objetivo do estudo. Também na apresentação os participantes foram informados sobre a garantia de confidencialidade de suas respostas não sendo passível de nenhuma identificação durante todas as etapas da realização da pesquisa.

Para análise dos dados foi utilizado o software IBM SPSS Statistics versão 25, através deste foram realizadas análises descritivas, teste de correlação e teste de confiabilidade interna do instrumento de pesquisa e análise inferencial com regressões simples.

Visando alcançar o objetivo da pesquisa, de analisar as relações entre as variáveis de envolvimento (em accountability e gerencial), com as demais variáveis (conflito de papéis, satisfação e prestígio profissional) foram realizados testes de hipóteses para medir esse poder de explicação. As regressões simples realizadas foram desenvolvidas com base nas seguintes equações:

$$\text{H1a: } CONF_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$\text{H1b: } CONF_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$\text{H2a: } SAT_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

$$\text{H2b: } SAT_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i \quad (4)$$

$$\text{H3a: } PREST_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i \quad (5)$$

$$\text{H3b: } PREST_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i \quad (6)$$

Onde:

ENVger = *Score* médio de Envolvimento Gerencial; *ENVaccount* = *Score* médio de Envolvimento em Accountability; *CONF* = *Score* médio de Conflito de Papéis; *SAT* = *Score* médio de Satisfação; *PRES* = *Score* médio de Prestígio

Para avaliar o nível de confiança das respostas obtidas foi utilizado o teste conhecido como Alfa de Cronbach. O referido teste mede a correlação existente entre os itens de um determinado instrumento de coleta (Almeida et al., 2010). Os resultados obtidos de todas as variáveis de forma separada, por variável, e no fim de forma conjunta, estão expressos na tabela a seguir.

Tabela 1. Teste Alfa de Cronbach

Variável	Alfa de Cronbach	N de itens
Envolvimento em Accountability	0,963	23
Envolvimento Gerencial	0,894	6
Conflito de Papéis	0,871	8
Satisfação Profissional	0,827	6
Prestígio Profissional	0,655	5

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Todas as variáveis, exceto a variável prestígio, apresentaram valores considerados bastante significativos. Mesmo com o índice considerado baixo, a variável prestígio profissional se encontra no critério de exceção apresentado por Hair Jr. (2005).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Análise descritiva

4.1.1. Perfil dos respondentes

Primeiramente buscou-se identificar as características comuns aos respondentes, conforme descrito na seguinte tabela.

Tabela 2. Características dos Respondentes

Descrição dos itens da Pesquisa	n	%	Descrição dos itens da Pesquisa	n	%
Região - n = 215 respondentes.			Grau de Instrução = n = 215 respondentes.		
Norte	8	3,7%	Ensino Médio / Técnico em Contabilidade	1	0,5%
Nordeste	81	37,7%	Ensino Superior	31	14,4%
Sudeste	49	22,8%	Especialização	127	59,1%
Centro-oeste	14	6,5%	Mestrado	53	24,7%
Sul	63	29,3%	Doutorado	3	1,4%
Área de Atuação - n = 215 respondentes.			Tipo de Vínculo - n = 215 respondentes.		
Contabilidade	157	73,0%	Estatutário (Concursado)	177	82,3%
Financeiro/Tesouraria	18	8,4%	Contratado (Celetista)	10	4,7%
Auditoria	25	11,6%	Terceirizado (Prestador de serviço)	10	4,7%
Controladoria	15	7,0%	Cargo Comissionado	18	8,4%
Tamanho do Órgão Público - n = 215 respondentes;			Sexo - n = 215 respondentes.		
≤ 100 Funcionários	82	38,1%	Masculino	125	58,1%
≥ 101 Funcionários e ≤ 1000 Funcionários	80	37,2%	Feminino	88	40,9%
≥ 1001 Anos	53	24,7%	Prefiro não dizer	2	0,9%
Média = 2547 funcionários; Desvio Padrão = 13194; Mínimo = 2; Máximo = 170.000					
Anos de Atuação no Setor Público - n = 215 respondentes.					
≤ 5 Anos	73	34,0%	≥ 11 Anos e ≤ 20 Anos	48	22,3%
≥ 6 Anos e ≤ 10 Anos	65	30,2%	≥ 21 Anos	29	13,5%
Média = 17,9 anos; Desvio Padrão = 79,6; Mínimo = 1; Máximo = 47					

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

Destacam-se os resultados: Se tratando da região do país onde o profissional contábil atua, predominaram respondentes da região nordeste (38%) e sul (29%); Quanto a escolaridade dos respondentes, com grande maioria possuindo pós-graduação *lato sensu* (59%); Já em relação a área de atuação, 73% deles exercem suas funções no setor contábil; Quanto a natureza do vínculo com o setor público, 82% deles são concursados; Por fim, com relação ao tempo de atuação do respondente no setor público, não limitando-se ao atual vínculo, os respondentes atuam a aproximadamente 18 anos, em média.

4.1.2. Variáveis do estudo

4.1.2.1. Envolvimento em Accountability

Levando em conta um dos objetivos do estudo de medir o nível de envolvimento dos contadores públicos com o seu papel social no processo de accountability, a tabela 3 apresenta a estatística descritiva das respostas que compõem esta variável.

Tabela 3. Envolvimento em Accountability

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Accountability Financeiro		
Grandes projetos de capital, mudanças nos orçamentos de capital, despesas de capital e/ou investimentos.	2,66	1,43
Questões orçamentárias significativas, decisões sobre alocação de recursos orçamentários.	3,12	1,43
Principais itens de despesas e estimativas orçamentárias.	3,23	1,39
Principais fontes de receita e estimativas orçamentárias.	3,13	1,51
Evolução e tendências da situação financeira da instituição.	3,05	1,42
Obrigações, níveis e limites das dívidas.	2,87	1,45
Mudanças significativas nos saldos dos recursos orçamentários.	2,97	1,49
Relatórios de gestão sobre mandatos dos gestores ou períodos de gestão.	3,14	1,42
Diretrizes legais para o orçamento.	2,91	1,42
Utilização de dotação suplementar.	2,91	1,56
Atividades de provisionamento, licitação e contratos com fornecedores.	2,59	1,34
Transferências de recursos em grandes valores.	2,43	1,42
Escolhas e critérios contábeis utilizados.	3,16	1,47
Investimentos.	2,37	1,28
Fornecimento de subsídios para contratação e desligamento de funcionários.	1,91	1,13
Variável Accountability Financeiro	2,83	1,46
Accountability de Performance		
Políticas de prioridades e objetivos de toda a organização.	2,31	1,22
Metas e objetivos dos departamentos/programas.	2,52	1,27
Funções e atividades dos departamentos/programas.	2,50	1,26
Medidas de desempenho dos departamentos/programas.	2,31	1,21
Medidas de avaliação dos resultados finais dos departamentos/programas.	2,23	1,21
Análise comentada (escrita) do desempenho dos departamentos/programas.	2,10	1,17
Tendências futuras (projeção) das medidas de desempenho.	2,08	1,16
Comparações com o desempenho de outras organizações/departamentos (benchmark).	1,98	1,19
Variável Accountability de Performance	2,25	1,22
Variável Envolvimento Accountability (Financeiro + Performance)		
Média = 2,6293; Desvio Padrão = 1,0023		

Nota: n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Nunca, 2 – Raramente, 3 – Às vezes, 4 – Frequentemente, 5 – Muito Frequentemente).

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

Conforme exposto por Wang (2002), mensuração do accountability em órgãos públicos pode ser dividida em dois aspectos, a divulgação de informações financeiras (*Accountability Financeiro*) e do desempenho da instituição (*Accountability de Performance*), no que tange ao primeiro, apenas 38% dos contadores participantes afirmaram realizar com frequência tais atividades, a média das respostas na escala foi de 2,83 e o desvio padrão de 1,46. Destaca-se que a maior participação dos contadores na divulgação dos itens de despesa (54%) e fontes de receita (49%), além da divulgação dos

critérios contábeis utilizados para a mensuração das informações financeiras (47%) e dos relatórios de gestão acerca de mandatos governamentais ou períodos de gestão (46%).

No que se refere ao Accountability de Performance, a participação é ainda menor, apenas 19% dos participantes envolvem-se com frequência nesse tipo de atividade, com média das respostas na escala de 2,25 e o desvio padrão de 1,22. Neste item destaca-se a baixa atuação dos respondentes na divulgação de projeções de desempenho da instituição (14%) e um maior envolvimento na divulgação das metas da organização das atividades que elas desenvolvem (25% para ambos).

Com base na mensuração do envolvimento dos contadores pesquisados nos dois aspectos do Accountability, é possível construir a variável “Envolvimento em Accountability” dos contadores públicos. Esta variável possui média de 2,6293, desvio padrão de 1,0023.

Maior envolvimento dos contadores em accountability financeiro pode se relacionar ao fato da grande maioria dessas atividades está relacionada a divulgação de informações relacionadas ao orçamento do ente público, isso pode-se justificar pela persistência das práticas contábeis com foco orçamentário, apesar de mais de uma década do início do processo de convergência às IPSAS no Brasil (Darós & Pereira, 2012; Vicente et al., 2012).

4.1.2.2. Envolvimento Gerencial

Buscou-se averiguar o nível de envolvimento gerencial dos contadores participantes do estudo, para tal foi utilizado o instrumento de Sathe (1982) que mensura a participação dos respondentes em decisões em nível operacional e estratégico.

Tabela 4. Envolvimento Gerencial

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em termos de decisões operacionais, no ano passado, em que medida você:		
Apresentou informações e análises.	3,72	1,21
Recomendou ações a serem tomadas.	3,36	1,31
Questionou planos e ações de executivos operacionais.	3,12	1,33
Variável Decisões Operacionais	3,40	1,31
Em termos de decisões estratégicas, no ano passado, em que medida você:		
Apresentou informações e análises.	2,46	1,26
Recomendou ações a serem tomadas.	2,51	1,30
Questionou planos e ações de executivos operacionais.	2,60	1,33
Variável Decisões Estratégicas	2,52	1,29

Variável Envolvimento Gerencial (Decisões Operacionais + Decisões Estratégicas)

Média = 2,9589; Desvio Padrão = 1,0433

Nota: n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Nunca, 2 – Raramente, 3 – Às vezes, 4 – Frequentemente, 5 Muito Frequentemente).

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

A tabela 4 mostra que os contadores públicos se envolvem de forma mais elevada em decisões de nível operacional do que nas de nível estratégico. No que se refere a primeira, 54% dos respondentes afirmaram executar mais frequentemente atividades relacionadas a decisões operacionais, principalmente na apresentação de informações e realização de análises (66%). Porém, quando questionados sobre sua participação na tomada de decisão estratégica, o envolvimento desses profissionais reduz significativamente, apenas 26% deles afirmam estar inseridos com frequência na tomada de decisão em nível estratégico.

Tal redução impactou negativamente na variável “Envolvimento Gerencial”, que representa o agregado das duas anteriormente citadas, a estatística descritiva desta variável apresenta uma média de 2,96 na escala de frequência, com desvio padrão de 1,04.

Os resultados obtidos na tabela 4, são diferentes dos encontrados por Frazão (2019). Nos achados de seu estudo, realizado com empresários contábeis brasileiros, a autora mostra que apesar do maior envolvimento dos contadores com decisões operacionais, os mesmos apresentam um envolvimento semelhante em decisões estratégicas (média de 3,63 e 3,25, respectivamente). A análise comparativa entre os resultados obtidos nos dois estudos indica que, se tratando das amostras obtidas em ambos, os contadores privados apresentam maior envolvimento em decisões estratégicas do que os que atuam no setor público.

Outra evidência desses resultados é que os contadores participantes ainda possuem pouca adoção ao seu papel de “*business partner*” dentro do setor público, ou seja, eles ainda estão ligados a uma atuação operacional, apesar das mudanças administração pública, que deveriam impulsionar contadores a se envolver mais em atividades de cunho estratégico dentro de suas organizações (Bogt et al., 2016; Lapsley & Wright, 2004).

Conforme os achados de Anderson (1995) e Emsley (2005), o envolvimento gerencial está fortemente associado à inovação, adoção e implementação de novas práticas gerenciais e contábeis, logo, outra inferência que pode ser realizada é que o baixo envolvimento gerencial dos contadores públicos possui interferência sobre a adoção das inovações trazidas pela convergência das NBC TSP às IPSAS e, por consequência, no envolvimento destes em atividades relacionadas ao accountability, tal afirmação é reforçada pela forte e positiva correlação existente entre a variável envolvimento em *accountability* e envolvimento gerencial, exposta na tabela 8 (Correlação de Spearman).

Em suma, os resultados anteriormente citados mostram que os contadores participantes da pesquisa ainda possuem maior envolvimento em atividades relacionadas ao papel de *bean-counters* (Bogt et al., 2016). Essa constatação vai de encontro à estudos internacionais que mostram que contadores públicos estão deixando de envolver-se unicamente em atividades de caráter operacional e passaram a participar de atividades focadas no auxílio à decisão e avaliação de desempenho (Durigon & Diehl, 2013).

4.1.2.3. Conflito de Papéis

Tabela 5. Conflito de Papéis

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em seu trabalho com que frequência as seguintes situações são verdadeiras?		
Eu tenho que fazer coisas que deveriam ser feitas de uma maneira diferente.	2,43	1,07
Recebo tarefas as quais não possuo os recursos humanos necessários para concluí-las.	2,51	1,20
Eu tenho que ignorar ou mesmo quebrar uma regra ou política, a fim de realizar uma tarefa.	1,79	1,07
Eu trabalho com dois ou mais grupos de pessoas que agem de uma maneira bem diferente.	2,61	1,25
Recebo solicitações incompatíveis de duas ou mais pessoas ao mesmo tempo.	2,13	1,21
Faço coisas que são aceitas por uma pessoa e não são aceitas por outras.	2,22	1,19
Recebo uma tarefa sem os recursos ou materiais para cumpri-lo adequadamente.	2,23	1,23
Executo atividades que considero desnecessárias.	2,33	1,23
Variável Conflito de Papéis	2,28	0,86

Nota: n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Raramente ou Nunca, 2 – Ocasionalmente, 3 – Frequentemente, 4 Muito Frequentemente, 5 – Sempre).

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

Os dados apresentados na tabela 5 apresentam um baixo nível de conflito de papéis entre os contadores que participaram da pesquisa, apenas 18% deles passar por situações conflitantes no exercício de suas funções com maior frequência. Considerando a escala do tipo Likert de 5 pontos, a média de resposta para a variável foi de 2,28, com desvio padrão de 0,86, com assimetria e curtose de 0,78 e 0,15, respectivamente.

Uma análise interessante desse resultado pode ser feita sob a ótica do estudo de Beuren, Roth e Anzilago (2017), nele as autoras estudam a relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis, as autoras argumentam que conflito advém do acesso ou autoridade limitada para exercer sua função, fatores que são fortemente influenciados pela falta da aplicação deste princípio. Trazendo à ótica do contador público, caso esse profissional não possua a autoridade e independência necessária para a execução de suas atividades, mais conflito de função poderá ser por ele percebido. Os resultados obtidos no presente estudo indicam a possível observância desse princípio no exercício de suas funções.

4.1.2.4. Satisfação Profissional

A segunda variável utilizada é a satisfação profissional, a estatística descritiva desta variável, está na tabela a seguir:

Tabela 6. Satisfação Profissional		
Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Avalie conforme escala abaixo as seguintes perguntas.		
Qual seu grau de satisfação com a natureza de seu trabalho?	3,73	0,92
Qual seu grau de satisfação com a pessoa que supervisiona você (seu superior hierárquico)?	3,25	1,17
Qual seu grau de satisfação com a relação mantida com as pessoas da organização, na qual você trabalha (seus colegas de trabalho)?	3,67	1,00
Qual seu grau de satisfação com a remuneração que você recebe pelo seu trabalho?	3,21	1,26
Qual seu grau de satisfação com as oportunidades de crescimento ou promoção, existentes na sua organização?	2,71	1,23
Considerando os itens acima, como conclusão, qual seu grau de satisfação com sua situação atual?	3,34	0,99
Variável Satisfação Profissional	3,32	0,81

Nota: n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Totalmente Insatisfeito, 2 – Insatisfeito, 3 – Neutro, 4 – Satisfeito, 5 – Totalmente Satisfeito).

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

A tabela 6 mostra que os respondentes apresentaram maior satisfação com sua atual condição profissional (53%). A média geral na escala do tipo Likert desta variável foi de 3,32, o desvio padrão de 0,80. Tal resultado indica que contadores públicos participantes do estudo estão, em média, satisfeitos com sua atual função, semelhante ao encontrado por Frazão (2019) ao estudar empresários contábeis e por Palomino e Frezatti (2016) ao estudar os controllers brasileiros, ambos no setor privado.

Conforme descrito por Luechinger, Meier e Stutzer (2010), espera-se que funcionários do setor público apresentem maiores níveis de satisfação, devido ao *plus* salarial existente no setor público, porém quando perguntados sobre sua satisfação com relação a sua remuneração, eles apresentaram uma média ainda menor do que nos estudos realizados no setor privado, esse resultado pode significar que o *plus* salarial para contadores do setor público irrelevante, diminuindo a satisfação com sua remuneração.

Outro fato que pode se destacar é a baixa satisfação com as oportunidades de crescimento profissional, muito diferente do resultado encontrado por Palomino e Frezatti (2016). Barbosa *et al.* (2016), afirma que a carreira no setor público possui a desvantagem

da impossibilidade de promoção, diferentemente do setor privado onde as oportunidades de crescimento e promoção profissional são possíveis.

4.1.2.5. Prestígio Profissional

Tabela 7. Prestígio Profissional

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em que medida você concorda com as seguintes declarações?		
As pessoas pensam muito bem dos funcionários em minha posição.	3,14	1,02
É considerado prestigioso ser um funcionário na minha posição.	3,57	1,03
As pessoas menosprezam funcionários em minha posição. *	3,76	1,03
Os funcionários deveriam ter orgulho em dizer que trabalharam na minha posição.	4,00	0,89
Minha posição de trabalho não tem boa reputação. *	3,85	1,13
Variável Prestígio Profissional	3,67	0,66

Nota: n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Discordo Totalmente, 2 – Discordo, 3 – Neutro, 4 – Concordo, 5 – Concordo Totalmente).

* No momento da análise, as pontuações foram invertidas, com o objetivo de melhor representar a escala.

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

De forma semelhante, os profissionais pesquisados também apresentaram uma maior frequência de prestígio profissional em suas atuais funções. 79% dos respondentes afirmaram ter orgulho de sua atual posição profissional e 61% afirmou que a sua atual posição é considerada prestigiosa pelos demais colegas. A média das respostas na escala foi de 3,67, com desvio padrão de 0,66.

4.2. Análise Inferencial

4.2.1. Matriz de correlação

Dada a não normalidade de algumas das variáveis do estudo, objetivando uma melhor confiabilidade nos resultados apresentados, optou-se por utilizar coeficiente de correlação de postos de Spearman para mensurar a relação entre as variáveis de estudo. Os resultados encontram-se na tabela a seguir.

Tabela 8. Correlação de Spearman

	Env_Accoun	Env_Ger	Conflito	Satisfacao	Prestígio	Anos_Inst	Qtd_Func
Env_Accoun	1						
Env_Ger	,746**	1					
Conflito	,158*	0,126	1				
Satisfacao	0,085	0,124	-,394**	1			
Prestígio	,248**	,209**	,173*	,224**	1		
Anos_Inst	0,114	,156*	-,162*	0,126	0,005	1	
Qtd_Func	-0,101	-0,051	-0,082	,141*	0,009	-0,001	1

Nota: ** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades); * A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados de Pesquisa (2020).

Entre os resultados encontrados na matriz de correlação Spearman, destaca-se a forte correlação positiva e estatisticamente significativa entre as variáveis envolvimento social e envolvimento gerencial (0,746, com $p < 0,01$), isso indica que a atuação destes profissionais no processo de divulgação das informações financeiras e da performance de

suas organizações está positivamente associada à sua participação em de decisões de nível operacional e estratégico.

Ainda em relação a variável envolvimento social, a mesma também apresentou correlação positiva e significativa com as variáveis conflito de papéis (0,158, com $p < 0,05$) e prestígio profissional (0,248, com $p < 0,01$), tais dados indicam que, considerando a amostra coletada, contadores que se envolvem no processo de accountability tendem a possuir maiores níveis de conflitos de função no exercício de sua função, porém possuem maior prestígio dentro de seu contexto organizacional.

Com relação às variáveis independentes, pode-se observar que a variável conflito de papéis possui correlação negativa e estatisticamente significativa com a satisfação profissional (-0,394, com $p < 0,01$) e com o tempo que o profissional está em seu atual vínculo com o setor público (-0,162, com $p < 0,05$), indicando que quanto maior o nível de conflito dos profissionais pesquisados, menor é o nível de satisfação destes com relação a seu ambiente profissional e menor o tempo que este exerce sua atual função. Por outro lado, o conflito apresentou correlação positiva com o prestígio profissional (0,173, com $p < 0,05$), tal fato mostra que quanto maior o nível de conflito de função destes profissionais, maior o seu prestígio dentro da organização.

4.2.2. Hipóteses de pesquisa

4.2.2.1. H1 - Envolvimento x Conflito de Papéis

Na hipótese 1 foi estabelecido que contadores com maiores níveis de envolvimento tenderiam a reportar maior nível de conflito no exercício de suas funções, os resultados obtidos através das regressões simples estão a seguir.

A hipótese H1a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais geram maiores níveis de conflito de papéis, os resultados obtidos indicam uma relação positiva e significativa entre envolvimento gerencial e conflito de papéis ($\beta = 0,145$, $t = 2,605$, $p = 0,01$) o modelo também se mostrou relevante ($F(1,213) = 6,787$; $p = 0,01$; $R^2 = 0,031$, Durbin-Watson = 1,762).

Já na hipótese H1b utilizou-se como variável independente o envolvimento em accountability, nessa hipótese, maiores níveis de envolvimento em atividades relacionada a accountability geram maiores níveis de conflito de papéis, os resultados obtidos indicam uma relação positiva e significativa entre envolvimento gerencial e conflito de papéis ($\beta = 0,187$, $t = 3,271$, $p = 0,001$), esse modelo também mostrou-se estatisticamente relevante ($F(1,213) = 10,70$; $p = 0,001$; $R^2 = 0,048$, Durbin-Watson = 1,756).

O fato de os contadores pesquisados apresentarem baixo envolvimento em atividades de accountability, em decisões gerenciais e de conflito de função, simultaneamente, evidencia tal relação, que é evidenciada estatisticamente pela correlação significativa evidenciada na tabela 8. A partir desta constatação infere-se que o fato de os respondentes reportarem baixo conflito se deve ao baixo nível de envolvimento desses profissionais em suas funções.

Tal fato corrobora com as afirmações de Palomino e Frezatti (2016) quando estes afirmam que o conflito de funções é gerado pela adoção de novos papéis ou quando novas regulações são impostas, logo, ao não se envolverem em funções relativas à tomada de decisão estratégica e ao accountability, os contadores participantes não se expõem a situações que possam gerar conflito de função.

Com base no estudo de Lambert e Sponem (2012), também pode inferir-se que o baixo índice de conflito de função pode estar associado a um possível baixo nível de independência destes profissionais. Contadores com maior nível de independência

tendem a reportar mais conflito, pois se expõem mais frequentemente a situações onde precisam se opor a decisões e sugestões vindas de superiores hierárquicos ou departamentos com maior força dentro da organização, quando estes percebem que tais decisões podem prejudicar a organização.

4.2.2.2. H2 - Envolvimento x Satisfação Profissional

Na hipótese 2 foi estabelecido que contadores com maiores níveis de envolvimento tenderiam a reportar maiores níveis de satisfação no exercício de suas funções, os resultados obtidos através das regressões simples estão a seguir.

A hipótese H2a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais geram maiores níveis de satisfação profissional, os resultados obtidos indicam uma relação positiva, porém sem significância estatística entre envolvimento gerencial e satisfação profissional ($\beta = 0,074$, $t = 1,411$, $p = 0,160$) o modelo também se mostrou não relevante ($F(1,213) = 1,992$; $p = 0,159$; $R^2 = 0,009$, Durbin-Watson = 2,065).

Na hipótese H2b utilizou-se como variável independente o envolvimento em *accountability*, nela foi predito que maiores níveis de envolvimento em atividades relacionada a *accountability* geram maiores níveis de satisfação profissional, os resultados obtidos indicam uma relação positiva, mas sem significância estatística entre envolvimento em *accountability* e satisfação profissional ($\beta = 0,062$, $t = 1,131$, $p = 0,260$), o modelo também se mostrou não relevante ($F(1,213) = 1,278$; $p = 0,260$; $R^2 = 0,006$, Durbin-Watson = 2,056).

A análise da hipótese H2 evidencia a não relação entre as variáveis de envolvimento e sua percepção quanto a satisfação profissional. Esse resultado corrobora com o apresentado na tabela 7, que mostra a não correlação entre essas duas variáveis, reforçando a rejeição dessa hipótese.

A rejeição da hipótese H2 pode estar diretamente relacionada ao conflito de papéis percebido pelos profissionais pesquisados. O estudo de Palomino e Frezatti (2016) mostrou que o conflito de papéis percebido pela amostra de controllers brasileiros estudada influencia negativamente sua satisfação no trabalho, resultado semelhante foi encontrado por Tarrant e Sabo (2010) em seu estudo com profissionais de enfermagem dos Estados Unidos. Uma análise adicional, feita por regressão simples, realizada com a amostra de contadores públicos coletadas, mostrou que essa relação também se repete ($\beta = -0,396$, $t = -5,837$, $p < 0,01$), mostrando também a relação negativa e estatisticamente significativa entre essas duas variáveis.

4.2.2.3. H3 - Envolvimento x Prestígio Profissional

Na hipótese 3 foi estabelecido que contadores com maiores níveis de envolvimento tenderiam a reportar maiores níveis de prestígio em suas funções, os resultados obtidos através das regressões simples estão a seguir.

A hipótese H3a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais gerariam maiores níveis de prestígio profissional, os resultados obtidos mostram uma relação positiva e estatisticamente significativa entre envolvimento gerencial e prestígio profissional ($\beta = 0,129$, $t = 3,013$, $p = 0,003$), o modelo apresentou relevância estatística ($F(1,213) = 9,073$; $p = 0,003$; $R^2 = 0,041$, Durbin-Watson = 2,114).

Na hipótese H3b utilizou-se como variável independente o envolvimento em *accountability*, nela se previu que maiores níveis de envolvimento em atividades relacionadas a prestação de contas geram maiores níveis de prestígio profissional, os

resultados obtidos indicam uma relação positiva e estatisticamente significativa entre envolvimento em *accountability* e prestígio profissional ($\beta = 0,117$, $t = 2,627$, $p = 0,01$), o modelo também mostrou-se estatisticamente relevante ($F(1,213) = 6,903$; $p = 0,0092$; $R^2 = 0,031$, Durbin-Watson = 2,088).

A aceitação da hipótese H3 confirma a premissa de que contadores públicos com maior envolvimento, seja em atividades de *accountability* ou em decisões gerenciais, percebem maior prestígio profissional. Isso sugere que ao envolver-se mais em atividades e funções não operacionais, normalmente vistas com de forma negativa e estigmatizada, afastando-se assim da imagem de um contador tradicional, estes profissionais percebem uma projeção positiva, aumentando seu prestígio pessoal e perante seus colegas.

Estes resultados corroboram com os achados de vários estudos como o de Hiller, Mahlendorf e Weber (2014) e Lambert e Sponem (2012) que mostram a relação entre o envolvimento e/ou participação de profissionais em funções consideradas importantes e aspectos emocionais, como o prestígio, dentro do ambiente organizacional.

Pode-se afirmar também que o processo de transformação dos papéis do contador público, originado pelas mudanças na gestão pública e pela convergência das IPSAS no Brasil proporcionam uma maior valorização do profissional contábil, impactando diretamente em sua percepção de prestígio em sua função (Piccoli & Klann, 2015).

5. CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo geral verificar a relação entre o envolvimento (decisões gerenciais e no processo de *accountability*) dos contadores que atuam no setor público e o conflito e ambiguidade de papéis, a satisfação e o prestígio profissional.

A análise do vasto corpo teórico acerca da evolução dos papéis dos profissionais contábeis mostrou a relação existente entre os níveis de envolvimento destes profissionais em seus papéis e/ou funções com alguns fatores. Com base nisso foram testadas três hipóteses acerca das relações sendo utilizadas como variáveis independentes, o conflito de papéis e/ou funções, a satisfação e o prestígio profissional.

As informações produzidas no estudo podem contribuir para o crescimento do debate científico acerca da temática sobre envolvimento, uma vez que os resultados apontaram que os profissionais contábeis do setor público participantes do estudo, apresentaram baixo envolvimento em atividades relacionadas a prestação de contas em suas organizações, principalmente as de prestação de contas da performance da instituição. No que se refere ao envolvimento gerencial, infere-se que, os contadores respondentes possuíam relativamente maior envolvimento em decisões de caráter operacional e um baixo envolvimento em decisões estratégicas; como também um nível relativamente baixo de conflito de função e um maior nível de satisfação e prestígio profissional percebido por eles.

Além destas, as análises inferenciais mostraram contribuições significativas para a literatura, verificando se os resultados suportam as previsões teóricas desenvolvidas nas hipóteses. Assim sendo, pode-se afirmar que as evidências empíricas encontradas suportaram as hipóteses **H1** e **H3**, já a hipótese **H2** foi rejeitada por não apresentar significância estatística na relação das variáveis testadas.

Salienta-se que mesmo com a evolução nos papéis dos contadores discutida na literatura, principalmente internacional, os contadores públicos brasileiros que participaram da pesquisa ainda se mostram minimamente envolvidos em atividades gerenciais e estratégicas, além de serem pouco participantes de atividades relacionadas a *accountability* dentro de suas instituições, ou seja, ainda estão menos engajados nesse processo de mudança de papéis.

Dessa forma, os contadores participantes se encontram pouco influenciados pelo processo de transformação das práticas contábeis no setor público, impulsionado principalmente pelas mudanças na gestão pública e pela convergência das NBC TSP às IPSAS, o que pode impactar na qualidade da informação contábil gerada por esses profissionais, deixando-a menos precisa em comparação a outros países que se encontram mais avançados nesse processo.

Apesar do rigor metodológico, o presente artigo possui limitações, a principal delas se refere a população, por não existirem bases de dados que determinem o número de profissionais contábeis que atuem no setor público, dessa forma não se pode estimar a população alvo e, por conseguinte, não se pode afirmar que a amostra atingida pode ser considerada relevante, apesar disso, o estudo apresenta pontos de partida importantes na discussão relacionada ao envolvimento e a mudança de papéis dos profissionais contábeis no setor público.

Sugere-se que em futuros estudos haja a utilização de estudos de caso com o objetivo de aprofundar as relações aqui debatidas, investigando de forma mais profunda como os contadores se envolvem com suas funções nas instituições públicas, como percebem e lidam com situações de conflito e como seu prestígio e a satisfação percebidos influenciam no desempenho de suas atividades.

Além disso, a realização de estudos longitudinais, com amostras maiores, tornaria possível a generalização dos resultados obtidos capturando de forma mais consistente as relações aqui estudadas. Logo, possibilitaria a validação e/ou rejeição dos dados e conclusões aqui apresentadas.

REFERÊNCIAS

- Almeida, D., Santos, Ma. A. R. dos, & Costa, A. F. B. (2010). Aplicação Do Coeficiente Alfa Um Questionário Para Avaliação de Desempenho da Saúde Pública. *Encontro Nacional de Engenharia de Produção*.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1–65.
- Barbosa, F. L. S., Bizarria, F. P. D. A., Neto, A. R., & Moreira, R. N. (2016). Visão multidimensional da satisfação do trabalho: um estudo em um hospital público piauiense. *REGE - Revista de Gestão*, 23(2), 99–110. <https://doi.org/10.1016/j.rege.2015.01.001>
- Beuren, I. M., Roth, T. C., & Anzilago, M. (2017). Effects of Application of the Principle of Controllability in the Managerial Performance Mediated By the Conflict and Ambiguity of Roles. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 6–28. <https://doi.org/10.4270/ruc.2017316>
- Bogt, H. ter, van Helden, J., & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership—reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money and Management*, 36(5), 379–384. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086>
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- Creswell, J. W. (2010). Projeto de Pesquisa: Método Qualitativo, Quantitativo e Misto. In *Artmed* (3rd ed.). Artmed. <http://ir.obihiro.ac.jp/dspace/handle/10322/3933>

- Cruz, C. F. da, & Ferreira, A. C. de S. (2008). Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município brasileiro. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 13(2), 1–14.
- Danzer, N. (2019). Job satisfaction and self-selection into the public or private sector: Evidence from a natural experiment. *Labour Economics*, 57(February 2017), 46–62. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2019.01.002>
- Darós, L. L., & Pereira, A. de S. (2012). Análise das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública. In *CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE* (p. 12). CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>
- Darós, L., & PEREIRA, A. (2012). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. *Congresso USP de Iniciação ...*. <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf%5Cnhttp://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>
- DeSantis, V. S., & Durst, S. L. (1996). Comparing Job Satisfaction among Public- and Private-Sector Employees. *The American Review of Public Administration*, 26(3), 327–343. <https://doi.org/https://doi.org/10.1177/027507409602600305>
- Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2013). Controladoria No Setor Público: Uma Análise Dos Artigos Publicados No Congresso Usp De Controladoria E Contabilidade - Período De 2001 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), 91–109.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
- Erhart, R., Mahlendorf, M. D., Reimer, M., & Schäffer, U. (2017). Theorizing and testing bidirectional effects: The relationship between strategy formation and involvement of controllers. *Accounting, Organizations and Society*, 61, 36–52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.07.004>
- Fichter, C. (2010). A research study of role conflict, role ambiguity, job satisfaction, and burnout among financial advisors. [Lynn University]. In *Student Theses, Dissertations, Portfolios and Projects* (Vol. 71, Issues 4-A). <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=psych&AN=2010-99190-455&site=ehost-live>
- Frazão, D. M. (2019). *Envolvimento, independência e conflito na função dos empresários contábeis no Brasil*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525–552. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>
- Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samuol, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*.
- Hiller, K., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). Management Accountants' Occupational Prestige Within the Company: A Social Identity Theory Perspective. *European Accounting Review*, 23(4), 671–691. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/09638180.2013.849204>
- Horton, K. E., & Wanderley, C. de A. (2018). Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39–50.

- <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms: a comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 388–408. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.008>
- Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 35–39. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008>
- Jackson, A., & Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(4–5), 359–372. <https://doi.org/10.1108/09513550310489304>
- Klein, F. A., & Mascarenhas, A. O. (2016). Motivação, satisfação profissional e evasão no serviço público: o caso da carreira de especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental. *Revista de Administração Pública*, 50(1), 17–39. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612146562>
- Kon, A. (2017). Sobre Inovação Tecnológica, Tecnologia Apropriada e Mercado de Trabalho. *Revista Ciências Do Trabalho*, 9, 1–14.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Luechinger, S., Meier, S., & Stutzer, A. (2010). Why does unemployment hurt the employed?: Evidence from the life satisfaction gap between the public and the private sector. *Journal of Human Resources*, 45(4), 998–1045. <https://doi.org/10.3368/jhr.45.4.998>
- Martins, G. D., & Peixe, B. C. S. (2020). Governança Pública: Análise Exploratória do Disclosure dos Municípios da Região Sul do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 134–159. https://doi.org/https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.32489
- Matias-Pereira, J. (2008). Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. *Revista de Administração Pública*, 42(1), 61–82. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122008000100004>
- Matos, E. F. (2018). Transparência Ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel do Contador Público [Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri]. In *Programa de Pós-Graduação em Administração Pública* (Vol. 66, Issue 1). <https://doi.org/10.3109/08830185.2014.902452>
- Mendes, R. da C., Oleiro, W. N., & Quintana, A. C. (2008). A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. *Sinergia*, 12(2), 37–48.
- Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. *Revista de Administração*, 51(2), 165–181. <https://doi.org/10.5700/rausp1232>
- Paterson, A. S., Changwony, F., & Miller, P. B. (2019). Accounting control, governance and anti-corruption initiatives in public sector organisations. *British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100844>
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista Do Serviço Público Brasília*, 3(66), 425–448.

- <https://doi.org/10.5748/9788599693100-contecsi/989>
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122009000600006>
- Rocha, A. C. (2009). Accountability na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas. *Anais Do XXXIII Encontro Da Anpad - EnANPAD*, 1–16. <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS716.pdf>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students* (7th ed.). Pearson Education.
- Silva, M. Z. da, Stolle, C., & Nez, E. De. (2017). Polaridade e diferentes efeitos dos conflitos de papel e ambiguidade de função na satisfação do trabalho de controllers no setor público e privado brasileiro. In *3º Congresso de Contabilidade e Governança da UNB*.
- Silva Junior, A. da. (2001). O perfil ideal do contador público frente à responsabilidade social. *Revista Economia & Gestão*, 1(2), 69–84.
- Tarrant, T., & Sabo, C. E. (2010). Role conflict, role ambiguity, and job satisfaction in nurse executives. *Nursing Administration Quarterly*, 34(1), 72–82. <https://doi.org/10.1097/NAQ.0b013e3181c95eb5>
- Thompson, F., & Jones, L. R. (1986). Controllership in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, 5(3), 547–571. <https://doi.org/10.1002/pam.4050050309>
- Vicente, E. F. R., Morais, L. M. de, & Neto, O. A. P. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01–20.
- Wang, X. (2002). Assessing administrative accountability: Results from a national survey. *American Review of Public Administration*, 32(3), 350–370. <https://doi.org/10.1177/0275074002032003005>
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: An empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43. <https://doi.org/10.1108/18325910710732849>