

ADOÇÃO DA IPSAS 17 EM ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Mestre/MSc. Valdenes Pacheco Barbosa [ORCID iD¹](#), Doutor/Ph.D. Clea Beatriz Macagnan [ORCID iD²](#),
Mestre/MSc. Cláudia Silveira Thys Mutti [ORCID iD³](#)

¹UNITINS, Palmas, Tocantins, Brazil. ²UNISINOS, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brazil. ³UFCSPA, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brazil

Mestre/MSc. Valdenes Pacheco Barbosa

[0000-0002-6071-3366](https://orcid.org/0000-0002-6071-3366)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Unisinos

Doutor/Ph.D. Clea Beatriz Macagnan

[0000-0002-9097-7266](https://orcid.org/0000-0002-9097-7266)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Unisinos

Mestre/MSc. Cláudia Silveira Thys Mutti

[0000-0003-2974-0451](https://orcid.org/0000-0003-2974-0451)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Unisinos

Resumo/Abstract

Este estudo teve por objetivo analisar o posicionamento sobre a adoção da IPSAS 17 em relação a propriedades, equipamentos e instalações. A análise foi realizada com base na Nova Teoria Institucional, com o foco no entendimento dos órgãos públicos, considerando: a percepção, a interpretação, o custo e benefício, a responsabilidade educativa e o enfoque orçamentário. A amostra totaliza respostas representativas de 119 órgãos superiores do Poder Executivo Federal. Tais entidades responderam a um instrumento de pesquisa enviado por meio do e-SIC (Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão) e e-Ouv (Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal). O questionário é composto por 5 blocos, representativos das hipóteses do estudo, as quais foram submetidas ao teste de diferença de média (t-student), a um nível de significância de 1%. Os resultados demonstram a percepção, a interpretação, o custo e benefício e o orçamentário como hipóteses não rejeitadas. De outra parte, a hipótese: responsabilidade educativa não foi aceita. Conclui-se que a adoção da IPSAS 17 está sendo vantajosa para os órgãos do Poder Executivo Federal. A teoria institucional esclarece que a mudança institucional ocorre quando os indivíduos entendem suas vantagens. Isso indica que o caminho para a adoção da IPSAS 17 está sendo percorrido.



Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



ADOÇÃO DA IPSAS 17 EM ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar o posicionamento sobre a adoção da IPSAS 17 em relação a propriedades, equipamentos e instalações. A análise foi realizada com base na Nova Teoria Institucional, com o foco no entendimento dos órgãos públicos, considerando: a percepção, a interpretação, o custo e benefício, a responsabilidade educativa e o enfoque orçamentário. A amostra totaliza respostas representativas de 119 órgãos superiores do Poder Executivo Federal. Tais entidades responderam a um instrumento de pesquisa enviado por meio do e-SIC (Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão) e e-Ouv (Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal). O questionário é composto por 5 blocos, representativos das hipóteses do estudo, as quais foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*), a um nível de significância de 1%. Os resultados demonstram a percepção, a interpretação, o custo e benefício e o orçamentário como hipóteses não rejeitadas. De outra parte, a hipótese: responsabilidade educativa não foi aceita. Conclui-se que a adoção da IPSAS 17 está sendo vantajosa para os órgãos do Poder Executivo Federal. A teoria institucional esclarece que a mudança institucional ocorre quando os indivíduos entendem suas vantagens. Isso indica que o caminho para a adoção da IPSAS 17 está sendo percorrido.

Palavras-chave: IPSAS 17. Teoria Institucional. Poder Executivo. Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

A padronização internacional de relatórios financeiros do setor público é conduzida pela Federação Internacional de Contabilidade (IFAC), organização que objetiva fortalecer a profissão contábil mundial e contribuir para o processo de convergência. (IFAC, 2008). Com essa finalidade, instituiu um conselho especial, o Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público (IPSASB), responsável por desenvolver as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). (Argento; Peda; Grossi, 2018; Aversano; Christiaens; Thielen, 2019). O IPSASB emitiu as normas internacionais de acordo com o regime de competência e com base nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IAS/IFRS) do setor privado. (Argento, Peda & Grossi, 2018). Entre essas normas, encontra-se a IPSAS 17, elaborada de acordo com a IAS 16, que trata da contabilização das propriedades, instalações e equipamentos. (Correia & Gonçalves, 2010).

A adoção das IPSAS pode trazer várias vantagens para o setor público, entre elas: maior transparência, responsabilidade e comparabilidade, boa gestão financeira e melhor prestação de contas. (Chan, 2010; Diniz et al., 2015; IFAC, 2020). No entanto, a adoção de normas internacionais padronizadas também pode proporcionar desafios, principalmente em países em desenvolvimento. Nesse sentido, algumas dificuldades podem ser encontradas no que tange a tradições locais, perfil econômico, necessidade por ações de capacitação profissional e ferramentas tecnológicas. (Christiaens et al., 2015; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Wang & Miraj, 2018).

De acordo com o *status* de adoção, avaliado pelo IFAC em 2019, o Brasil apresenta nível de adoção parcial das IPSAS. (IFAC, 2019). As práticas elencadas nas IPSAS é um processo complexo e requer anos de advocacia, educação, divulgação e construção de coalizões. (IFAC, 2019). A estrutura federativa do Brasil é peculiar, pois possui uma organização



descentralizada e autônoma entre os entes da União, Estados e Municípios, os quais podem apresentar níveis diferentes de implantação de normas.

Normas que são reconhecidas como regras formais pela teoria institucional, as quais funcionam como restrições criadas pelo homem e estruturaram as interações da sociedade, regulamentando incentivos políticos, sociais ou econômicos e reduzindo as incertezas. (North, 1990). Restrições que não são estabelecidas apenas por regras formais, pois existem também as regras informais, as quais correspondem a costumes, tradições e hábitos. (North, 1990; Macagnan, 2013).

Considerando o pressuposto de North (1990), a IPSAS 17 assume a característica de regra formal. Essa regra estaria regulamentando os procedimentos contábeis sobre o ativo imobilizado, tais como o reconhecimento e a mensuração em base equivalente aos demais países convergentes. Já as regras informais estariam ligadas a hábitos, pensamentos e influências culturais existentes no labor de práticas e costumes da gestão pública. Como exemplo disso, pode-se observar a IPSAS 17, que permite a escolha de avaliações diferentes, com a opção entre o modelo de custo ou de reavaliação, a qual seria determinada por quem a aplica. Além disso, também a falta de registro adequado de mensuração do ativo imobilizado. (Matei, Tole & Stroe, 2017; Bakre, Lauwo & McCartney, 2017; Aversano, Christiaens & Thielen, 2019).

Para Thorstein Veblen (1983, p. 89), “um reajustamento nos hábitos mentais humanos a fim de conformarem-se com as exigências de uma situação modificada é em qualquer caso feito apenas tardiamente e com relutância”. O CFC publicou a NBC TSP 07 – ativo imobilizado em 28 de setembro de 2017, com aplicação a partir de janeiro de 2019. A aplicabilidade dessa normativa estaria relacionada a regras informais, e seu sucesso depende da percepção dos indivíduos sobre a adoção de novas práticas. A aceitação de novas instituições também depende da interpretação de elementos institucionais e o entendimento da relação entre os custos e os benefícios derivados da mudança institucional. (North, 1998; Carvalho, Vieira & Goulart, 2005). Outro ponto observado trata-se da qualificação profissional realizada por aqueles que possuem competência de responsabilidade educativa e hábitos que priorizam o enfoque orçamentário, visto que a mudança de tradições e costumes para atender a novas restrições formais tem relação com o nível de aperfeiçoamento e aprendizado dos indivíduos. (North, 1990).

Considerando os tópicos apresentados, a pesquisa investiga a adoção da IPSAS 17 a partir do olhar sobre as regras informais em relação a cinco pontos: percepção, interpretação, custo e benefício, responsabilidade educativa e enfoque orçamentário. Diante dessas considerações, o objetivo geral desta pesquisa é descrever o posicionamento nos órgãos do Poder Executivo Federal sobre a adoção da IPSAS 17.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO e DESAFIO DA ADOÇÃO DAS IPSAS

A reforma contábil do setor público, desencadeada pela convergência das normas internacionais de contabilidade IPSAS, introduziu importantes mudanças, em escala mundial, no desenvolvimento de práticas contábeis. (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016). Sob a responsabilidade do IFAC, órgão que tem representatividade na profissão contábil em mais de 100 países, as IPSAS também são conhecidas como a versão profissional de normas contábeis do setor público e de relatório financeiro. (Toudas, Poutos & Balios, 2013).



O processo evolutivo das IPSAS deu-se em duas fases. Na primeira, o Comitê do Setor Público (PSC) da IFAC converteu as normas de relatório financeiro do setor privado para o setor público, atribuindo apenas pequenas adaptações. (Chan, 2010). Na segunda, as IPSAS passaram a ser emitidas pelo IPSASB, órgão nomeado pela IFAC, que substituiu o PSC. (Chan, 2008).

O conteúdo de alguns pontos das IPSAS passou a se desvincular da base normativa do setor privado e obteve mais características próprias do setor público. Entre as mudanças, figuram regulamentações sobre as transações sem contraprestação, demonstração orçamentária, responsabilidade social e procedimentos em torno da arrecadação e distribuição tributária. (Chan, 2008; 2010). No entanto, as características dos normativos internacionais do setor privado, as IFRS, mantêm-se ainda como modelos para a emissão das IPSAS, na medida em que são relevantes para o setor público. (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016).

Há discordância na literatura sobre o teor de práticas contábeis e o desenvolvimento de demonstrações financeiras consolidadas, que são baseadas nas IPSAS com características comuns às das IFRS do setor privado. (Argento, Peda & Grossi, 2018). Existem particularidades próprias do setor público que diferem do setor privado, como usuários das demonstrações contábeis, propriedades, prestação de contas à sociedade, entre outras, o que dificulta uma adequação real baseada nas necessidades do setor público. (Grossi & Steccolini, 2015). Para Chan (2010), o que poderia justificar as IPSAS assemelharem-se aos padrões da IFRS seria a capacidade de utilizar dados passados para poder fornecer um cenário real contra as especulações futuras do orçamento. Embora a contabilidade baseada em orçamento tenha seus méritos, a contabilidade de competência foi atribuída ao setor público para melhorar os sistemas de informação. (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010). Entretanto, a implantação das IPSAS é considerada uma tarefa desafiadora, pois suas características superam a jurisdição nacional e ignoram seus sistemas político, econômico, cultural e judicial. (Chan, 2008). Assim, o próximo subcapítulo pretende tratar dos desafios da adoção das normas internacionais.

A implantação das IPSAS é considerada uma tarefa desafiadora, pois suas características vão além das jurisdições nacionais, ignorando seus sistemas político, econômico, cultural e judicial, prevalecendo os interesses profissionais sobre a autoridade governamental. (Chan, 2008). Nesse sentido, os padrões globais continuam definições incomuns para a realidade de muitos países. Para Baskerville e Grossi (2019), a prevalência de práticas internacionais sobre as locais dificulta a adesão. É necessário que haja flexibilidade entre elas e que o processo reconheça suas particularidades.

Considerando o entendimento sobre os problemas da adoção para economias em desenvolvimento, Wang e Miraj (2018) destacam como principais barreiras enfrentadas por países no sul da Ásia a experiência profissional, os atrasos de informações pelas entidades públicas e a falta de prazo definido para implantar a adoção. Além disso, em países em desenvolvimento, a reforma governamental necessita do apoio de líderes políticos, sendo eles os principais reguladores pela exigência de melhor *accountability* e transparência. (Chan, 2010).

Obstáculos quanto às metas de implantação das IPSAS ainda estão presentes nos países da América Latina. Alguns dos principais obstáculos são a carência de capacitação para pessoal e de tecnologias que possam auxiliar na implantação, além de problemas com o tratamento de ativos. (Brusca, Gomez-Villegas & Montesinos, 2016). As preocupações acerca do orçamento debatidas por agentes políticos podem acarretar a preponderância de critérios orçamentários, o que inferioriza a importância de informações financeiras e desestimula a adoção das IPSAS por regime de competência. (Brusca, Gomez-Villegas & Montesinos, 2016).

Além disso, há outros obstáculos que podem interferir no sucesso da implantação das reformas no setor público, como a manutenção de ilusões sobre o desempenho fiscal por meio

da contabilidade. (Irwin, 2012). As dificuldades também podem ser encontradas em organizações públicas mais complexas, como as da União Europeia (EU). Nessa perspectiva, Grossi e Soverchia (2011) relatam, ao investigarem a convergência no continente europeu, por meio de entrevistas e revisões, problemas com o processo de adoção, como o longo tempo e os altos custos.

A PWC (2013) realizou entrevistas com representantes de cento e quarenta países para analisar os principais aspectos da divulgação de relatórios consolidados do setor público. Os resultados demonstraram que 55% dos participantes apontam a carência de pessoal capacitado como o maior desafio da adoção. Em seguida, figuram as exigências tecnológicas, com 46%, a falta de comprometimento da alta administração, com 27%, o custo da conversão, com 27% e os impactos esperados sobre a situação patrimonial e financeira, com 18%. Portanto, como a forma de contabilizar o patrimônio público produz implicações na aderência às normas internacionais, o próximo tópico trata da adoção da IPSAS 17, objeto desta pesquisa.

2.3 ADOÇÃO DA IPSAS 17 – PROPRIEDADE, INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS

A IPSAS 17 normatiza o tratamento contábil para o ativo imobilizado, além de tratar de questões como o reconhecimento dos ativos, a determinação de seus valores contábeis e os encargos de depreciação e perdas do valor recuperável. Além disso, devido ao fato de os ativos públicos serem de interesse de toda sociedade, a norma determina a responsabilidade de o setor público fornecer as informações do investimento no imobilizado para os usuários. (IPSASB, 2003). A utilização dos procedimentos da IPSAS 17, como o de reavaliação dos ativos fixos, produz uma imagem justa e verdadeira da posição financeira e patrimonial da entidade pública. (Matei, Ţole & Stroe, 2017).

No setor público, o desafio para o cumprimento de procedimentos patrimoniais em conformidade com a IPSAS 17 deve-se, em grande parte, à mudança de regime contábil de caixa para o de competência. (Ismail, Abdullah & Zainuddin, 2013). Com o interesse em fortalecer a transparência e a comparabilidade entre os países, o IFAC realiza o *study* 14, que se destina a ajudar os governos na mudança de regime e a recomendar os passos a serem seguidos pelos países para a adequação contábil de seus ativos imobilizados. (IPSASB, 2011). Além disso, a aplicação da IPSAS 17 pode ser explicada por fatores institucionais. Christiaens et al. (2015) apontam os principais fatores institucionais que esclarecem a aplicação da contabilidade sob o regime de competência no setor público, conforme apresentados no quadro 1.

Quadro 1 - Fatores institucionais que explicam a situação contábil mundial do setor público

Países	Sistema Legislativo	Estilo de participação dos cidadãos	Relação entre governos	Tradição de contabilidade	Sistema financeiro
Europa velha	Burocrático	Democracia	Descentralização	Forte	Centralizado /Autônomo
Leste Europeu	Burocrático	Autoritário	Descentralização	Fraca	Centralizado
Anglo Saxão	Participativo	Democracia	Centralização	Forte	Centralizado
América latina	Burocrático	Autoritário	Centralização	Fraca	Centralizado
Ásia	Burocrático	Autoritário e ditatorial	Centralização	Forte	Centralizado

África	Burocrático	Autoritário corrupto	Centralização	Fraca	Centralizado
--------	-------------	----------------------	---------------	-------	--------------

Fonte: Adaptado de Christiaens et al. (2015, p. 186).

De acordo com as informações do quadro, a presença do sistema legislativo participativo, o estilo democrático de participação dos cidadãos, a relação entre governos de forma centralizada, o sistema financeiro centralizado e com uma forte tradição contábil tendem a beneficiar a aplicação da contabilidade baseada nas IPSAS. Em 2015, os padrões internacionais de contabilidade pública passaram por revisões que objetivavam o desenvolvimento de competências relevantes para intensificar a implementação das IPSAS. Assim, para verificar o andamento da adoção e da implementação das normas revisadas, o IFAC publica anualmente, por meio de relatório global, o *status* de adoção. (IFAC, 2019).

Grande parte do interesse dos órgãos internacionais em acompanhar os estágios adotivos da IPSAS 17 emerge da necessidade por transparência pública dos bens patrimoniais. A transparência dos entes públicos sobre os ativos de natureza patrimonial é considerada um fenômeno complexo, por exigir níveis de compreensão elevada e específica dos agentes públicos, para que assim possam explorar uma governança eficaz. (Biondi & Lapsley, 2014). Isso está atrelado à peculiaridade das entidades públicas em termos da prestação de serviços públicos, ambiente, processos, contabilidade, gestão de pessoas e patrimônio. (Kidwell & Lowensohn, 2018). Nesse contexto, a evidenciação do patrimônio aos cuidados contábeis fornecidos pela IPSAS 17, que contém transposição da IAS 16, norma do setor privado, torna-se complexa, por possibilitar critérios de escolha quanto à abordagem contábil a ser adotada pelas entidades do setor público. (Aversano et al., 2019).

Os países que aderiram às IPSAS tiveram que substituir seus métodos de contabilidade tradicional baseada em caixa por sistemas que comportam critérios de qualidade de informação, responsabilização e transparência. (Abushamsieh, López-Hernández & Ortiz-Rodríguez, 2014). Tais implementações promovem meios eficazes para a produção de relatórios financeiros e prestação de contas em padrões aceitos por organizações internacionais. Por fim, com o atendimento dos critérios relacionados à transparência, os governos passam a ter acesso ao apoio financeiro de entidades internacionais, como o Banco Mundial e o FMI, e com isso, promover aos usuários serviços públicos com identificação da fonte financeira de origem e a sua aplicação. (Bakre, Lauwo & McCartney, 2017).

Os ativos imobilizados do setor público representam parcela considerável do orçamento público de seus governos, tanto em termos de aquisição, guarda e controle como no funcionamento de suas atividades para a sociedade. Neste sentido, seus usuários necessitam da correta e responsável transposição dos valores contábeis de itens patrimoniais, tarefa atribuída ao correto uso da IPSAS 17. (Aversano, Christiaens & Thielen, 2019). Contanto que seu uso não represente interesse diverso ao da sociedade e com fins políticos ou pessoais, a especialidade econômica do imobilizado permite a captação de recursos financeiros por alienação, sendo que uma falsa mensuração contábil causaria danos aos princípios de ordem pública e, conseqüentemente, favoreceria a corrupção. (Bakre, Lauwo & McCartney, 2017).

A Contabilidade do setor público brasileiro, em virtude das práticas dispostas do regime misto contemplado na lei 4.320/64, dava menos importância à realização de procedimentos contábeis patrimoniais. (Cruvinel & Lima, 2011; Nascimento et al., 2015). O estudo de Dantas et al. (2012) analisou a evolução histórica da depreciação do setor público evidenciada nos Balanços Patrimoniais. A pesquisa compreendeu o período de 1999 a 2008, com amostra de 100% dos estados e 91% dos municípios brasileiros, e constatou que dez estados brasileiros (37%) e 4.971 (98,4%) municípios não evidenciaram depreciação.

No entanto, houve uma quebra de paradigma quanto ao tratamento do patrimônio, devido à adoção do regime de competência no setor público e à harmonização de relatórios financeiros. (Carvalho, Lima & Ferreira, 2012). Muito disso deve-se à IPSAS 17, que teve sua entrada no cenário brasileiro a partir do processo de convergência iniciado em 2008, pela emissão da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184. No contexto da padronização internacional, seu conteúdo trouxe importantes contribuições para o desenvolvimento de normas locais e por possibilitar melhorias na evidenciação do ativo. (Aversano et al., 2019).

Tais mandamentos internacionais serviram de base para que o CFC emitisse, em 2008, as NBC T 16.9 depreciação, amortização e exaustão e NBC T 16.10 avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. (Fragoso et al., 2012). Além dessas normas, foram atribuídos, no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª edição, em sua parte II, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), que tratavam de ativo imobilizado, reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. (Brasil, 2014). O CFC editou a NBC TSP 07: ativo imobilizado, norma diferente das demais por conter convergência integral com a IPSAS 17, e com aplicabilidade obrigatória em todas as esferas de poder. (Brasil, 2017).

Dessa forma, diante das reformas que foram implantadas na contabilidade pública, cada vez mais órgãos públicos têm se preocupado com a evidenciação patrimonial, o que não corresponde a afirmar o fiel cumprimento de normas e práticas contábeis. (Galante, Oenning & Land, 2016). Em uma perspectiva macro, os entes brasileiros estão mudando o modelo contábil nacional. Espera-se, com a adoção dessa norma, adequação de acordo com os ditames do regime de competência e, conseqüentemente, melhoras na evidenciação do patrimônio público. (Andrade & da Silva, 2019). No entanto, as evidências dispostas nos estudos publicados, como Ismail, Abdullah e Zainuddin (2013), Aversano e Christiaens (2014), Biondi e Lapsley (2014) e Aversano et al. (2019), demonstram o percurso incompleto do setor público para o tratamento contábil adequado do ativo imobilizado e sua evidenciação patrimonial. Em decorrência disso, a seguir são expostos os estudos empíricos.

2.6 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES

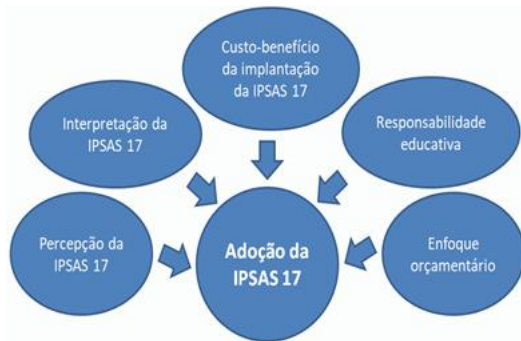
O modo como as entidades públicas têm se comportado diante das mudanças institucionais provocadas pela adoção das IPSAS vem sendo objeto de estudos científicos em diversos países. (de Lima, de Lima & Gonçalves, 2017). Isso pode ser observado pela a quantidade de estudos publicados, entre eles, os estudos de Fernandes e Carvalho (2015), Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), Argento, Peda e Grossi (2018), Vivian e Maroun (2018), Mnif e Gafsi (2019), Boolaky (2019) e Baskerville e Grossi (2019). Esses estudos demonstraram o impacto do processo de adoção em virtude da mudança institucional, como também as dificuldades de indivíduos em adaptarem-se às restrições impostas pela padronização internacional de normas do setor público. (Baskerville & Grossi, 2019; Boolaky, Mirosea & Omoteso, 2019; Mnif & Gafsi, 2019).

Em relação à metodologia, identificou-se, na revisão de estudos, que várias pesquisas sobre a adoção das IPSAS, como também sobre adoção de práticas voltadas à contabilização do patrimônio, utilizaram-se de questionário para a coleta e análises de evidências. (Aversano & Christiaens, 2014; Diniz et al., 2015; Bakre, Lauwo & McCartney, 2017; Argento, Peda & Grossi, 2018; Aversano, Christiaens & Thielen, 2019). Essa pesquisa foi adaptada do modelo de estudo utilizado por Bozkurt, İslamoğlu, Öz (2013), que trata da aceitação de normas internacionais da IFRS a partir da análise do desenvolvimento de padrões internacionais de relatório financeiro como padrões nacionais, o que, conseqüentemente, contribui com as

vantagens na sua aplicação. Modelo esse adaptado por Diniz et al. (2015), que objetivaram verificar as vantagens na implantação de normas internacionais IPSAS.

A partir da revisão dos referidos estudos, apresenta-se a figura 1, a qual possibilita identificar o modelo adaptado para essa pesquisa, composto por cinco construtos: percepção da IPSAS 17, interpretação da IPSAS 17, custo-benefício da implantação da IPSAS 17, responsabilidade educativa e enfoque orçamentário.

Figura 1 - Modelo de pesquisa



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

Os estudos revisados apontam a crescente percepção dos usuários quanto aos possíveis benefícios da adoção dos aspectos patrimoniais dos padrões IPSAS para aumento da comparabilidade e transparência de relatórios financeiros. (Biondi & Lapsley, 2014; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Argento, Peda & Grossi, 2018; Chow & Pontoppidan, 2019; Boolaky & Omoteso, 2019). Mesmo com o crescente entendimento sobre os benefícios da adoção da IPSAS, observa-se que, na América Latina, o tema necessita de maiores discussões, como aponta o estudo de Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016) que rechaçam o entendimento de vários países latino-americanos sobre os aspectos positivos da adoção das IPSAS. No entanto, de acordo os autores, ainda é presente aspectos de relutância quanto ao tratamento contábil de ativos imobilizados, o que remete em problemas na adoção da IPSAS 17 e a redução da percepção de seus benefícios.

Em uma perspectiva de mudança e aceitação prática de regras, a teoria institucional reforça o importante papel da percepção de indivíduos sobre os benefícios advindos da inserção e aplicação de novas regras para o contexto econômico. (North, 1990). Assim, o primeiro construto trata de descrever a percepção da entidade pública sobre a adoção da IPSAS 17 como mecanismo que possibilita benefícios na qualidade de informação e evidenciação patrimonial. Sendo assim, à medida que aumenta a percepção em relação à confirmação dos benefícios da adoção da IPSAS 17 para evidenciação patrimonial do setor público, também crescem os fatores positivos de sua adoção. (Diniz et al., 2015; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Bakre, Lauwo & McCartney, 2017; Aversano et al., 2019b, Chow & Pontoppidan, 2019). Considerando o exposto, pretende-se testar a hipótese 1:

H1: Os órgãos do Poder Executivo Federal percebem benefícios da adoção da IPSAS 17 para o setor público.

No setor público, o processo de interpretação é determinante para a aceitação institucional dos indivíduos com as disposições das normas internacionais. (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015). No entanto, o sucesso deste processo está relacionado com a forma e

estrutura do conteúdo disposto nas IPSAS, no sentido de promover uma interpretação concisa. Diante disso, para assegurar a interpretação comum das IPSAS, o processo deve ser elaborado por instituições reguladoras internacionais como o IFAC, a fim de dirimir possíveis práticas opostas ao regulado pelas IPSAS. (Diniz et al., 2015).

Em relação ao conteúdo da IPSAS 17, identifica-se em estudos anteriores que várias práticas contábeis dessa normativa são determinadas pelo processo de interpretação dos usuários, como exemplo o reconhecimento de ativos patrimoniais (Aversano & Christiaens, 2014; Matei, Țole & Stroe, 2017; Aversano, Christiaens & Thielen, 2019; Aversano et al., 2019). Entretanto, o desenvolvimento das informações contábeis por organizações que prestam serviço público é influenciado pela ideia de transparência de ativos, que por sua vez é afetada por múltiplas interpretações, que pode resultar no reconhecimento demasiado de propriedades. (Biondi & Lapsley, 2014; Vivian & Maroun, 2018). Dessa forma, quanto melhor for o processo de interpretação de normas IPSAS, melhor o nível de adoção e implementação prática (Fernandes & Carvalho, 2015; Diniz et al., 2015).

Portanto, o segundo construto procura identificar posicionamento das entidades a respeito da adoção da IPSAS 17, com ênfase na inserção de conceitos e procedimentos padronizados. Assim, formula-se a hipótese 2:

H2: Os órgãos do Poder Executivo Federal entendem que o processo de interpretação da IPSAS 17 insere procedimentos e conceitos padronizados que permitam uma melhor evidenciação patrimonial.

O entendimento de que os benefícios da implantação das normas internacionais de contabilidade são superiores aos custos torna possíveis os pressupostos e motiva a sua adoção. (Bozkurt, İslamoğlu & Öz, 2013; Aversano & Christiaens, 2014; Diniz et al., 2015; Aversano et al., 2019a). Porém, como o ativo imobilizado possui características tangíveis e mutáveis ao ambiente, torna-se complexa a abordagem de custo-benefício para a aplicabilidade da IPSAS 17. Como exemplo, há o entendimento sobre a falta de utilidade de dados de mensuração subsequente de ativos patrimoniais. Tal percepção inviabiliza a capacidade de aplicação da norma e a determinação de custos-benefícios. (Aversano et al., 2019).

O conhecimento ineficiente sobre o custo-benefício da aplicação de procedimentos baseado nas normas internacionais de contabilidade pode comprometer o processo de sua adoção. (Bozkurt, İslamoğlu & Öz, 2013; Diniz et al., 2015). Por meio da teoria institucional, Gomes, Fernandes e Carvalho (2015) enfatizam o pressuposto de que, apesar da preocupação dos indivíduos com os custos associados à aplicação das IPSAS, a maior parte dos interessados concorda que se obterá maiores benefícios, caso os resultados pretendidos sejam obtidos.

O terceiro construto, considera o custo e benefício da aplicação da IPSAS 17, tratando de verificar o posicionamento das organizações quanto à obtenção de maiores benefícios do que custos ao se adotarem os procedimentos contábeis elencados na IPSAS 17. A partir do exposto, pretende-se testar a seguinte hipótese 3:

H3: Os órgãos do Poder Executivo Federal reconhecem que os benefícios estão sendo maiores do que o custo de aplicação da IPSAS 17.

Estudos apontam que o desenvolvimento de capacitações profissionais da área contábil é determinante para a adoção de normas internacionais de contabilidade no setor público. (Wang & Miraj, 2018; Mnif & Gafsi, 2019). No entanto, há evidências em estudos sobre as dificuldades da implantação das reformas no setor público devido a necessidade de capacitação. (Christiaens et al., 2015; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Wang & Miraj, 2018). Assim, quanto maior o nível de educação profissional relacionado à regulamentação contábil,



mais rápida se torna a adoção das IPSAS (Argento, Peda & Grossi, 2018; Boolaki, Mirosea & Omoteso, 2019).

Dessa forma, o quarto construto examina se os responsáveis pela educação contábil têm proporcionado ações de capacitação educativa para a conscientização e a qualificação profissional dos usuários sobre as novas práticas contábeis do ativo imobilizado. As vantagens da implantação das IPSAS podem ser explicadas pela política educacional e pela capacitação profissional do Estado. (Diniz et al., 2015).

Assim, pretende-se testar a hipótese 4 a seguir:

H4: Os órgãos do Poder Executivo Federal concordam que os responsáveis pela educação contábil estão promovendo capacitações que permitam uma adequada aplicação da IPSAS 17.

A contabilidade, embora tenha o mesmo sistema, diferencia-se conforme a estrutura econômica, política, cultural e o contexto histórico de cada país, o que pode sugerir vantagens ou dificuldades quanto à adoção de normas internacionais de contabilidade. (Wang & Miraj, 2018; Baskerville & Grossi, 2019; Chow & Pontoppidan, 2019). Nesse contexto, os sistemas de contabilidade de alguns países apresentam preponderância no quesito da contabilidade de orçamento, o que pode constituir risco na implementação das IPSAS. (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Anessi-Pessima & Steccolini, 2007; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016). Por fim, no setor público brasileiro, a lei 4.320/64 não continha interpretação adequada aos princípios contábeis e, sim, ao objetivo de execução do orçamento. (Carvalho, Lima & Ferreira, 2012). A partir dessas considerações, infere-se que isso acarretou práticas e costumes com enfoque nos registros contábeis do orçamento, dificultando a adoção de práticas com enfoque patrimonial. (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Anessi-Pessima & Steccolini, 2007; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos 2016).

Assim, é proposta a construção da quinta hipótese para analisar a possibilidade da influência histórica de hábitos e práticas contábeis quanto ao enfoque orçamentário e o seu possível impacto na adoção de práticas contábeis dispostas na IPSAS 17 sobre o tratamento contábil do patrimônio.

H5: Os órgãos do Poder Executivo Federal reconhecem a existência de hábitos e práticas de contabilidade com enfoque orçamentário em detrimento a adoção da IPSAS 17.

3.METODOLOGIA

A população considerada por esta pesquisa compreende os órgãos e entidades superiores do Poder Executivo Federal, os quais aderiram ao e-SIC (Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão) e e-Ouv (Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal). Para sua identificação, foi realizado pedido de informação (e-SIC) à CGU no dia 25/02/2020, sob o protocolo 00075000329202059, que forneceu a listagem, totalizando 305 órgãos e entidades do Poder Executivo Federal vinculados aos sistemas.

Foram excluídas 141 entidades, devido à impossibilidade de utilização do sistema e-SIC e e-Ouv, e por terem a natureza de empresas estatais independentes. A NBC TSP - Estrutura Conceitual orienta que as empresas estatais independentes podem utilizar as NBCs TSP (convergida às IPSAS) de maneira facultativa ou por determinação de órgãos reguladores ou congêneres (Brasil, 2016). Assim, o campo de aplicação do estudo está delimitado a uma população de 164 órgãos superiores do Poder Executivo Federal.

Na tabela 1, descreve-se a quantidade de órgãos superiores Poder Executivo Federal que fazem parte da população da pesquisa.

Tabela 1 - População

Relação de órgãos superiores	População
AGU – Advocacia-Geral da União	1
MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	3
MCIDADANIA - Ministério da Cidadania	8
MCTIC – Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	19
MD – Ministério da Defesa	7
MDR - Ministério do Desenvolvimento Regional	5
ME - Ministério da Economia	10
MEC – Ministério da Educação	111
População	164

Fonte: dados da pesquisa.

Com a finalidade de melhor adequação dos respondentes à unidade de análise, foi solicitado por meio do sistema e-SIC e e-Ouv, para todos os elementos da população, que as respostas do instrumento da pesquisa fossem direcionadas ao setor responsável pela contabilidade.

3.2 QUESTIONÁRIO

A determinação de tipo questionário é uma forma adequada para se obter uma imagem do estado atual de um grupo: comunidades, organizações, conjunto de empresas e profissões (Janes, 1999). Para tanto, foi desenvolvido um questionário de pesquisa que, ao ser aplicado, fornece declarações afirmativas e coleta informações sobre as organizações participantes do estudo, em escala de cinco níveis de concordância com as afirmações. Foi solicitado aos órgãos que participassem por meio de manifestação dos setores que representam os serviços de contabilidade da entidade.

O questionário foi adaptado do modelo de pesquisa utilizando por Bozkurt, Islamoglu e Öz (2013) e Diniz et al. (2015). Além disso, para possibilitar novas contribuições científicas, considerando-se os estudos revisados, foi incluído o construto “enfoque orçamentário”. Dessa forma, o instrumento de pesquisa compõe-se de cinco construtos, estruturados em blocos de itens.

O primeiro bloco do questionário tem como objetivo coletar informações sobre a percepção do órgão do Poder Executivo Federal sobre os benefícios que a adoção da IPSAS 17 pode fornecer para a contabilização do ativo imobilizado. Para isso, foram propostos cinco itens, que representam a utilidade da norma, a resolução de possíveis problemas na evidenciação patrimonial, a simplicidade de aplicação, a melhora na qualidade de informação e mudanças nas práticas de registros patrimoniais.

O segundo bloco do questionário trata de captar a posição do órgão sobre a inserção ou não de procedimentos e conceitos padronizados que a interpretação da IPSAS 17 pode fornecer para a melhora da evidenciação patrimonial. Esta seção apresenta quatro itens declarativos sobre o registro contábil fundamentado em princípios, utilização de procedimentos formal de evidenciação, aproximação de conceitos da área pública e privada por meio da interpretação e os efeitos da interpretação na qualidade da evidenciação patrimonial.

Ao terceiro bloco do questionário foram atribuídos quatro itens que coletaram informações da atual posição do órgão sobre a relação de custo e benefício da aplicação da



IPSAS 17. Devido ao curto período de obrigatoriedade formal da implantação da IPSAS 17, o último item da seção tratava da necessidade de realizar análises de custo e benefício, além da disposição do ponto neutro como resposta, em caso de falta de informações.

Já o quarto bloco do questionário objetivou a coleta de dados da entidade pública sobre a promoção de capacitações nas entidades do Poder Executivo Federal por aqueles que representam a responsabilidade educativa. Foram dispostos cinco itens que expõem a responsabilidade das capacitações por universidades, órgãos da classe profissional contábil, esforços do próprio órgão, STN ou por profissionais da área de contabilidade.

Por fim, o quinto e último bloco do questionário teve como objetivo a captura de informações sobre a existência ou não de hábitos e práticas de contabilidade com enfoque orçamentário e sua relação com a adoção da IPSAS 17. Os quatro itens que compõem o bloco representam os aspectos informais, como relutância na implementação de novos critérios formais no tratamento contábil do ativo imobilizado.

Desta forma, inicialmente, o questionário continha 25 itens, divididas em cinco blocos: percepção, interpretação, custo e benefício, responsabilidade educacional e enfoque orçamentário. As opções de respostas aos itens do questionário foram atribuídas com base em nível de concordância (1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – sem informação; 4 – concordo parcialmente; e 5 – concordo totalmente). Por fim, foi utilizado o sistema *Google Docs*[®], por oferecer ferramentas que possibilitam criar testes e fornecer captura e análise de informações por meio de documentos digitais. A apresentação da estrutura do questionário passou por várias adaptações e complementações, sendo a atual a que mais atribui condições para obter respostas conforme os objetivos, testar hipóteses e relacionar à teoria aplicada.

Quanto aos procedimentos preliminares de testes e processo de coleta dos dados, estão dispostos no tópico seguinte.

3.3 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS

Atividade preliminares e pré-teste

Em março de 2020, foi realizada a aplicação do primeiro pré-teste em duas etapas. Na primeira, como análise de adequação ao tipo de pedido de informação na SIC da Controladoria-Geral da União (CGU), Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA) e Instituto Federal do Tocantins (IFTO). Na segunda, com intuito de verificar possíveis adequações e melhorias, o pré-teste, em ênfase, foi aplicado em 4 (quatro) servidores públicos efetivos da área de contabilidade, sendo estes pertencentes a órgãos administrativos do Poder Executivo Federal. Tal aplicação objetivou coletar sugestões, dúvidas e críticas de profissionais qualificados que compõem setores que atuam diretamente com as informações patrimoniais e demonstrações contábeis. Por fim, cabe destacar que os respondentes dos testes não compõem a amostra do estudo, pois não correspondem à representação da população e amostra.

Os resultados do pré-teste aplicados nas SIC de órgãos demonstraram que, mesmo com as recomendações normativas, a apreciação do instrumento de pesquisa como pedido de informação partiria de uma análise da ouvidoria do órgão competente, podendo enquadrar-se como consulta, pedidos que exijam trabalhos adicionais. Diante disso, a CGU sugeriu, por meio do protocolo 00075000436202087, que se avaliasse no instrumento de pesquisa aqueles itens que se referem a pedido de informações públicas existentes, conforme preceitua a Lei 12.527 ou utilizar canal diverso da LAI para coletar informações de itens que não se enquadrem ao acesso à informação.



Já quanto às respostas da aplicação do pré-teste nos profissionais da área de contabilidade, foram coletadas recomendações, tais como: os itens exigem um viés muito específico de conhecimento sobre as mudanças que o setor público sofreu com a adoção das normas internacionais de contabilidade pública; a norma IPSAS 17 é pouco conhecida entre os profissionais; deve-se reduzir a subjetividade para que se possa atingir um posicionamento da organização; e há necessidade de uma análise conjunta de setores responsáveis pela área contábil do órgão para que se posicionem de forma adequada ao objetivo da pesquisa.

Diante dos resultados da aplicação do pré-teste, os itens foram reformulados, buscando aproximar dos objetivos de coleta de informações institucionais e dos pressupostos da teoria. Assim, a nomenclatura do ponto neutro da escala de respostas ficou definida como “sem informação”, de forma a atender aos órgãos que não tenham dados produzidos e que não queiram se manifestar.

Segundo pré-teste e validação do instrumento de pesquisa

Após alterações realizadas no primeiro pré-teste, o instrumento de pesquisa foi apresentado à banca de qualificação no dia 25 de março de 2020. Sendo assim, para validação do instrumento, foram recomendadas adaptações em alguns itens do bloco para que pudessem atender aos critérios de análise de hipóteses. Além disso, foram sugeridas revisões na *survey* quanto ao meio de coleta e quanto à redação dos itens para que melhor se correlacionassem ao objetivo proposto na pesquisa. Dessa maneira, foi proposto um segundo pré-teste para confirmar e validar a ferramenta de coleta de dados.

A estrutura do instrumento foi alterada para 22 itens e a redação foi revisada para realização do segundo pré-teste, a *survey* foi aplicada em integrantes da diretoria de contabilidade do IFTO para que respondessem, avaliassem e realizassem considerações, se necessário. Além disso, o teste foi aplicado em dois servidores ocupantes de cargo efetivo do Poder Executivo Federal que têm atribuições na área contábil.

Quanto à verificação da viabilidade do meio de coleta de dados, foram realizadas consultas ao sistema de ouvidoria do Poder Executivo Federal, que analisou o instrumento de pesquisa e classificou como uma solicitação, definida pela Instrução Normativa da Ouvidora-geral da União nº 05/2018 como um requerimento de adoção de providência por parte da administração. Para isso, o e-SIC (sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão) e o e-OUV (Sistema Informatizado de Ouvidorias do Poder Executivo Federal) foram escolhidos como canais de envio do instrumento da pesquisa para coleta de dados dos órgãos do Poder Executivo Federal.

Com o resultado da aplicação do teste, constatou-se que o instrumento da pesquisa não mais necessitava de ajustes e adaptações quanto ao conteúdo, estrutura e canal de coleta. Por fim, estava apto a ser aplicado na amostra do estudo.

Procedimento de Coleta dos Dados

Por determinação legal da Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011, os órgãos e as entidades do Executivo Federal devem atender aos pedidos de informação do e-SIC dentro do prazo de vinte dias, prorrogável por mais dez. Além disso, a Ouvidora-Geral da União desenvolveu o sistema e-OUV, que trata de atender manifestações de usuários dos serviços públicos quanto ao recebimento de denúncias, reclamações, sugestões, solicitações e elogios nos mesmos prazos estabelecidos pela LAI. (Brasil, 2017). Por fim, em 2019, ambos os sistemas foram integrados à plataforma “Fala.BR” do Governo Federal com a

pretensão de atender de modo unificado às demandas de informação e serviço entre a sociedade e as entidades públicas (CGU, 2020).

Em 20 de abril de 2020, foi dado início ao procedimento de coleta de dados por questionário, desenvolvido através de uma ferramenta disponibilizada pelo Google, e enviado na forma de link e arquivo digital pelo canal de solicitação de acesso à informação no sistema e-SIC e solicitação de serviço no sistema e-OUV. Cabe destacar que o canal fornece meios para solicitar informações específicas de setores, cargos e serviços. Diante disso, para atender ao questionamento apurado na aplicação do pré-teste sobre a qualidade de quem fornece a informação, as solicitações enviadas para os órgãos foram direcionadas aos setores responsáveis pelos serviços contábeis da organização.

Para Walby e Larsen (2012), cidadãos, organizações e demais interessados em vários países do mundo podem solicitar informações publicadas ou não publicadas por entidades públicas. No entanto, grande parte dos pesquisadores vem descartando essa abordagem, por não estarem familiarizados, o que, conseqüentemente, pode ter efeitos de redução na qualidade metodológica de pesquisas (Walby & Larsen, 2012).

4. ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados permitiram a realização de testes de comparação, e, como validação do estudo, foi realizada uma análise de confiabilidade do instrumento da pesquisa por meio da utilização do coeficiente de *alpha de Cronbach*. Esse coeficiente é explicado da seguinte forma por Da Hora, Rego Monteiro e Arica (2010): se a variância e os erros diminuïrem e o valor observado X se aproximar do valor verdadeiro V, isso significa que os instrumentos utilizados para a coleta de dados tendem a ser precisos. Ainda sobre o coeficiente, é medido o perfil de resposta do instrumento da pesquisa e dos respondentes. A aplicação do coeficiente pode ser observada na seguinte equação:

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

Onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

s_i^2 corresponde à variância de cada item;

s_t^2 corresponde à variância total do questionário (Da Hora; Monteiro; Arica, 2010).

Após a aplicação do coeficiente, foi realizado um teste de diferença de médias em cada resposta dos blocos de perguntas. Já para a análise estatística das respostas, é atribuída média igual a 3 (sem informação), que mede o nível de conformidade das assertivas relacionadas a percepção, interpretação, custos e benefícios, responsabilidade educativa e enfoque orçamentário.

A hipótese alternativa será estatisticamente diferente de 3, sendo que, a escolha quanto à rejeição ou não rejeição, seguirá da seguinte forma: para a probabilidade de confiança igual ou inferior ao nível de significância adotado, rejeita-se a hipótese nula. Já para os itens de probabilidade de confiança maiores do que o nível de significância adotado, a hipótese nula não é rejeitada. Diante disso, a fim de se obter maior relevância estatística, o nível de significância adotado nesta pesquisa é de 1%.

ANÁLISE DE CONFIABILIDADE DO QUESTIONÁRIO



Para avaliar a confiabilidade dos construtos, foi realizada uma análise a partir da aplicação do coeficiente *alpha de Cronbach*. O coeficiente deve apresentar valor mínimo de 0,70, para ter uma consistência interna considerada aceitável. Já para os valores abaixo desse limite, é considerada consistência interna baixa, entretanto, o valor máximo esperado de confiabilidade é 0,90. Mais do que isso pode indicar que os dados contêm duplicidade (Streiner, 2003).

Após a coleta final dos questionários, foi aplicado o coeficiente *alpha de Cronbach*. Considerando-se a literatura, para que todos os blocos apresentassem valor de alfa com consistência interna aceitável, foi excluído um item do bloco III “custo e benefício da implantação da IPSAS 17”, contendo a seguinte redação: “é necessário fazer uma análise do custo-benefício para a entidade pública”. Como também, um item do bloco V “ênfoque orçamentário”, descrito assim, “a mudança do ênfoco da contabilidade orçamentária para a patrimonial não forneceu melhoria para o tratamento contábil adequado do ativo imobilizado”. A partir disso, desenvolveu-se a análise de confiabilidade e, por conseguinte, as demais análises estatísticas da *survey*.

Os resultados de *Alpha de Cronbach* dos dados coletados encontram-se na tabela 2, a seguir:

Tabela 2 - Alpha de Cronbach

ESTATÍSTICAS DE CONFIABILIDADE			
BLOCO	TÍTULO	ALPHA DE CRONBACH	N DE ITENS
BLOCO I	Percepção da IPSAS 17	0,821	5
BLOCO II	Interpretação da IPSAS 17	0,777	4
BLOCO III	Custo e benefício da implantação	0,733	3
BLOCO IV	Responsabilidade educativa	0,692	5
BLOCO V	Ênfoco orçamentário	0,658	3

Fonte: Dados da pesquisa.

O bloco I apresentou o melhor resultado de confiabilidade entre os demais blocos do instrumento de pesquisa, revelando-se com uma boa consistência no valor de 0,821. A análise do bloco II também demonstrou consistência interna aceitável, com valores de 0,777. Já o bloco III, inicialmente, continha quatro itens, porém, apresentava valores questionáveis de alfa, abaixo de 0,54, o bloco foi alterado com a exclusão de um item e passou a ter consistência aceitável, com valor de 0,733. O bloco IV apresentou o valor 0,692, porém, muito próximo do valor aceitável e levando em consideração a distinção entre os vários itens, sua validade é significativa. Por fim, o bloco V, mesmo com a exclusão de um item, demonstra o menor valor de alfa, 0,658. Isso indica que o perfil das respostas apresenta grande alternância de concordância entre os itens do bloco.

Com as alterações e os resultados apresentados de valores com consistência interna aceitável, os próximos tópicos apresentam as análises de cada bloco de informação.

ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Mesmo com a determinação legal dos órgãos do Poder Executivo Federal de responder aos pedidos de informação (e-SIC) e as manifestações de cidadãos (e-OUV) em vinte dias, prorrogáveis por mais dez, algumas solicitações precisaram ser repetidas. Com prazos maiores, o instrumento de pesquisa foi aplicado entre os dias 20/04/2020 a 08/07/2020. Isso possibilitou reenviar novos pedidos de informação aos órgãos que não cumpriram a determinação legal de responder, em primeiro momento, ou negaram informação. Em razão disso, o questionário obteve taxa de retorno útil de 72,56%.

Todos os órgãos participantes da pesquisa informaram no sistema e-SIC e e-OUV que as respostas foram fornecidas pelo setor responsável pela contabilidade do órgão. Sobre as respostas dos órgãos, pode-se classificá-las em quatro tipos. O primeiro são os pedidos de informação e solicitação atendidos com respostas ao instrumento de pesquisa. O segundo tipo são os casos em que os órgãos negaram o acesso à informação por considerar o instrumento da pesquisa inapropriado para o canal de coleta (e-SIC ou e-Ouv), assim não compoendo o escopo da lei de acesso informação nº 12.527. Já o terceiro tipo corresponde aos pedidos aos quais os órgãos julgaram-se sem competência ou indisponíveis para prestar a informação. Por último, o quarto tipo foram aqueles que não tiveram retorno da entidade pública.

Tabela 3 – Estatística Descritiva dos Respondentes

Relação de órgãos superiores	População	Respostas	Negativa	Não disponível	Não respostas
AGU – Advocacia-Geral da União	1	1 100,00%	-	-	-
MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	3	3 100,00%	-	-	-
MCIDADANIA - Ministério da Cidadania	8	5 62,50%	1 12,50%	1 12,50%	1 12,50%
MCTIC – Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	19	15 78,95%	1 5,27%	1 5,27%	2 10,52%
MD – Ministério da Defesa	7	4 57,14%	1 14,29%	2 28,57%	-
MDR - Ministério do Desenvolvimento Regional	5	5 100,00%	-	-	-
ME - Ministério da Economia	10	9 90,00%	-	1 10,00%	-
MEC – Ministério da Educação	111	77 69,37%	28 25,22%	2 1,80%	4 03,60%
Total	164 100,00%	119 72,56%	31 18,90%	7 4,26%	7 4,26%

Fonte: Dados da pesquisa.

No dia 20/04/2020, foi dada abertura aos pedidos de informação por meio de envio do instrumento da pesquisa em formato digital e em link para os órgãos do Poder Executivo Federal e seus respectivos ministérios. Foi obtido retorno de 100% dos questionários enviados aos órgãos da Advocacia Geral da União, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e Ministério do Desenvolvimento Regional. Para aqueles que compõem o Ministério da Cidadania, foi obtido retorno útil (instrumento respondido) de 62,50%. As justificativas para a não participação da pesquisa, como negativas de acesso à informação, não disponibilidade e não resposta ao instrumento da pesquisa representaram 12,50% em cada tipo.

Para as entidades do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, obteve-se taxa de retorno de 78,95%, enquanto, para o Ministério da Defesa, essa taxa foi de 57,14%. Em proporções absolutas, o Ministério do Desenvolvimento Regional obteve a



totalidade de retorno útil 100%. Um bom número de retorno útil também pode ser observado no Ministério da Economia, com 90%, pois apenas um órgão negou acesso à informação. Por fim, o Ministério da Educação, o qual possui a maior quantidade de entidades públicas, forneceu 69,37% de respostas ao instrumento de pesquisa. Este último também apresentou o maior número de entidades que negaram participar da pesquisa, com 25,22%, por considerarem que o instrumento da pesquisa não estando abrangido no escopo da LAI e, assim negar o acesso à informação e conseqüentemente, a não participação na pesquisa.

ANÁLISE DOS BLOCOS

BLOCO 1

O bloco I contém itens que objetivam coletar a percepção do órgão público sobre a adoção da IPSAS 17 como ferramenta que possibilite ganhos na qualidade da produção de informação contábil e na evidenciação patrimonial. Nesse sentido, foram propostos cinco itens de coleta de dados que servem de fonte para uma análise quantitativa por meio de teste de diferença de médias

Análise quantitativa das assertivas do bloco I

Para melhor compreensão do bloco I, que trata da percepção da IPSAS 17, foi apresentada a estatística descritiva das respostas em cinco níveis de concordância sobre o item declarativo das questões, item 1 (I1) ao item 5 (I5), além de demonstrar mínimo, máximo, mediana, média e desvio padrão. Como também, os resultados da análise do teste *t-student* e *p*-valor em cada itens do bloco I.

Conforme a tabela 4 (Anexo I), a maioria dos respondentes dos órgãos do Poder Executivo Federal têm se pronunciado no sentido de concordar com os benefícios que a adoção da IPSAS 17 fornece ao tratamento contábil adequado do ativo patrimonial. No entanto, o bloco teve um alto número de observações, próximos a 25,71% das respostas para o nível de concordância 3 “sem informação”. Esse tipo de resposta pode ter sofrido influencia pela a falta de informação produzida a respeito da IPSAS 17 no órgão. Como também, a alusão por afirmar imprecisões no sistema utilizado como canal de coleta de dados (e-SIC e e-OUV), visto que as respostas dos órgãos no sistema, podem ser consultadas livremente por qualquer cidadão.

O primeiro item (I1), apenas 2 (1,70%) observações da seleção “discordo totalmente” e 1 (0,80%) da seleção “discordo parcialmente”, este item apresentam os menores níveis de discordância entre os demais do bloco I. No entanto, a resposta “sem informação” está entre os maiores valores 33 (27,70%). Com isto, verifica-se que as entidades públicas têm se pronunciado com propensão positiva aos efeitos da adoção da IPSAS 17 como ferramenta útil para a gestão do patrimônio no órgão. Além disso, tais afirmações são validadas pelo valor da média de concordância 4,017, sendo a segunda maior do bloco. A análise quantitativa deste item tem como resultado do teste *t-student* 12,173 e *p*-valor 0,000. Considerando um nível de significância de 1%, rejeita-se a hipótese nula por apresentar média diferente de 3. Dessa forma, considerando as respostas do questionário, verifica-se que os órgãos do Poder Executivo Federal entendem que a adoção da IPSAS 17 é útil para a gestão do patrimônio.

O segundo item (I2) apresenta resultado positivo quanto ao posicionamento favorável das organizações públicas com relação à implantação da IPSAS 17, sendo ferramenta na resolução de problemas de evidenciação, pois possui confirmação com média de 3,672. No entanto, também representa o maior valor de desvio padrão do bloco I 1,101.

Este item apresentou os seguintes resultados: *t-student* 6,776 e p-valor 0,000. Tais valores confirmaram a rejeição da hipótese nula. Diante disso, verifica-se que os respondentes entendem que, com a implantação efetiva da IPSAS 17, os problemas relacionados à evidenciação patrimonial do órgão podem ser resolvidos.

Em relação ao terceiro item (I3), destaca-se por apresentar a menor média do bloco (3,395), entretanto, tem o maior número de concordância para a seleção do tipo “concordo parcialmente” (54 – 45,40%). Com isso, a coleta de informação do I3 demonstra uma concordância aceitável, mesmo com expressividade modesta da média. Assim, a maioria das entidades públicas que pertence à amostra do estudo concorda que houve introdução de procedimentos contábeis de fácil aplicação através da adoção da IPSAS 17.

O resultado estatístico da análise quantitativa resultou nos seguintes valores: *t-student* 4,454 e p-valor 0,000, destacando-se por obter o menor resultado do bloco. Mesmo assim, também aceita a rejeição da hipótese nula e, com isso, confirma o entendimento de que a IPSAS 17 introduz procedimentos simples que facilitam a sua aplicação no órgão.

O I4 destacou-se por apresentar o maior número de observações para seleção do nível máximo de concordância (47 – 39,50%) e por demonstrar a melhor média entre os itens do bloco com, 4,112. Isso indica que houve melhora na qualidade da informação contábil do ativo imobilizado, de acordo com o posicionamento das organizações sobre a adoção da IPSAS 17.

Este item teve resultados *t-student* 11,685 e p-valor 0,000 e, da mesma forma como apresentado nos itens anteriores, também representa a rejeição da hipótese nula. Com isso, a declaração de que a IPSAS 17 melhora a qualidade da informação contábil relacionada ao ativo imobilizado pode ser confirmada pelas respostas dos órgãos pesquisados.

O último item do bloco I (I5) possui alto número de respostas para o máximo de concordância “concordo totalmente” (43 – 36,10%), com o valor de média de 3,966 e desvio padrão de 0,963. Isso indica que a maioria dos respondentes tem se posicionado de forma a concordar com a implantação da IPSAS 17 no fornecimento de mudanças de práticas contábeis para o registro de informações patrimonial.

Além disso, são apresentados os resultados *t-student* 10,925 e p-valor 0,000, que em consonância com os demais, rejeita a hipótese nula e, assim, concorda com a declaração do item que a implantação da IPSAS 17 também fornece alterações significativas nas práticas contábeis de registro patrimonial. Desta forma, partindo de uma análise geral do bloco I, constata-se que os órgãos do Poder Executivo Federal têm se posicionado de forma favorável quanto às declarações dos itens, pois tiveram média de concordância das respostas de cada item acima de 3,671.

Síntese do bloco I

Após as análises individuais de cada item, foi realizada uma análise consolidada do bloco I, que compõe o I1 ao I5 e, assim, espera-se confirmar os valores obtidos das análises individuais. Os resultados da análise são demonstrados na tabela 5.

Tabela 5 - Teste *t-student* para o bloco I

TEST-T PARA O BLOCO I – SIGNIFICÂNCIA 0,01		
Resultado	H0	Bloco I
Média	3,000	3,958
Variância	0,000	0,752
Observações	595	595
Desvio padrão		0,867
Stat t		12,047
P-valor	0,000	0,000

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo a tabela 5, os resultados da análise evidenciaram os seguintes valores: *t-student* 12,047 e p-valor 0,000. Os dados consolidados do bloco I confirmam os resultados individuais dos itens já descritos anteriormente. Diante disso, ratifica a rejeição da hipótese nula, a um nível de significância de 1%, portanto, conclui-se que os órgãos do Poder Executivo Federal têm manifestação favorável quanto aos benefícios da adoção da IPSAS 17 para o setor público. Assim, o que permite considerar que não se pode rechaçar a hipótese 1.

Os resultados vão ao encontro do consenso da literatura, pois vislumbra que a implantação da IPSAS 17 pode contribuir para a geração de melhorias na gestão patrimonial, assim como na geração adequada de informações contábeis para o setor público. (Hassan et al., 2016; Matei, Tole & Stroe, 2017; Aversano, Christiaens & Thielen, 2019). A percepção favorável de organismos sobre os ganhos no tratamento contábil do ativo imobilizado é um dos aspectos mais importantes para a adoção de novas instituições. Entretanto, como o processo de mudança institucional depende das representações mentais e modelos subjetivos, o incentivo a uma reforma ineficiente que não demonstre possíveis benefícios gera indivíduos relutantes a reformas. (North, 1998).

Diante disso, cabe destacar a importância do comprometimento dos indivíduos alinhados à boa governança e, conseqüentemente, à transparência de informações patrimoniais, pois as reformas institucionais fazem sentido quando fazem parte de um objetivo comum que favorece o desenvolvimento institucional. Isto é, quando caminham guiadas por uma estrutura coerente de princípios e valores. (North, 1990; 1998).

BLOCO II

O bloco II proporcionou a coleta de informações dos órgãos do Poder Executivo Federal em nível de concordância sobre o processo de interpretação da IPSAS 17, com ênfase na inserção de procedimentos e conceitos contábeis objetivando uma melhor evidenciação patrimonial. Cabe destacar a importância não apenas do cumprimento formal de atos normativos, mas também da análise de aplicabilidade da sua essência informal por meios interpretativos para que atinja níveis satisfatórios de governança pública.

Para esta análise, foram dispostos quatro assertivas sobre: procedimentos patrimoniais formais, interpretação e adequação de conceitos contábeis e sua relação na qualidade de evidenciação patrimonial.

Análise quantitativa das assertivas do bloco II

Assim como apresentado no tópico anterior, nesta sessão é demonstrada a análise quantitativa das respostas coletadas item a item no bloco II – interpretação da IPSAS 17. Os respondentes apresentam tendências a concordarem com a importância que o processo de interpretação possui sobre a adoção e aplicabilidade da IPSAS 17 em órgãos do Poder Executivo Federal. No entanto, assim como no bloco anterior, apresentam-se também valores consideráveis de observações para a seleção de resposta que corresponde ao ponto neutro de concordância “sem informação”. A carência de informação a respeito da interpretação é relevante, pois os órgãos atribuíram ao setor responsável pela contabilidade a competência de responder o instrumento da pesquisa. Assim como sugerido nos pedidos de informação e como foi obtido o retorno das respostas.

Diante disso, mesmo com o resultado apresentado na tabela demonstre bons níveis de concordância, nota-se que o processo de interpretação da norma IPSAS 17 necessita de mais discursões e aprofundamentos. Os resultados estatísticos são demonstrados na Tabela 6 (Anexo II),

O primeiro item destaca-se por ter a melhor média de resposta em nível de concordância do bloco em análise (4,261), menor valor de desvio padrão (1,028) e a maior quantidade de observações do bloco “concordo totalmente”, com expressivo valor de 69 (58,00%). Com isso, fica evidente que a maioria das organizações entrevistadas tem confirmado que os registros da depreciação, amortização e exaustão estão de acordo com o princípio da competência.

Em relação à aplicação do teste de diferença de médias no primeiro item teve como resultado os seguintes valores: t-student 13,364 e p-valor 0,000, a um nível de significância de 1%, e, com isso, rejeita-se a hipótese nula. Desta forma, verifica-se que há o posicionamento positivo das organizações públicas, que entendem que os registros da depreciação, amortização e exaustão para o órgão público seguem o princípio da competência.

O item dois teve o maior número de seleção do nível 3, “sem informação” (33 – 27,70%). Isso indica que o motivo seja a complexidade da correta evidenciação de custos na composição contábil de item do ativo imobilizado. Entretanto, o item obteve valor médio de concordância de 3,773 e, com isso, verifica-se o posicionamento positivo dos órgãos no atendimento formal de procedimentos conceituados na IPSAS 17 e NBC TSP 07 sobre a evidenciação de custos do ativo imobilizado.

Esta assertiva apresentou os resultados *t-student* 7,888 e p-valor 0,000. Tais valores propõem a rejeição da hipótese nula por apresentar probabilidade inferior a 1%. Diante disso, considerando as respostas do questionário, acredita-se que a declaração do item é positiva para os órgãos do Poder Executivo. Os respondentes entendem que o custo de item do ativo imobilizado está sendo contabilizado de acordo com os conceitos da IPSAS 17 e da NBC TSP 07.

Com relação ao item três, a coleta de dados apresentou o maior número de respostas do bloco com seleção de nível 4, “concordo parcialmente” (36 – 30,30%), e a segunda maior quantidade de observações para a seleção de nível 3, “sem informação” (29 – 24,40%). Os resultados estatísticos (t-student 10,162; p-valor 0,000) confirmam, partindo do entendimento das entidades públicas, que a interpretação da IPSAS 17 permitiu uma aproximação de conceitos entre a contabilidade pública e a societária, o que proporcionou uma melhoria na evidenciação patrimonial.

Similar ao item da assertiva anterior, o item quatro apresenta 29 observações na opção 3, “sem informação”, em contraste às 51 (42,90%) respostas para o nível 5 de concordância, “concordo totalmente”. Assim, os respondentes dos órgãos percebem que a interpretação e a adequação da IPSAS 17 à normativa brasileira proporcionaram melhorias na evidenciação patrimonial, devido à utilização de procedimentos de depreciação e reavaliação. Isso pode ser confirmado pela a comparação de média sendo: t-student 9,800 e p-valor 0,000. Nesse sentido, existe a concordância dos respondentes dos órgãos de que a interpretação e adequação da IPSAS 17 como os procedimentos de depreciação e reavaliação alavancam a qualidade da evidenciação patrimonial.

Síntese do bloco II

Da mesma forma como foi realizada a análise consolidada do bloco anterior, a tabela 7 demonstra o resultado dos testes *t-student*, que visam a confirmar a rejeição da hipótese nula, já apresentadas nas análises anteriores de itens individuais.

Tabela 7 - Teste *t-student* para o bloco II

TEST-T PARA O BLOCO II – SIGNIFICÂNCIA 0,01		
Resultado	H0	Bloco II
Média	3,0000	4,076
Variância	0,0000	0,812
Observações	476	476
Desvio padrão		0,901
Stat t		13,021
P-valor	0,000	0,000

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise consolidada do bloco II apresenta os resultados *t-student* 13,021 e p-valor 0,000, além de aderir ao nível de significância de 1%, confirmando os achados estatísticos da aplicação individual nos itens. Além disso, entende-se que a utilização desse tipo de análise concentrada possibilita constatar a concordância de modo geral do conjunto de itens que trata do processo de interpretação da IPSAS 17, assim como a aplicabilidade de procedimentos e conceitos que possibilitem uma melhor evidenciação patrimonial. Portanto, tais resultados estatísticos reforçam a validade da segunda hipótese.

O processo de reconhecimento de novas instituições (restrições formais ou informais) é definido com base na interpretação de elementos institucionais por organizações e indivíduos. (Carvalho; Vieira; Goulart, 2005). Nesse sentido, North esclarece a importância de investigar convicções, valores, princípios, expectativas, crenças (restrições informais) que norteiam o comportamento real, pois determinam a interpretação das restrições formais. (North, 1993).

Por fim, considerando o contexto acima com a realidade proposta ao estudo sobre a adoção da IPSAS 17, entende-se que expectativas, comportamentos e interesses voltados a uma melhor evidenciação patrimonial influenciam no processo de interpretação comum e, assim produzem efeitos na sua aplicação.

BLOCO III

A NBC TSP 07, emitida em 2017 e com aplicação imediata a partir de 2019, corresponde à convergência integral da IPSAS 17 no Brasil. Levando em consideração o período da realização da pesquisa, foi proposta, no bloco III, a consulta do posicionamento dos órgãos entrevistados, na sua percepção atual, sobre o custo e benefício da aplicação normativa. Cabe destacar que a estrutura da *survey* fornece como resposta o nível 3 (“sem informação”) para corresponder a declarações que exijam posicionamento incerto ou de difícil mensuração. Além disso, a coleta de dados pode servir de parâmetro para demonstrar a evolução dos custos e benefícios da aplicação da IPSAS 17, por meio de comparação com resultados de pesquisas futuras.

Análise quantitativa das assertivas do bloco III

A tabela 8 (Anexo III) apresenta os resultados estatísticos das respostas do bloco. Anteriormente, a estrutura do bloco apresentava um item a mais, mas com a utilização do



coeficiente de *alpha de Cronbach*, optou-se por sua exclusão, a fim de obter parâmetros mínimos de confiabilidade.

Ao analisar as respostas do primeiro item do bloco, observa-se que grande parte da amostra tem selecionado bons níveis de concordância quanto aos benefícios do uso que a IPSAS 17 fornece para as informações patrimoniais. Isso pode ser confirmada pela maior quantidade de observações do bloco III no nível 4 de concordância, “concordo parcialmente”, (40 – 33,60%) e a maior para o nível 5 de concordância, “concordo totalmente”, (29 – 24,40%).

Em relação a comparação de médias, verifica-se a rejeição da hipótese nula com os resultados estatísticos (*t-student* 8,246; p-valor 0,000) e, com isso, entende-se, considerando o período da pesquisa e as respostas da amostra investigada, que os órgãos do Poder Executivo Federal confirmam que a adoção da IPSAS 17 trouxe aumento dos benefícios no uso das informações patrimoniais

A análise do segundo item demonstra que a afirmação dos órgãos públicos, considerando o estágio atual de adoção normativa sobre um viés que indica maiores benefícios de aplicação da IPSAS 17 sobre os custos envolvidos, pode ser contestada pela alta frequência da resposta “sem informação” (55 – 46,20%). Por outro lado, a soma das seleções dos níveis “concordo parcialmente” e “concordo totalmente” foram de 49,60% da amostra investigada.

Ainda sobre o item, o teste quantitativo apresenta valores próximos ao item anterior, com os resultados *t-student* 8,207 e p-valor 0,000. Tal análise permite o entendimento de que os respondentes das organizações públicas entendem que a aplicação da IPSAS 17 possibilita maiores benefícios do que os custos envolvidos na implantação.

Por fim, o último item analisado do bloco III apresentou quantidade notória da seleção do ponto neutro (nível 3), com expressiva marca de 70 observações, o que corresponde a 58,80% de respostas “sem informação”. Diante disso, constata-se que a maior parte dos órgãos que compõem a amostra não tem afirmação precisa quanto à diminuição dos custos ao longo do tempo. Um possível motivo para isso seria que o pouco tempo de aplicação obrigatória da NBC TSP 07 ainda não teria produzido efeitos que sirvam para análise do custo para o período de realização da pesquisa.

Tal assertiva apresenta os resultados *t-student* 6,134 e p-valor 0,000, o que indica a rejeição da hipótese nula e, com isso, os respondentes entendem, considerando a análise de comparação de diferença de médias, que, com a adoção da IPSAS 17 no órgão público, o custo de aplicação diminui ao longo do tempo. Entretanto, deve-se realçar que o item possui 56,10% de respostas “sem informação” e, devido a isso, para o período da pesquisa, uma afirmação quanto à redução dos custos em longo prazo torna-se inconclusiva.

Cabe destacar que o bloco III apresentou os maiores valores de respostas “sem informação” em comparação aos outros níveis de concordância da escala *likert*. No entanto, todos os itens apresentaram média acima de 3,40. Isso indica uma menor concentração de respostas entre as escalas “discordo totalmente” e “discordo parcialmente”. O que sugere uma afirmação moderada e inclinada a posicionamentos positivos quanto às declarações dos itens sobre o entendimento dos custos e benefícios da aplicação da IPSAS 17.

Síntese do bloco III

Com o objetivo de fornecer uma análise consolidada de todos os itens e fornecer resultados que confirmem as apreciações individuais realizadas anteriormente, a tabela 9 apresenta a análise do bloco III e, assim, fornece possível entendimento consolidado sobre as declarações dos itens através da disponibilidade dos valores do *t-student* para o bloco.

Tabela 9 - Teste *t-student* para o bloco III

TEST-T PARA O BLOCO III – SIGNIFICÂNCIA 0,01		
Resultado	H0	Bloco III
Média	3,0000	3,655
Variância	0,0000	0,685
Observações	357	357
Desvio padrão		0,827
Stat t		8,637
P-valor		0,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a tabela 12, o resultado da análise quantitativa do bloco apresentou os resultados *t-student* 8,637 e p-valor 0,000, confirmando resultados da análise quantitativa realizada nos itens um, dois e três. Além disso, tais valores indicam a rejeição da hipótese nula e, assim, a concordância moderada da maior parte da amostra de entrevistas de que os benefícios estão sendo maiores do que o custo de aplicação da IPSAS 17 e, com isso, é validada a terceira hipótese proposta na pesquisa.

Mesmo com a dificuldade de análise custo-benefício, existe uma presunção de reconhecimento dos benefícios da aplicação das IPSAS acima dos custos pela a maior parte dos operadores da informação contábil. (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015). Considerando os achados da pesquisa, tais resultados sobre o custo e benefício da aplicação da IPSAS 17 são semelhantes aos resultados obtido da pesquisa de Diniz et al., (2015) e Barboza (2017) sob uma análise da implantação das IPSAS.

De acordo com estudiosos da teoria institucional, os indivíduos e organizações tendem a aceitar as mudanças quando existe escalonamento adequado entre os custos e benefícios. Neste sentido, “não há mudança institucional possível se os atores relevantes não percebem fundamentalmente e realocam os benefícios e custos derivados da mudança proposta”. (North, 1998, p. 19). Diante disso, a teoria explica as afirmações presentes na literatura, como nos estudos de Grossi e Soverchia (2011) e da PWC (2013), os quais constataram que, para o efetivo processo de adoção, faz-se necessária a ponderação dos custos e, conseqüentemente, a majoração dos benefícios.

BLOCO IV

Para as análises do bloco IV, foram propostos cinco itens com o objetivo de coletar informações dos órgãos entrevistados sobre a promoção de capacitações pelos entes que têm atribuições e responsabilidade educacionais. Para isso, neste bloco encontra-se o nível de concordância da amostra com a política educativa desempenhada por profissionais e entidades, sendo estas universidades, conselhos de classe da profissão contábil, STN, profissionais da área de contabilidade, ou por meio de esforços do próprio órgão.

Análise quantitativa das assertivas do bloco IV

Neste tópico, estão dispostos os resultados estatísticos das respostas ao instrumento da pesquisa sobre a promoção das políticas educacionais relacionadas à área da contabilidade aplicada ao setor público e, conseqüentemente, à IPSAS 17 (Tabela 10 - Anexo IV).

O item II obteve uma das maiores frequências para a seleção da resposta “discordo totalmente”, sendo esta 48 (40,30%). Além disso, cabe destaque para a resposta “sem informação”, que representa 35 (29,40%) das respostas. Os resultados de ambos os níveis

refletiram na composição do menor valor para a média dos itens do bloco IV: 2,227. Além disso, considerando a significância de 1%, não se rejeita a hipótese nula, com diferentes médias e resultados estatísticos negativos (*t-student* -7,268; p-valor 0,000). Tais resultados levam a constatar que a amostra da pesquisa não concorda que a capacitação para a aplicação da IPSAS 17 no órgão é realizada pelas universidades.

O item I2 se destacou por apresentar resultados equivalentes aos encontrados no item anterior para os níveis “discordo totalmente” e “concordo totalmente”, respectivamente 49 e 3. Além disso, também apresenta média de 2,227, e, com isso, reforça a ideia de que os órgãos não entendem que há falta de desenvolvimento de capacitações no órgão por meio do conselho de classe da profissão contábil.

No mesmo sentido que a alternativa anterior, os resultados da análise quantitativa do segundo item (*t-student* -7,050; p-valor 0,000) também revelaram resultados negativos. Sendo assim, a maioria dos órgãos entrevistados não concorda com a afirmação de que o conselho de classe da profissão contábil efetua o processo de capacitação para a aplicação da IPSAS 17 no órgão.

Já o item I3 apresentou a segunda melhor média do bloco 3,571, justificada pelo número de observações “concordo parcialmente”, com 38 observações, e “concordo totalmente”, com 31 observações, que somados correspondem a 58,00% das seleções. Diante disso, entende-se que isso pode ser ocasionado pela sutil política de incentivos para a qualificação profissional da área de contabilidade, contribuindo para obtenção de capacitação por meios próprios.

Com o resultado de diferença de médias positivos e diferentes de 3 (*t-student* 3,531; p-valor 0,001), que revelam a rejeição da hipótese nula, a uma significância de 1%. Além disso, a análise revela que os órgãos tendem a concordar que a realização da capacitação profissional para a aplicação da IPSAS 17 é realizada por esforços do próprio órgão.

Para o item I4, verifica-se valor de média 3,319 e desvio padrão 1,340. Não foram identificados resultados estatísticos em destaque, no entanto, os resultados são modestos, considerando as atribuições da STN como órgão central dos sistemas de administração financeira federal e de contabilidade federal.

Mesmo com valores menos expressivos, não se pode confirmar a rejeição da hipótese nula (*t-student* 2,600; p-valor 0,011), considerando o nível de significância de 1% e, com isso, a possibilidade de respostas equivalente a 3. Diante disso, há uma modesta concordância quanto à afirmação de que a Secretaria do Tesouro Nacional realiza capacitações que visem à implementação da IPSAS 17 no órgão público.

Por fim, o item I5 apresentou a maior média (3,479) e desvio padrão 1,199 e também não demonstra variação de respostas em destaque, com exceção à seleção do menor nível de concordância (“discordo totalmente”) com 11 (9,20%). Pode-se considerar a confirmação em nível de concordância quanto à afirmação de que profissionais da área de contabilidade promovem capacitações que buscam implementar a IPSAS 17 no setor público. Essa dedução é cabível, uma vez que o resultado da análise quantitativa apresenta *t-student* 4,357 e p-valor 0,000; assim, rejeita-se a hipótese nula para o item.

O bloco IV se destaca por possuir os menores valores estatísticos em relação aos demais blocos de itens do instrumento da pesquisa. Os itens I1 e I2 com médias abaixo de três e os demais com valores acima, no entanto, inferiores a quatro. Com isso, entende-se a não unanimidade em relação à promoção de qualificação contábil e sim uma participação desnivelada dos entes de responsabilidade educativa. Desta forma, a capacitação profissional em relação aos aspectos de contabilização do ativo imobilizado é atribuída em maior parte aos esforços do próprio órgão público e aos profissionais da área de contabilidade.

Síntese do bloco IV

Após a análise quantitativa realizada em cada item do bloco, a síntese do bloco IV é proposta para facilitar a apreciação de forma geral dos resultados a respeito da oferta de qualificação profissional dos entes que possuem responsabilidade educativa para implantação da IPSAS 17. Os resultados são demonstrados na tabela 11, a seguir.

Tabela 11 - Teste *t-student* para o bloco IV

TEST-T PARA O BLOCO IV – SIGNIFICÂNCIA 0,01		
Resultado	H0	Bloco IV
Média	3,0000	2,979
Variância	0,0000	1,539
Observações	595	595
Desvio padrão		1,240
Stat t		-0,961
P-valor		0,339

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise consolidada do bloco IV apresentou os resultados *t-student* -0,961 e p-valor 0,339, indicando a não rejeição da hipótese nula, a um nível de significância de 1%. Desta forma, considerando a unificação dos resultados e o posicionamento das organizações públicas entrevistadas, fica evidenciado que os responsáveis pela educação contábil não estão promovendo capacitações que atendam ao objetivo de implementação da IPSAS 17 nos órgãos do Poder Executivo Federal. Portanto, não deve ser validada a quarta hipótese de pesquisa.

A busca por qualificação por meio de esforços do próprio órgão também foi constatada nos resultados de Bozkurt, Islamoğlu e Öz (2013), Diniz et al. (2015) e Barboza (2017). Além disso, os resultados são amparados na vasta discussão de literatura, pois confirmam os desafios enfrentados por países em desenvolvimento, em especial os da América Latina, no que tange às fortes tradições locais e a necessidade por ações de capacitação profissional. (Christiaens et al., 2015; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Wang & Miraj, 2018). Assim, diante das mudanças impostas pela convergência internacional, a carência de treinamento para pessoal gera problemas para o adequado tratamento contábil de ativo. (Brusca, Gomez-Villegas & Montesinos, 2016).

Dessa forma, a teoria institucional explica que a mudança longa e desigual de tradições e costumes para atender a novas restrições formais está diretamente relacionada ao crescente nível de especialização dos envolvidos. (North, 1990). Além disso, o aprendizado de indivíduos implica no desenvolvimento de estruturas e no entendimento das mudanças institucionais que ocorrem na sociedade. (North, 1993). Assim, compreende-se que, para a adoção formal adequada da IPSAS 17, a administração pública em geral deve disponibilizar meios eficientes de acesso a capacitações profissionais.

BLOCO V

O último bloco analisado (bloco V – enfoque orçamentário) trata de descrever o posicionamento dos órgãos em nível de concordância sobre a necessidade de capacitações para adoção da IPSAS 17 e a relação negativa da possível existência de hábitos e práticas de contabilidade com enfoque orçamentário em detrimento dos aspectos patrimoniais. A presunção de existência de tais hábitos e práticas no setor público brasileiro é dedutível pelo

modelo orçamentário executado por mais de 40 anos, baseado na lei nº 4.320/64 e pela existência de evidências na revisão de literatura.

Análise quantitativa das assertivas do bloco V

Para a realização de análises estatísticas do bloco V, sua estrutura teve modificações. Inicialmente, o bloco continha quatro itens, mas apresentava baixa confiabilidade por meio da aplicação do *alpha de Cronbach*. Entretanto, com a exclusão de um item, considerando a literatura, o bloco passou a ter resultado de alfa próximos aos parâmetros aceitos de confiabilidade. Com isso, foram realizadas as análises descritivas e, consecutivamente, os testes de diferença de médias em cada item e no bloco e de forma consolidada.

Em relação ao bloco V, a maioria dos respondentes dos órgãos que participaram da pesquisa concordou com de existência de hábitos de caráter orçamentário em detrimento do tratamento contábil do patrimônio. Entretanto, a confirmação deste resultado em análise necessita de maiores evidências e de aporte teórico. Pois, mesmo o bloco tendo apresentado níveis aceitáveis de concordância sobre os hábitos com enfoque orçamentário, não foi confirmado pelos respondentes à presença de relutância quanto ao tratamento contábil adequado do ativo imobilizado.

Desta forma, no contexto habitual da prática contábil no setor público em órgãos do Poder Executivo Federal, encontram-se evidências de rotinas contábeis com foco na lei 4.320/64 e ao objeto do orçamento. A tabela 12 (Anexo V) demonstra os resultados das respostas às assertivas que corresponde ao bloco V – enfoque orçamentário.

O nível de concordância da primeira assertiva (I1) apresenta a melhor média e menor desvio padrão do bloco, respectivamente com 3,723 e 1,171. Além disso, cabe destacar as seleções do nível “concordo totalmente”, com 36 (30,30%) observações, e o menor número de resposta entre os demais itens para o nível “discordo totalmente” (7 – 5,90%). Com isso, verifica-se que, no primeiro item, há concordância entre a maioria da amostra a respeito da existência e influência negativa das práticas de contabilidade com enfoque orçamentário, em detrimento do tratamento contábil adequado do ativo imobilizado.

A análise quantitativa apresentou *t-student* 6,731 e p-valor 0,000, a um nível de significância de 1%, tais resultados indicam a rejeição da hipótese nula. Portanto, os órgãos do Poder Executivo Federal têm se posicionado no sentido de concordar com a existência do legado de hábitos de registro com enfoque orçamentário, pertencentes ao período de aplicação da lei 4.320/64 e anterior à convergência das normas internacionais de contabilidade pública. A partir disso, evidenciam-se possíveis dificuldades no tratamento contábil adequado do ativo imobilizado.

Diferente do anterior, o segundo item apresenta média 2,992. O nível 5 de concordância (“concordo totalmente”) apresenta o menor valor do bloco, com 11 (9,20%) observações. Por outro lado, o nível quatro (“concordo parcialmente”) obteve 41 (34,50%) respostas, revelando-se, para este nível, opção com maior frequência no bloco. Entretanto, considerando a estatística descritiva, a declaração do item não apresenta resultado satisfatório para concordar com a declaração do I2.

Esta análise resultou em *t-student* -0,071 e p-valor 0,943. Considerando um nível de significância de 1%, não se deve rejeitar a hipótese nula. Mesmo com resultado modesto em relação às respostas do item, não é possível confirmar a declaração do item quanto à existência de relutância para os registros contábeis adequados de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, devido à utilização do modelo orçamentário.

A estatística do último item analisado confirma o entendimento dos órgãos da necessidade de capacitação profissional como forma de resolver as dificuldades de adaptação para a implementação da IPSAS 17. Esse entendimento se deve às respostas coletadas nos níveis quatro e cinco (“concordo parcialmente” e “concordo totalmente”), que somadas apresentam confirmação de 62,20%, conseqüentemente, constituindo a média de concordância 3,597.

O item teve comparação de média com resultados *t-student* 5,016 e p-valor 0,000 e, assim, a rejeição da hipótese nula, que demonstra médias diferentes e superiores a 3. Diante disso, conclui-se que, no órgão, existe dificuldade de adaptação e implementação da IPSAS 17, devido à necessidade de capacitação profissional.

Síntese do bloco V

Para uma verificação mais robusta, foi proposta a realização do teste *t-student* considerando o bloco em unidade única, ou seja, todas as respostas em níveis de concordância dos três itens que compõem o bloco V. Os resultados estão apresentados na tabela 13, a seguir:

Tabela 13 - Teste *t-student* para o bloco V

TEST-T PARA O BLOCO V – SIGNIFICANCIA 0,01		
Resultado	H0	Bloco III
Média	3,0000	3,429
Variância	0,0000	1,416
Observações	357	357
Desvio padrão		1,190
Stat t		3,928
P-valor		0,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se vê na tabela 18, o resultado estatístico da comparação de médias por meio do teste demonstra *t-student* 3,928 e p-valor 0,000, a um nível de significância de 1%, indicando que as médias analisadas são diferentes, e, assim, rejeita-se a hipótese nula. Desta forma, cabe a conclusão de que os órgãos do Poder Executivo Federal concordam que a existência de hábitos e práticas de contabilidade com enfoque orçamentário dificulta a adoção da IPSAS 17, assim como a insuficiência de capacitações. Sendo assim, cabe rechaçar a quinta hipótese de pesquisa.

Portanto, mesmo com a reforma contábil do setor público, que atribuiu a implantação integral do regime de competência e a retomada do patrimônio como enfoque contábil, existem possíveis vestígios de hábitos e práticas contábeis pertencentes ao antigo modelo contábil proveniente da importância do orçamento. Em âmbito nacional, a existência de tais hábitos pode ser confirmada por Azevedo e Pegatto (2020) e, no contexto internacional, por Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), ao identificar, em países da América Latina, problemas com a adoção das IPSAS derivados da preponderância de critérios orçamentários. Isso se daria porque existe o pressuposto, quando o sistema político é focado no orçamento, de que as informações financeiras são relegadas a um nível inferior.

Na perspectiva teórica, indivíduos que têm comportamentos contínuos, que foram enraizados ao longo do tempo, tendem a ser relutantes em aceitar novas instituições para se adequar às alterações sofridas no ambiente. Sobre isso, Veblen (1983) explica que a aversão à mudança é, em grande parte, uma aversão ao desconforto de fazer o reajustamento exigido por determinada mudança. Dessa forma, a mudança institucional é um processo complicado, visto



que as mudanças marginais podem ser uma consequência de restrições formais e informais, e dos tipos e efetividade de aplicação. (North, 1990).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo descrever o posicionamento nos órgãos do Poder Executivo Federal sobre a adoção da IPSAS 17. Para tanto, foram utilizados os sistemas e-SIC e e-OUV como ferramentas para a coleta de dados de um instrumento de pesquisa composto por 22 itens, todos com opções de resposta em uma escala de cinco níveis de concordância. A pesquisa contou com uma amostra de 119 órgãos e entidades superiores do Poder Executivo Federal.

O enfoque deste estudo foi investigar a adoção da IPSAS 17 sob o olhar do pressuposto da Nova Teoria Institucional de Douglass North: as instituições (regras formais e informais) como condicionantes do comportamento dos agentes e da redução de incertezas. Em específico, buscou-se conhecer o entendimento dos órgãos públicos sobre cinco regras informais: percepção, interpretação, custo e benefício, responsabilidade educativa e enfoque orçamentário. A compreensão dessas regras informais aumenta as vantagens esperadas e influencia o sucesso na adoção da regra formal IPSAS 17.

Tais regras informais serviram de base para cinco hipóteses de pesquisa. Desta forma, a pesquisa relaciona a introdução dessa normativa, que produz mudança na matriz institucional a respeito da contabilização do patrimônio público, e a legitimação da adoção de sua prática, a partir da análise da concordância da amostra.

Conforme os dados advindos dos respondentes sobre a primeira hipótese, que trata da percepção da IPSAS 17, confirmou-se que os órgãos do Poder Executivo Federal percebem benefícios na adoção da IPSAS 17 para o setor público. A teoria institucional esclarece que o processo de mudança pela instituição para novas regras é mais bem aceito quando os indivíduos entendem seus benefícios.

A segunda hipótese de pesquisa, que trata do entendimento nos órgãos e entidades sobre o processo de interpretação da IPSAS 17. Os resultados indicam que nos órgãos do Poder Executivo Federal há o entendimento que o processo de interpretação da IPSAS 17 insere procedimentos e conceitos padronizados que permitem uma melhor evidenciação patrimonial. Portanto, considerando o pressuposto teórico, o processo de interpretação está ligado ao comportamento de indivíduos, que é moldado por suas convicções, como valores e expectativas em relação à qualidade da contabilização patrimonial.

A terceira hipótese trata do reconhecimento nos órgãos públicos sobre o custo e benefícios da implantação da IPSAS 17. Mesmo com pouco período de aplicabilidade obrigatória da normativa (a partir de janeiro de 2019), os resultados comprovaram a hipótese de que nos órgãos do Poder Executivo Federal se reconhece que os benefícios estão sendo maiores do que o custo de aplicação da IPSAS 17. O resultado vai ao encontro do pensamento de Douglass North: não há mudança institucional efetiva se os envolvidos não entenderem a relação entre custos e benefícios.

Além destas, a promoção de capacitações por quem tem responsabilidade sobre a educação contábil foi proposta como quarta hipótese de pesquisa. De acordo com os dados da pesquisa, nos órgãos do Poder Executivo Federal não se considera que os responsáveis pela educação contábil estejam promovendo capacitações que permitam uma adequada aplicação da IPSAS 17. Isso demonstra uma barreira ao processo de mudança, pois o aporte teórico explica a forte relação existente entre o nível de capacitação dos indivíduos e a mudança institucional.



Por fim, a última hipótese testada trata do reconhecimento nos órgãos do Poder Executivo Federal da existência de hábitos e práticas de contabilidade com enfoque orçamentário. Conforme o nível de concordância da amostra, nos órgãos do Poder Executivo Federal se reconhece a existência de hábitos e práticas de contabilização com enfoque orçamentário em detrimento da adoção de práticas da IPSAS 17, sendo esta com enfoque patrimonial. De acordo o pensamento teórico de Thorstein Veblen, indivíduos que possuem comportamentos que foram enraizados em longo prazo tendem a ser relutantes a mudanças, muito disso devido ao esforço necessário para o reajustamento de pensamentos exigido pela mudança.

Portanto, levando em consideração o posicionamento observado nos órgãos do Poder Executivo Federal, a adoção da IPSAS 17 está sendo vantajosa ao setor público. Em uma perspectiva teórica, quando os indivíduos entendem que a entrada de uma nova regra possibilita vantagens, isso facilita o processo de mudança institucional. No entanto, isso não implica afirmar que os procedimentos contábeis da regra formal IPSAS 17 estão sendo aplicados de forma ampla no setor público.

Além disso, como contribuição deste estudo, tem-se a compreensão sobre a adoção de práticas para a contabilização do imobilizado por um viés voltado à mudança comportamental para novas práticas. Visto que, como o ativo imobilizado tem a característica física ligada ao ambiente, a norma patrimonial permite a escolha de vários procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Em relação às limitações do estudo, observa-se que a amostra investigada compreende os órgãos superiores, sendo estes os que possuem melhores estruturas administrativas. Diante disso, não se pode generalizar os resultados desta pesquisa. Além disso, os meios utilizados para coleta de dados (e-SIC e e-OUV) foram promissores, mas segundo a legislação brasileira, não são os canais mais adequados para a busca de posicionamento das instituições, o que acarretou retrabalhos.

A primeira recomendação sugerida para estudos futuros consiste na replicação do trabalho em uma amostra maior e em outros órgãos pertencentes aos demais poderes – legislativo e judiciário –, a fim de comparar resultados.

A segunda recomendação está relacionada à metodologia. Sugere-se uma abordagem qualitativa com maior aprofundamento teórico, pois as evidências indicam a existência de um perfil tendencioso ao registro de enfoque patrimonial. Além disso, analisar procedimentos formais adotados e sua relação, ou não, com as regras informais analisadas neste estudo.

Por fim, como terceira recomendação, sugere-se apreciar a adoção da IPSAS 17 – propriedades, equipamentos e instalações, ou NBC TSP 07 – ativo imobilizado, em relação à transparência pública, visto como caminho promissor, segundo o que dispõe a literatura.



REFERÊNCIAS

- Abushamsieh, K., Hernández, A. M. L., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 80(2), 461-482.
- Andrade, M. E. M. C., & da Silva Suzart, J. A. (2019). Contabilidade aplicada ao Setor Público: Um Estudo Sobre o Reconhecimento da Depreciação na Contabilidade dos Estados Brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(2).
- Anessi Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments.
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39-49.
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental financial reporting of heritage assets from a user needs perspective. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150-174.
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 307-322.
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS meet heritage assets' user needs?. *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288.
- Azevedo, R. R. D., & Pigatto, J. A. M. (2020). Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 54, 32-58.
- Bakre, O., Lauwo, S. G., & McCartney, S. (2017). Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Barboza, A. A. (2017). Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis.
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95-103.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.



Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.

Boolaky, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020). The adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian local government: A neo-institutional perspective. *International Journal of Public Administration*, 43(14), 1252-1265.

Bozkurt, O., & Öz, Y. (2013). Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of economics finance and administrative science*, 18(34), 16-23.

Brasil. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art.37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a lei nº8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e da outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 20 fev. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria conjunta nº 1, de 10 de dezembro de 2014: Aprova o volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP. Brasília, DF, 2014. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. NBC TSP, de 23 de setembro de 2016. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Disponível em:<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 17 jan. 2019.

_____. NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017. Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados. Disponível em:<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP07.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

_____. Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113460.htm>

_____. Lei nº. 4320, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>

Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public administration and development*, 36(1), 51-64.

Calado, J. E. de S. Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: um estudo sobre a percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações nos estados e capitais brasileiras. (2015). *In: XL Encontro da ANPAD*.

Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de administração pública*, 39(4), 849-a.

Carvalho, R. D. M. F., de Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62-81.

CGU. Controladoria Geral da União. Falabr, Governo Federal, 2020. Disponível em: <<https://ouvidorias.gov.br/ouvidorias/sistema-falabr>>. Acesso em: 18 abr. 2020.

Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(1), 1-17.

Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards. *Conceptual and Institutional Issues*, 4(6), 1-15.

Chow, D., & Pontoppidan, C. A. (2019). The United Nations'(UN) decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS). *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 81(1), 171-191.

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.

Correia, C. L. Á. U. D. I. O., & Gonçalves, M. I. G. U. E. L. (2010). Activos fixos tangíveis na contabilidade pública e empresarial-IPSS 17 versus IAS 16. *Revista de Contabilidade & Empresas*, 6(2), 19-24.

Cruvinel, D. P., & de Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade*, 5(3), 69-85.

Da Hora, H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2).

Dantas, C. B., Paiva, A. C. N., de Arruda, M. P., & Paulo, E. (2012). Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 56-65.



Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2013). Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. *Revista gestão organizacional*, 6(3).

Da Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios*, 10(19), 27-42.

De Lima, B. J. (2016). O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no Brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 10(4).

De Lima, R. L., de Lima, D. V., & Gonçalves, J. F. (2017). ADOÇÃO DAS IPSAS PELOS GOVERNOS DOS PAÍSES: HARMONIZAÇÃO OU PADRONIZAÇÃO?.

Diniz, J. A., da Silva, S. F. S., da Costa Santos, L., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).

Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48, 183-206.

Fahmid, I. M., Harun, H., Graham, P., Carter, D., Suhab, S., An, Y., ... & Fahmid, M. M. (2020). New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village governments in developing countries. *Public Money & Management*, 40(2), 160-163.

Feldman, R., & Dagan, I. (1995, August). Knowledge Discovery in Textual Databases (KDT). In *KDD* (Vol. 95, pp. 112-117).

Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., de Gusmão Lopes, J. E., Ribeiro Filho, J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa-IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(4).

Galante, C., Oenning, V., & Land, A. K. (2016). Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.

Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.



Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.

Hassan, N. L., Natrah, S. A. A. D., Ahmad, H. N., Salleh, M. S. M., & Ismail, M. S. (2016). The accounting practices of heritage assets. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(6), 80-83.

IFAC. About IPSASB, 2020. Disponível em: <<http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>

IFAC. International standards: 2019 global status report. New York: IFAC, 2019.

IFAC. Policy for translating and reproducing standards. Issued by the international federation of accountants. New York: IFAC, 2008.

IPSASB. Ipsas 17—property, plant, and equipment. London: IFAC, 2003. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf>>

IPSASB. Study 14. Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities. New York: IFAC, 2011.

Irwin, T. (2012). *Accounting devices and fiscal illusions*. International Monetary Fund.

Ismail, S., Abdullah, T., & Zainuddin, S. A. (2013). Issues, Challenges and Recommendations in Complying to the International Accounting Standard (IPSAS) 17 on Property, Plant and Equipment. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 3(1), 1-14.

Janes, J. (1999). Survey construction. *Library hi tech*.

Joshi, P. L., Bremser, W. G., & Al-Ajmi, J. (2008). Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24(1), 41-48.

Kidwell, L., & Lowensohn, S. (2018). Stakeholder participation in the governmental accounting standard-setting process. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.

Lima, D. V. D., 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.

Luz de Lima, R., & Vaz de Lima, D. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38).

Macagnan, C. B. (2013). TEORÍA INSTITUCIONAL: ESCRITO TEÓRICO SOBRE LOS PROTAGONISTAS DE LA ESCUELA INSTITUCIONALISTA DE ECONOMÍA (Institutional Theory: A Review of the Main Representatives of the Institutionalist School of Economics). *BASE—Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(2), 130-141.



MARTINS, A. D., & PEIXE, B. C. S. CPT368-PERCEPÇÃO DO GRAU DE ADOÇÃO DA MENSURAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO NAS UNIVERSIDADES E INSTITUTOS FEDERAIS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.

Matei, N. C., Ţole, M., & Stroe, M. A. (2017, September). The Importance Of Tangible Fixed-Assets Revaluation: A Comparison Between Romanian Accounting Regulations And The Ipsas 17 'Property, Plant And Equipment'. In *CBU International Conference Proceedings* (Vol. 5, pp. 314-319).

Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.

Monteiro, O. H. C., & Leitão, C. R. S. (2019). Percepção dos contadores do governo do estado de Pernambuco sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *RAGC*, 7(28).

Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49-76.

Moreira, J. S., Corrêa, D. M. M. C., & Alencar, R. C. (2015). Convergência da Contabilidade Pública aos Padrões Internacionais: Um estudo da adoção no imobilizado e intangível nas universidades federais brasileiras. In *CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT* (Vol. 9).

Nascimento, J. O. D., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M., & Arnosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. In *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.

North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge university press.

North, D. C., & Bárcena, A. (1993). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*.

North, D. (1998). *La teoría económica neo-institucionalista y el desarrollo latinoamericano*. Barcelona. PNUD. Instituto Internacional de Gobernabilidad.

Padrones, K. G. D. S. A., Colares, A. C. V., & dos Santos, W. J. L. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).



Polzer, T., & Reichard, C. (2020). IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: Analysis of the discourses among countries and stakeholders. *International Journal of Public Sector Management*.

PWC. (2013) Towards a new era in government accounting and reporting. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>>

Santos, S. A. D. (2015). Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS): estudo de caso.

Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Streiner, D. L. (2003). Sendo inconsistente com a consistência: quando o coeficiente alfa importa e não importa. *Revista de Avaliação da Personalidade*, 80(3), 217-222.

Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: a critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43-54.

Viana, C. C., Soares, L. A. D. C. F., dos Santos Tamer, C. M. V., & de Sales Lima, M. (2013). Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 113-138.

Vivian, B., & Maroun, W. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review. *Meditari Accountancy Research*.

Veblen, T. (1983). *A teoria da classe ociosa: um estudo econômico das instituições*. São Paulo: Abril Cultural.

Walby, K.; Larsen, M. (2012). Acesso à informação e pedidos de liberdade de informação: Meios negligenciados de produção de dados nas ciências sociais. *Pesquisa qualitativa*, 18(1), 31-42.

Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in public sector of developing economies-analysis of five South Asian countries. *Research in World Economy*, 9(2), 44-51.

Woon, P. P., Chatterjee, B., & Cordery, C. J. (2019). Heritage reporting by the Australian public sector: Possibilities from the concepts of new public governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

ANEXO I

Tabela 4 - Assertivas do bloco I

BLOCO I – PERCEPÇÃO DA IPSAS 17

Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Median	Médi	Desvio	t-
							o	o	a	a	Padrão	student
												p-valor
(11) A adoção da IPSAS 17 está sendo útil para a gestão do patrimônio no órgão.	2 1,70%	1 0,80%	33 27,70%	40 33,60%	43 36,10%	119 100%	1	5	4,000	4,017	0,927	12,173 0,000
(12) A implantação da IPSAS 17 resolve os problemas de evidência patrimonial no órgão.	6 5,00%	11 9,20%	26 21,80%	49 41,20%	27 22,70%	119 100%	1	5	4,000	3,672	1,101	6,776 0,000
(13) A IPSAS 17 introduziu procedimentos simples que facilitam sua aplicação no órgão.	4 3,40%	19 16,00%	32 26,90%	54 45,40%	10 8,40%	119 100%	1	5	4,000	3,395	0,976	4,454 0,000
(14) A IPSAS 17 melhorou a qualidade da informação contábil do ativo imobilizado do órgão.	2 1,70%	4 3,40%	29 24,40%	37 31,10%	47 39,50%	119 100%	1	5	4,000	4,034	0,962	11,685 0,000
(15) A implantação da IPSAS 17 trouxe alterações significativas para as práticas contábeis de registro patrimonial no órgão.	2 1,70%	4 3,40%	33 27,70%	37 31,10%	43 36,10%	119 100%	1	5	4,000	3,966	0,963	10,925 0,000

* Discordo totalmente ** Discordo parcialmente *** Sem informação
**** Concordo parcialmente ***** Concordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

ANEXO II

Tabela 6 - Assertivas do bloco II

BLOCO II – INTERPRETAÇÃO DA IPSAS 17

Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t- student p-valor
(11) Os registros da depreciação, amortização e exaustão do órgão são registrados de acordo com o princípio da competência.	2 1,70%	7 5,90%	18 15,10%	23 19,30%	69 58,00%	119 100%	1	5	5	4,261	1,028	13,364 0,000
(12) O órgão está evidenciando o custo de item do imobilizado como ativo, de acordo o que determinam os procedimentos conceituados na	3 2,50%	11 9,20%	33 27,70%	35 29,40%	37 31,10%	119 100%	1	5	4	3,773	1,069	7,888 0,000
(13) No órgão, a interpretação da IPSAS 17 permitiu uma aproximação de conceitos entre a contabilidade pública e a societária, o que proporcionou uma melhoria na evidência patrimonial.	3 2,50%	6 5,00%	29 24,40%	36 30,30%	45 37,80%	119 100%	1	5	4	3,958	1,028	10,162 0,000
(14) A interpretação e adequação da IPSAS 17 proporcionaram a utilização de procedimentos de depreciação e reavaliação para uma melhor evidência do patrimônio	3 2,50%	8 6,70%	29 24,40%	28 23,50%	51 42,90%	119 100%	1	5	4	4,975	1,085	9,800 0,000

* Discordo totalmente ** Discordo parcialmente *** Sem informação
**** Concordo parcialmente ***** Concordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

ANEXO III

Tabela 8 - Assertivas do bloco III

BLOCO III – CUSTO E BENEFÍCIO DA IMPLANTAÇÃO DA IPSAS 17

Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t- student p-valor
(11) Com a adoção da IPSAS 17 no órgão público, houve aumento dos benefícios do uso das informações patrimoniais.	1	10	39	40	29	119	1	5	4	3,723	0,956	8,246 0,000
	0,80%	8,40%	32,80%	33,60%	24,40%	100%						
(12) A aplicação da IPSAS 17 traz maiores benefícios do que os custos envolvidos na implantação.	1	4	55	32	27	119	1	5	3	3,672	0,893	8,207 0,000
	0,80%	3,40%	46,20%	26,90%	22,70%	100%						
(13) Com a adoção da IPSAS 17 no órgão público, o custo de aplicação diminui ao longo do tempo.	1	5	70	20	23	119	1	5	3	3,496	0,881	6,134 0,000
	0,80%	4,20%	58,80%	16,80%	19,30%	100%						

* Discordo totalmente ** Discordo parcialmente *** Sem informação
**** Concordo parcialmente ***** Concordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

ANEXO IV

Tabela 10 - Assertivas do bloco IV

BLOCO IV – RESPONSABILIDADE EDUCATIVA

Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio Padrão	t- student p-valor
(11) A capacitação para a aplicação da IPSAS 17 no órgão é realizada pelas universidades.	48 40,30 %	14 11,80 %	42 35,30%	12 10,10 %	3 2,50%	119 100%	1	5	2	2,227	1,160	-7,268 0,000
(12) A capacitação para a aplicação da IPSAS 17 no órgão é fornecida pelo conselho de classe da profissão contábil.	49 41,20 %	16 13,40 %	35 29,40%	16 13,40 %	3 2,50%	119 100%	1	5	2	2,227	1,196	-7,050 0,000
(13) A capacitação para a aplicação da IPSAS 17 é realizada por meio de esforço do próprio órgão.	19 16,00 %	9 7,60 %	22 18,50%	38 31,90 %	31 26,10%	119 100%	1	5	4	3,445	1,375	3,531 0,000
(14) A capacitação para a aplicação da IPSAS 17 no órgão é realizada pela STN.	18 15,10 %	12 10,10 %	30 25,20%	32 26,90 %	27 22,70%	119 100%	1	5	3	3,319	1,340	2,600 0,011
(15) A capacitação para a aplicação da IPSAS 17 é fornecida pelos profissionais da área de contabilidade.	11 9,20%	10 8,40 %	36 30,30%	35 29,40 %	27 22,70%	119 100%	1	5	4	3,479	1,199	4,357 0,000

* Discordo totalmente ** Discordo parcialmente *** Sem informação
**** Concordo parcialmente ***** Concordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

ANEXO V

Tabela12 - Assertivas do bloco V

BLOCO V – ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO

Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Total	Mínimo	Máximo	Media	Média	Desvi	t- student
					*		o	o	na	a	o	t
											Padrão	P-
(11) A prática de registro por orçamento executado por mais de 40 anos no setor público refletiu em hábitos no órgão que...	7 5,90%	12 10,10 %	24 20,20 %	40 33,60 %	36 30,30 %	119 100 %	1	5	4	3,72 3	1,171	6,731 0,000
(12) No órgão, existe relutância para os registros contábeis adequados de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado,...	23 19,30 %	18 15,10 %	26 21,80 %	41 34,50 %	11 9,20% %	119 100 %	1	5	3	2,99 2	1,285	-0,071 0,943
(13) No órgão, existe dificuldade de adaptação e implementação da IPSAS 17, devido à necessidade de capacitação profissional.	12 10,10 %	14 11,80 %	19 16,00 %	38 32,80 %	35 29,40 %	119 100 %	1	5	4	3,59 7	1,297	5,016 0,000

* Discordo totalmente ** Discordo parcialmente *** Sem informação
**** Concordo parcialmente ***** Concordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.