

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
MESTRADO EM CONTABILIDADE  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

PROCESSO DE MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO SOB A ÓTICA DOS ÓRGÃOS EXECUTORES E FISCALIZADORES DO  
ESTADO DO PARANÁ

SANDI KUTIANSKI

CURITIBA  
2015

SANDI KUTIANSKI

PROCESSO DE MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO SOB A ÓTICA DOS ÓRGÃOS EXECUTORES E FISCALIZADORES DO  
ESTADO DO PARANÁ

CURITIBA  
2015

SANDI KUTIANSKI

PROCESSO DE MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO SOB A ÓTICA DOS ÓRGÃOS EXECUTORES E FISCALIZADORES DO  
ESTADO DO PARANÁ

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dr. Jorge Eduardo Scarpin.

CURITIBA  
2015

**“PROCESSO DE MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO SOB A ÓTICA DOS ÓRGÃOS EXECUTORES E FISCALIZADORES DO ESTADO DO PARANÁ”**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

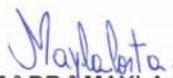


**PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO**  
**COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM**  
**CONTABILIDADE**

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



**PROF. DR. JORGE EDUARDO SCARPIN**  
**PRESIDENTE**



**PROF.ª DR.ª MAYLA CRISTINA COSTA**  
**MEMBRO**



**PROF.ª DR.ª PATRÍCIA SIQUEIRA VARELA**  
**MEMBRO**

## Dedicatória

À minha esposa Simone, pelo amor, companheirismo, ajuda e apoio incondicional.

Aos meus pais, Augusto e Osvalda, pela vida e exemplo de dedicação.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pela oportunidade de ter sido aprovado no Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná e pela graça de poder estar concluindo este período de estudo.

Agradeço à minha esposa Simone Aparecida Andrade Kutianski pela ajuda, amor e companheirismo dados durante a realização do mestrado.

Agradeço aos meus pais pelo exemplo de dedicação e pelo esforço em fazer de mim o homem que sou.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin, pelas conversas, pelos ensinamentos, liberdade e confiança dados no presente estudo, além da amizade e compreensão em momentos difíceis.

Agradeço às Professoras Mayla Cristina Costa e Patrícia Siqueira Varela por aceitarem o convite para participar das bancas de qualificação e defesa, e pelas críticas, comentários e sugestões que sem dúvida muito contribuíram para enriquecer este trabalho.

Agradeço aos professores do Programa de Mestrado em Contabilidade, pelas contribuições durante a realização do curso, que foram de grande valia para meu crescimento acadêmico e profissional.

Agradeço aos funcionários Márcio e Camila, pela excelência no atendimento sempre dados por eles.

Agradeço aos colegas do Mestrado, pelo companheirismo e incentivos que contribuíram para meu desempenho acadêmico e pessoal.

Agradeço aos Auditores do Tribunal de Contas do Paraná e aos Contadores dos Poderes Executivos Municipais do Estado do Paraná por aceitarem participar do processo de entrevista realizado nesse estudo.

Enfim, agradeço a todas as pessoas que de alguma forma participaram e contribuíram para essa conquista, ajudando-me a tornar-se uma pessoa melhor. A todos, meu eterno muito obrigado.

## RESUMO

*Kutianski, S. (2015). **Processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do Estado do Paraná.** Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba.*

Este estudo teve como objetivo analisar as ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos Poderes Executivos Municipais Paranaenses no processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público paranaense, tendo como base de análise as ações praticadas por esses atores entre os anos de 2008 a 2014. O estudo foi realizado em duas etapas, sendo uma de caráter qualitativa e outra quantitativa. A etapa qualitativa foi realizada por meio de pesquisa documental junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pela realização de entrevistas com alguns analistas de controle externo desta entidade. A etapa quantitativa foi realizada com a aplicação de questionário junto aos contadores das prefeituras paranaenses. Tendo por base de análise a teoria institucional, em sua vertente sociológica, buscamos também identificar e analisar a influência de mecanismos de pressões isomórficas existentes nesse processo de convergência. De forma analítica, organizaram-se as evidências do processo de convergência contábil sendo influenciado por pressões coercitivas (regulativo), normativas e miméticas (cultural-cognitivas), baseado principalmente nos estudos de DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2008). Entre as principais descobertas deste estudo, destacam-se as ações adotadas pelo Tribunal de Contas, tais como a reformulação do sistema captador de dados (SIM-AM), a realização de treinamentos internos e externos objetivando com isso disseminar os assuntos relacionados ao processo de convergência e ainda a produção de uma série de documentos que de certa forma também contribuíram com o processo de mudança. No que diz respeito à aplicação da contabilidade por competência, quando analisado o nível de adequação dos municípios, identificou-se que tanto o registro de receita quanto o da despesa necessitam de maiores esforços a fim de estarem plenamente institucionalizados. Conclusão semelhante foi obtida quando da análise dos registros dos bens públicos, bem como do reconhecimento e mensuração das variações desses bens. Foi possível constatar a existência de um nível elevado de alinhamento entre os sistemas contábeis municipais e o novo plano de contas (PCASP). Outra constatação positiva obtida foi com referência à elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, cujos dados demonstraram que muitos profissionais já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e elaboração dessas novas demonstrações. Teoricamente este estudo contribui com a literatura em relação aos mecanismos de pressão contextual presente nos trabalhos de DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2008). Esta contribuição se dá, principalmente, em virtude de identificarmos várias evidências que demonstram a presença dos mecanismos de isomorfismo no processo de convergência. Dentre as três formas de isomorfismo, os mecanismos coercitivo e normativo possuem forte presença no processo de mudança aqui estudado.

**Palavras-Chave:** Convergência Contábil, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Isomorfismo, Nova Sociologia Institucional.

## ABSTRACT

*Kutianski, S. (2015) Accounting change process applied to the public sector from the perspective of executors and regulatory agencies of Paraná. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba.*

This study aimed to analyze the actions taken by the Paraná State Audit Court and the Powers Paranaenses Municipal Executives in the convergence process of the Public Sector Accounting Applied Paraná, with the analysis based on the actions taken by these actors between the years 2008-2014. The study was conducted in two stages, with a qualitative character and other quantitative. The qualitative phase was conducted through document research by the Paraná State Court of Auditors and by conducting interviews with some external control analysts this entity. The quantitative stage was performed with the application of questionnaire along the counters of the state's municipalities. Having by analysis based on institutional theory in its sociological aspect, we seek also to identify and analyze the influence of existing mechanisms of isomorphic pressures that the convergence process. Analytically, they organized themselves evidence of accounting convergence process being influenced by coercive pressures (regulative), normative and mimetic (cultural-cognitive), mainly based on studies of DiMaggio and Powell (2005) and Scott (2008). Among the key findings of this study, there are the actions taken by the Court, such as the reformulation of the pickup data system (SIM-AM), conducting internal and external training aiming to promote issues related to the process of convergence and also the production of a series of documents which somehow have also contributed to the process of change. Regarding the application of accounting on an accrual basis when analyzing the adequacy of municipalities, it was found that both the revenue record as the expense require greater efforts in order to be fully institutionalized. A similar conclusion was reached when analyzing the records of public property, as well as the recognition and measurement of changes of such property. It was found that there is a high level of alignment between municipal accounting systems and the new accounting plan (PCASP). Another positive finding was obtained with reference to the preparation of financial statements Applied to the Public Sector - DCASP, whose data showed that many professionals have adapted the PCASP for the development and preparation of new statements. Theoretically this study contributes to the literature on the mechanisms of contextual pressure present in the work of DiMaggio and Powell (2005) and Scott (2008). This contribution is mainly due to identify various evidence demonstrating the presence of isomorphic mechanisms in the convergence process. Of the three forms of isomorphism, the coercive and regulatory mechanisms have a strong presence in the change process studied here.

**Keywords:** Accounting Convergence, Accounting Applied to the Public Sector, Isomorphism, New Institutional Sociology.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Número de analistas de acordo com a gerência respectiva.....	70
Tabela 2: Entidades Executoras Municipais .....	75
Tabela 3: Distribuição dos respondentes de acordo com a região geográfica.....	97
Tabela 4: Distribuição dos respondentes conforme a classificação populacional .....	97
Tabela 5: Faixa Etária e Nível de formação dos respondentes .....	98
Tabela 6: Distribuição dos respondentes por tempo no cargo.....	99
Tabela 7: Variáveis relacionadas às ações realizadas no processo de mudança.....	100
Tabela 8: Variáveis relacionadas às alterações nos sistemas informatizados.....	104
Tabela 9: Variáveis relacionadas à aplicação do princípio da competência.....	106
Tabela 10: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e a região geográfica .....	108
Tabela 11: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o porte dos municípios .....	109
Tabela 12: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o tempo de atuação na função.....	110
Tabela 13: Variáveis relacionadas ao reconhecimento e evidenciação do patrimônio público .....	112
Tabela 14: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e a região geográfica.....	114
Tabela 15: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o porte das entidades.....	115
Tabela 16: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o tempo de atuação na função .....	116
Tabela 17: Variáveis relacionadas ao PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis .....	117

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Pilares Institucionais.....	30
Quadro 2: Mecanismos de Isomorfismo .....	39
Quadro 3: Estudos anteriores sobre Nova Sociologia Institucional .....	40
Quadro 4: Principais características da nova gestão pública.....	47
Quadro 5: Relação das IPSAS.....	51
Quadro 6: Relação das NBCASP .....	56
Quadro 7: Graus de competência.....	60
Quadro 8: Categorização da pesquisa quanto à abordagem.....	68
Quadro 9: Atores envolvidos no processo de convergência. ....	132

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Mecanismos de Isomorfismo .....	35
Figura 2: Estrutura e organização do IPSASB .....	50
Figura 3: Fluxo da convergência.....	58
Figura 4: Exemplo de Código - software Atlas/TI.....	73
Figura 5: Principais Mudanças na Contabilidade e o Papel do TCE .....	83
Figura 6: Ações adotadas pelo TCE no processo de mudança.....	84
Figura 7: Alterações nos Sistemas Informatizados.....	88
Figura 8: Contabilidade Patrimonial e Evidenciação do Patrimônio Público .....	90
Figura 9: PCASP, DCASP e Integridade dos Sistemas Contábeis.....	92
Figura 10: Regiões Geográficas Paranaenses.....	96
Figura 11: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e a região geográfica.....	108
Figura 12: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o tempo de atuação na função.....	110
Figura 13: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e a região geográfica.....	114
Figura 14: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o porte das entidades .....	115
Figura 15: Modelo de Implementação do processo de convergência .....	133

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Dificuldades apontadas no processo de mudança.....	102
Gráfico 2: Ano inicial de execução das ações alinhadas ao processo de mudança contábil .....	103

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ANACOR	Análise de Correspondência
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DCM	Diretoria de Contas Municipais
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IASB	International Accounting Standard Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	Internacional Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFRS Foundation	International Financial Reporting Standards Foundation
IPSAS	Internacional Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NEI	Nova Economia Institucional
NPM	New Public Management
NSI	Nova Sociologia Institucional
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
SIM – AM	Sistema de Informação Municipal – Acompanhamento Mensal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPSS	Statistical Package for the Social Science

STN

Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – PR

Tribunal de Contas do Estado do Paraná

VEI

Velha Economia Institucional

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	18
<b>1.1. PROBLEMA DE PESQUISA</b> .....	20
<b>1.2. OBJETIVOS DA PESQUISA</b> .....	22
1.2.1. Objetivo Geral .....	22
1.2.2. Objetivos Específicos.....	22
<b>1.3. JUSTIFICATIVAS TEÓRICA E PRÁTICA</b> .....	22
<b>1.4. DELIMITAÇÃO DO ESTUDO</b> .....	24
<b>1.5. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO</b> .....	25
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO</b> .....	26
<b>2.1. TEORIA INSTITUCIONAL</b> .....	26
2.1.1. Definição de ambiente institucional e técnico .....	27
2.1.2. Conceitos de Instituição, legitimidade e institucionalização .....	28
2.1.3. Pilares da Teoria Institucional .....	29
<b>2.2. NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL - NSI</b> .....	31
2.2.1. Mecanismos de mudanças isomórficas institucional .....	34
2.2.2. Estudos anteriores sobre a NSI e o isomorfismo institucional .....	39
<b>2.3. CONTABILIDADE PÚBLICA E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA</b> .....	46
2.3.1. New Public Management - NPM.....	46
2.3.2. International Public Sector Accounting Standards – IPSAS .....	47
2.3.3. O processo de adoção das IPSAS no Mundo. ....	52
2.3.4. O Processo de Convergência no Brasil.....	54
<b>2.4. PRINCIPAIS MUDANÇAS OCORRIDAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO</b> .....	59
2.4.1. Aplicação integral dos Princípios de Contabilidade no setor Público .....	59
2.4.2. Evidenciação das variações ocorridas no patrimônio público.....	61
2.4.3. Adoção do plano de contas único.....	62
2.4.4. Alteração nas Demonstrações contábeis .....	64
2.4.5. Adoção do Sistema de custos no setor público.....	66
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	67
<b>3.1. DELINEAMENTO GERAL DA PESQUISA</b> .....	67
<b>3.2. EXECUÇÃO DAS ETAPAS DE PESQUISA</b> .....	69
3.2.1. Etapa Qualitativa .....	69

3.2.1.1.	População e amostra da etapa qualitativa .....	69
3.2.1.2.	Procedimentos adotados para realização da etapa qualitativa.....	70
3.2.1.3.	Tratamento e Análise dos dados .....	72
3.2.2.	Etapa Quantitativa .....	74
3.2.2.1.	População e amostra da etapa quantitativa .....	74
3.2.2.2.	Procedimentos adotados para realização da etapa quantitativa .....	75
3.2.2.3.	Tratamento e Análise dos dados .....	77
3.2.3.	Comparações das etapas da pesquisa.....	80
<b>3.3.</b>	<b>LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....</b>	<b>80</b>
<b>4.</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>81</b>
<b>4.1.</b>	<b>PROCESSO DE MUDANÇA SOB A ÓTICA DOS FISCALIZADORES.....</b>	<b>81</b>
4.1.1.	Categoria: principais mudanças na contabilidade e o papel do TCE-PR.....	81
4.1.2.	Categoria: ações adotadas pelo TCE-PR no processo de mudança.....	84
4.1.3.	Categoria: alterações nos sistemas informatizados .....	87
4.1.4.	Categoria: contabilidade patrimonial e evidenciação do patrimônio público.....	89
4.1.5.	Categoria: PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis.....	92
<b>4.2.</b>	<b>PROCESSO DE MUDANÇA SOB A ÓTICA DOS EXECUTORES .....</b>	<b>95</b>
4.2.1.	Perfil dos respondentes.....	95
4.2.2.	Ações realizadas no processo de mudança.....	99
4.2.3.	Alterações nos sistemas informatizados.....	104
4.2.4.	Aplicação da contabilidade patrimonial.....	105
4.2.5.	Reconhecimento e evidenciação do patrimônio público .....	111
4.2.6.	PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis.....	116
<b>4.3.</b>	<b>ANÁLISE DOS MECANISMOS DE PRESSÕES CONTEXTUAIS ISOMÓRFICAS PRESENTES NO PROCESSO MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>119</b>
4.3.1.	Pressão Coercitiva .....	119
4.3.2.	Pressão Normativa.....	122
4.3.3.	Pressão Mimética .....	125
<b>5.</b>	<b>DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>127</b>
<b>6.</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>134</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>138</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>150</b>
	ANEXO I – Termo de Solicitação para Realização de Pesquisa na Diretoria de Contas Municipais do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.....	150

ANEXO II – Carta de Apresentação aos Contadores dos Poderes Executivos Municipais Paranaenses .....	151
APÊNDICES.....	152
APÊNDICE A: Roteiro de Entrevista Aplicado aos Auditores do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.....	152
APÊNDICE B - Questionário Aplicado aos Contadores dos Poderes Executivos dos Municípios do Estado do Paraná .....	156

## 1. INTRODUÇÃO

Diante das inúmeras discussões realizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a participação da sociedade organizada e de diversos outros atores, a contabilidade pública brasileira vem passando por mudanças significativas, saindo do enfoque puramente orçamentário e voltando-se para a chamada teoria contábil (Macêdo et al., 2010). Pode-se dizer que as transformações pelas quais passa a contabilidade aplicada ao setor público têm por objetivo possibilitar que seja demonstrado de forma efetiva as variações ocorridas no patrimônio das entidades inseridas no seu campo de aplicação.

Atualmente, o Brasil vive um momento histórico na contabilidade, motivada, principalmente, pela busca da convergência aos padrões internacionais. A conjuntura econômica, interna e externa, tem demandado esforços das organizações contábeis nacionais para adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente (MCASP, 2012).

No setor privado, a edição das Leis n.º 11.638/07 e 11.941/09, alteraram dispositivos da Lei n.º 6.404/76 das Sociedades por Ações, para incorporar procedimentos e regras contábeis contidas nas normas internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standard - IFRS), emanadas pelo International Accounting Standard Board - IASB, conselho independente inserido dentro do International Financial Reporting Standards Foundation - IFRS Foundation.

Ainda, no âmbito privado, visando ao alinhamento das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, em 2005, foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. O CPC criado pela Resolução CFC n.º. 1.055 de setembro de 2005 – tem por objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade com a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (p. 3)

No setor público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como órgão regulador dos procedimentos contábeis e membro da International Federation of Accountants - IFAC, criou, em 2004, um grupo de trabalho para estudar as International Public Sector Accounting Standards - IPSAS, no intuito de fundamentar a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

(NBCASP). O trabalho do grupo culminou com a publicação da Resolução CFC n.º 1.111/07, que aproxima a aplicação dos Princípios de Contabilidade para o setor público, e no final do ano de 2008, com a publicação das primeiras NBCASP, que trouxeram a inovação por serem os primeiros instrumentos normativos de contabilidade pública elaborados por um órgão de classe contábil (Xavier Junior, 2011).

Também em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184 reforçando a intenção de convergir a contabilidade pública do Brasil para os padrões da IFAC, sendo delegada para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade de elaborar e divulgar os manuais e plano de contas do Setor Público alinhados com as normas do CFC. As discussões e deliberações de grupos técnicos, criados pela STN, permitiram a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), contribuindo operacionalmente para a adoção dos novos padrões contábeis.

A adoção desses novos padrões tende a levar a contabilidade a evidenciar da forma mais apropriada as variações ocorridas no patrimônio Público, deixando os procedimentos realizados por esta mais próximos do padrão exigido pela teoria contábil. Para Zarth (2010), a adoção das novas regras contribuirá com melhorias na informação financeira e na gestão dos gastos públicos, permitindo o controle do patrimônio da entidade pública, assim como melhor governança e transparência. De forma geral, pode-se dizer que o “Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” visa resgatar a Contabilidade como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio público (Feijó & Bugarim, 2008, p. 80).

No que diz respeito ao estudo de temas relacionado às mudanças institucionais, tal como a que vem ocorrendo na contabilidade pública, a teoria institucional tem se destacado e vem sendo utilizada por diversos autores em suas pesquisas, justificada principalmente por oferecer uma abordagem diferenciada para os estudos relacionados a processo de mudanças, sejam elas de caráter contábil ou não.

A teoria institucional, em sua abordagem sociológica, baseia-se na premissa de que as organizações respondem às pressões de seus ambientes institucionais e buscam estruturas e/ou procedimentos que são socialmente aceitos como sendo a escolha apropriada para a organização (Carpenter & Feroz, 2001). Com isso as organizações tendem a se parecerem umas com as outras, fenômeno definido como

isomorfismo (Dimaggio & Powell, 2005)

O processo de mudança na contabilidade aplicada ao setor público vem sendo conduzido por diversos atores, sejam eles entidades executoras das práticas contábeis ou entidades fiscalizadoras dessas regras. Dessa forma, além das entidades anteriormente citadas, STN e CFC, que estão contribuindo com o processo de convergência muitas vezes no aspecto normativo, outras entidades brasileiras estão trabalhando no sentido de que as regras editadas nas diversas leis, normas e manuais, sejam efetivamente aplicadas na prática pelas entidades públicas. Entre essas entidades estão as instituições de controle externo, tais como os Tribunais de Contas. Exemplo disso é o fato de o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, desde o ano de 2013, estar solicitando que seus jurisdicionados iniciem a adoção das novas práticas contábeis.

Sendo assim, esta dissertação tem como proposta o estudo das principais ações adotadas no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público, ocorrido na esfera municipal do estado do Paraná, sob a ótica de dois atores: órgãos executores, poderes executivos municipais, e órgão fiscalizador, Tribunal de contas do Estado do Paraná. Além disso, utilizamos neste estudo os conceitos relacionados ao isomorfismo institucional, propostos pela teoria institucional em sua abordagem sociológica, no intuito de identificar a existência e a influência de mecanismos de pressões isomórficas nas ações adotadas por esses dois atores, bem como no nível atual de convergência contábil dos poderes executivos municipais paranaenses.

### **1.1. PROBLEMA DE PESQUISA**

O setor público brasileiro tem uma vasta experiência no que diz respeito ao aperfeiçoamento em seus instrumentos de gestão das contas públicas, iniciando-se com a edição da Lei n.º 4.320, em 1964, passando pela implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e mais recentemente pela edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), publicadas em 2008, e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), publicado em 2009.

Feijó (2013) relata que tendo como referência o modelo conceitual internacionalmente estabelecido, em cumprimento a legislação, Portaria MF nº 184/200 e Decreto nº 6.976/2006, e seguindo as diretrizes estabelecidas de

desenvolvimento conceitual e convergência com as normas internacionais de contabilidade, a STN editou, em 2009, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP.

Inicialmente, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009 e a Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009, estabeleciam que o manual, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, era válido para o exercício de 2010 de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.

Os prazos previamente estabelecidos foram sendo prorrogados ao longo dos anos, sendo que em 21 de dezembro de 2012, a STN publicou a Portaria nº 753, estabelecendo novos prazos para a implementação obrigatória do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), ficando estabelecido que até o término do exercício de 2014 a União, os Estados, DF e os Municípios deveriam implementar os novos modelos.

No intuito de dar início à implementação das novas práticas contábeis, as instituições públicas municipais paranaenses, seja a entidade responsável pelo controle externo, Tribunal de Contas do Estado, ou as entidades inseridas no âmbito interno, adotaram ao longo dos anos, diversas medidas visando iniciar a aplicação das novas práticas contábeis já no exercício de 2013, de forma a atender aos prazos estabelecidos anteriormente à edição da portaria nº 753/2012.

Nesse sentido, com o apoio do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, as entidades municipais do estado foram umas das primeiras a iniciarem a utilização da nova sistemática aplicável ao setor público brasileiro. Esse processo de mudança exigiu e está exigindo, que sejam adotadas tanto pelo Tribunal de Contas quanto pelas entidades operadoras da contabilidade pública, uma série de alterações, sejam elas técnicas, tecnológicas, culturais e até mesmo organizacionais.

Assim, considerando o processo de mudança pela qual a contabilidade pública brasileira vem passando, torna-se oportuno identificar e registrar, sob a ótica dos agentes que estão efetivamente inseridos nesse processo, quais foram as ações realizadas, bem como as que ainda serão implementadas, no sentido de promover o alinhamento da contabilidade pública paranaense ao modelo estabelecido pelas NBCASP e pelo MCASP e conseqüentemente com as normas internacionais de contabilidade.

Assim, tendo em vista que, em 2013 no estado do Paraná, foram

implementadas as primeiras ações no intuito de implementar as novas práticas contábeis, este estudo intenta responder o seguinte questionamento: **Como está ocorrendo o processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do estado do Paraná?**

## **1.2. OBJETIVOS DA PESQUISA**

### **1.2.1. Objetivo Geral**

O objetivo geral deste estudo é analisar as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos poderes executivos municipais paranaenses no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público.

### **1.2.2. Objetivos Específicos**

O objetivo geral pode ser subdividido nos seguintes objetivos específicos:

- a) Levantar as ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Paraná, no intuito de promover o alinhamento da contabilidade pública municipal paranaense ao novo modelo contábil.
- b) Analisar o processo de convergência da velha para a nova contabilidade pública municipal dentro do Tribunal de Contas do Paraná.
- c) Levantar as ações adotadas pelo poderes executivos municipais paranaenses, no intuito de promover o alinhamento da sua contabilidade ao novo modelo contábil.
- d) Analisar o processo de convergência da velha para a nova contabilidade pública dentro dos poderes executivos municipais.
- e) Identificar e analisar a influência de mecanismos de pressões isomórficas existentes no processo de convergência da contabilidade pública municipal paranaense.

## **1.3. JUSTIFICATIVAS TEÓRICA E PRÁTICA**

Para Richardson (2012) nesta etapa do estudo explicitam-se os motivos de ordem teórica e prática que justificam a pesquisa.

A contabilidade pública no Brasil, anteriormente ao início do processo de alinhamento às normas internacionais, era regulamentada, principalmente, pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” (BRASIL, 1964). Durante muito tempo, na aplicação da lei (ainda vigente), a maioria dos profissionais de contabilidade manteve o foco na execução orçamentária, deixando os aspectos patrimoniais muitas vezes sem registro.

Campos (2014) expõe que “historicamente o objeto da contabilidade pública, no Brasil, tem sido o orçamento público. Os atos e fatos eram examinados e registrados sob a perspectiva do fluxo financeiro, visando quase que exclusivamente atender o equilíbrio entre recursos recebidos e despendidos no ano corrente” (p. 25).

O fato de o controle orçamentário ter se destacado em relação aos aspectos contábeis está ligado, muito provavelmente, ao maior destaque que a própria Lei nº 4.320/1964 dá aos aspectos orçamentários, bem como a algumas interpretações equivocadas realizadas por profissionais da área contábil.

Entretanto, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública e que seus demonstrativos devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público (Resolução CFC Nº. 1.111/07).

Campos (2014) relata que desde o ano de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade editou as NBCASP, alinhadas aos padrões internacionais de contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a descrição dos procedimentos decorrentes das novas normas por meio do MCASP, a adoção dessa “nova” contabilidade pública vem preocupando muitos profissionais que atuam nessa área da contabilidade.

Assim, no intuito de cumprir com o estabelecido nos novos normativos, bem como dar início ao processo de convergência contábil, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, juntamente com os profissionais contábeis da esfera municipal do estado, adotaram em 2013 e ainda vem adotando medidas para que as novas práticas contábeis sejam efetivamente colocadas em funcionamento.

Nesse sentido, o presente estudo torna-se oportuno e pode ser justificado, primeiro, pelo momento histórico pelo qual passa a Contabilidade Pública. A

contabilidade aplicada ao setor público foi realizada por muito tempo, tendo como base a execução do orçamento público, sendo que a partir da adoção do plano de contas único e dos registros de procedimentos contábeis visando à evidenciação do patrimônio, temos um início de mudança de cultura. Dessa forma, registrar as ações realizadas, tanto pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná quanto pelos Poderes Executivos Municipais, no intuito de promover o alinhamento da contabilidade pública paranaense ao novo modelo contábil, tornam-se relevantes.

Uma segunda justificativa para este estudo é o fato de que com o levantamento das ações realizadas, tanto pelo Tribunal de Contas quanto pelos Poderes Executivos, poderíamos identificar ações que ainda deverão ser adotadas na busca desse alinhamento, sendo que essas informações podem subsidiar planejamentos futuros.

Outra questão que justifica a realização do trabalho é o fato de que o processo de mudança que está ocorrendo no Estado do Paraná também deverá ser implementado em outros estados da Federação Brasileira. Sendo assim, saber as ações que foram adotadas no Paraná, pode ser útil para as entidades que também estão passando pelo mesmo processo.

Teoricamente este trabalho contribui com os estudos organizacionais especialmente porque busca responder a algumas agendas propostas por teóricos da teoria institucional. Especificamente a pesquisa busca identificar e analisar a influência de mecanismos de pressões isomórficas, propostos pela vertente da nova sociologia institucional, no processo de convergência da contabilidade pública municipal paranaense.

#### **1.4. DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

De modo a estabelecer limites para a investigação e melhorar o entendimento sobre o assunto e o período que abrange este estudo, expõe-se o seguinte delineamento da pesquisa.

O presente trabalho se propõe a estudar o processo de mudança que está ocorrendo na contabilidade aplicada ao setor público, para tanto optou-se por analisar as ações adotadas pelas entidades municipais paranaenses envolvidas na execução e fiscalização das rotinas contábeis do setor público municipal.

Com relação às entidades executoras, optamos por verificar as ações

adotadas pelas prefeituras municipais do estado (poderes executivos municipais), motivado por serem estas as entidades que realizam um maior volume de transações sujeitas às mudanças que estão ocorrendo.

Com relação as entidades fiscalizadoras, optou-se por verificar as ações adotados pelo Tribunal de Contas do Paraná, pelo motivo de que este foi também um dos agentes que contribuiu para que o processo de mudança fosse iniciado.

A execução da nova sistemática contábil no Paraná foi iniciada no ano de 2013, entretanto, para que fosse possível iniciá-la nessa data, várias medidas tiveram que ser tomadas ao longo dos últimos anos, tanto pelo Tribunal de Contas quanto pelas Prefeituras. Sendo assim, partindo de que em 2008, com a edição das NBCASP pelo CFC, têm-se as primeiras ações alinhadas ao processo de convergência, o presente estudo analisa as ações realizadas por esses agentes tendo como base o período de 2008 a 2014.

## **1.5. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO**

Esta dissertação está estruturada em seis capítulos. O primeiro, introdução, apresenta o panorama geral do que se pretende tratar, contando com subitens para organizar as ideias. Dentre eles, se destacam o problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa teórica e prática, bem como a delimitação do estudo.

Num segundo momento, apresenta-se o quadro teórico de referência, que permite ao leitor obter um aprofundamento das bases teóricas que são utilizadas na construção da dissertação.

No terceiro capítulo, é descrito a metodologia utilizada. O quarto tem a apresentação e análise dos dados. É nele que se desdobram as categorias analíticas desta pesquisa bem como um aprofundamento da situação pesquisada.

O penúltimo capítulo traz as discussões dos resultados obtidos e o sexto organiza de forma sistematizada as conclusões e recomendações deste estudo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O presente capítulo foi construído a fim de apresentar os fundamentos teóricos e conceituais desta pesquisa, para tanto organizamos a apresentação dos textos em quatro tópicos. A teoria que sustenta este estudo é a teoria institucional, especificamente na sua vertente sociológica. Desta forma, o primeiro e o segundo tópico são reservados para tratar de alguns elementos centrais desta teoria, incluindo os conceitos de ambiente institucional, instituição, institucionalização e legitimidade. Na sequência, é tratado a respeito dos pilares e das vertentes da teoria institucional, com destaque para a vertente da nova sociologia institucional. Finalizando os primeiros tópicos são apresentados os mecanismos de mudanças isomórficas presentes na vertente da nova sociologia institucional, bem como estudos anteriores a respeito desse assunto.

No tópico seguinte, é realizado uma pesquisa na literatura sobre o tema convergência às normas internacionais de Contabilidade, abordam-se aspectos relacionados aos fundamentos da nova gestão pública e ao processo da convergência contábil no Brasil e no mundo. Finalizando o capítulo, no último tópico, destacam-se as principais alterações ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público em decorrência do processo de mudança.

### 2.1. TEORIA INSTITUCIONAL

De acordo com Machado-da-Silva e Gonçalves (1999) a teoria institucional também denominada de institucionalismo, constitui-se:

No resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações. (p. 218)

Para Barbosa Neto e Colauto (2010), a teoria institucional “proporciona importantes contribuições para a gestão das entidades, uma vez que um empreendimento resulta não somente da ação humana, projetada e planejada, mas também de suas interações no contexto organizacional, cultural e político” (p. 64).

Fachin e Mendonça (2003) destacam que seu objetivo é explicar os fenômenos organizacionais por meio do entendimento do como e do por que as estruturas e processos organizacionais tornam-se instituídos, e quais as suas

consequências nos resultados planejados para as organizações.

Machado-da-Silva e Fonseca (1993) argumentam que não apenas questões técnicas e financeiras afetam as organizações, mas também fatores normativos e de legitimidade, admitindo e considerando uma dimensão simbólica na vida organizacional. Scott (2005, p. 460) citado por Godri (2012) destaca também a forma e as prerrogativas dos estudos embasados na teoria institucional:

A teoria institucional atende aos mais profundos e mais resilientes aspectos da vida social. Ela considera os processos pelos quais estruturas, incluindo esquemas, regras, normas e rotinas se tornam estabilizadas como diretrizes impositivas para o comportamento social. Ela investiga como estes elementos são criados, difundidos, adotados e adaptados no tempo e espaço; e como eles declinam e caem em desuso. Embora o tema ostensivo é a estabilidade e a ordem social, estudantes de instituições precisam investigar não apenas o consenso e a conformidade, mas o conflito e as mudanças nas estruturas sociais. (p. 23)

Pode-se dizer que de modo geral, a preocupação da Teoria Institucional está na interdependência entre a organização e o ambiente em que ela está inserida. Scott (2008) aborda que um dos principais diferenciais da teoria institucional é a compreensão de que as organizações estão imersas dentro de um ambiente institucional e técnico, de forma que elas não precisam apenas de recursos para sobreviver, mas também de legitimidade social.

#### 2.1.1. Definição de ambiente institucional e técnico

A Teoria Institucional permite analisar a organização e a sua relação com o ambiente, considerando, como mostra Daft (1999), que uma organização funciona bem caso seja considerada pelo ambiente maior como tendo o direito legítimo de existir.

De forma analítica, Scott e Meyer (1991) classificam o ambiente como técnico e institucional. Para os autores o ambiente técnico é caracterizado pela dinâmica de produção e troca de produtos e serviços, enquanto o ambiente institucional se caracteriza pela criação de regras e normas que as organizações procuram conformar-se, se quiserem receber suporte social e legitimidade (Scott & Meyer, 1991).

Fonseca e Machado-Da-Silva (2002) tratam da seguinte maneira a respeito do ambiente:

Na teoria institucional ele (o ambiente) surge como instância que se infiltra no cotidiano organizacional. (...) Ele é representado como setor social, ou campo externo detentor de organizações que oferecem produtos e serviços semelhantes, e de organizações que estipulam regras de funcionamento e de obtenção da legitimidade contextual. (p. 67)

Nos ambientes técnicos manifesta-se o controle da produção sobre a organização e nos ambientes institucionais as organizações são recompensadas por estabelecer estruturas e processos corretos, não pela quantidade e qualidade de seus produtos e/ou serviços. A presença de um conjunto de elementos não exclui a presença do outro tipo, assim, é mais conveniente ver as distinções como dimensões nas quais variam os ambientes e não como estados dicotômicos (Scott, 2001).

A combinação das duas dimensões produz uma tipologia interessante de ambientes na qual algumas organizações como as de serviços públicos e os bancos são consideradas sujeitas a fortes pressões técnicas e institucionais; outras organizações, como as academias de esportes, são consideradas sujeitas a ambientes técnicos e institucionais frágeis; e organizações como as companhias de manufatura (p. ex., indústrias que atuam em ambiente competitivo) enfrentam pressões técnicas relativas, mas institucionalmente frágeis (Scott, 2001).

### 2.1.2. Conceitos de Instituição, legitimidade e institucionalização

Dado esse contexto a respeito da teoria institucional, e antes de abordarmos as definições relacionadas aos pilares da Teoria Institucional, torna-se oportuno darmos destaque aos conceitos de instituição, legitimidade e institucionalização.

No que diz respeito à definição de instituições, Scott (2008) as trata como sendo uma composição de elementos regulativos, normativos e culturais-cognitivos que, junto com atividades associadas, provêm estabilidade e significado para a vida social. De acordo com Greenwood et al. (2008, p.4), citado por Leonel Junior (2011), instituições são “aqueles comportamentos sociais repetitivos que são, em maior ou menor grau, tomados como verdadeiros, sustentados por sistemas normativos e estruturas cognitivas que fornecem significados para as trocas sociais e assim habilitam a auto-reprodução da ordem social” (p. 22).

Segundo Daft (1999), a visão institucional acredita que as entidades adotam estruturas e processos para agradar entidades externas e essas atividades são

aceitas como regra nas organizações. Dessa visão institucional deriva o conceito de legitimidade, ou seja, “uma organização é considerada legítima se suas ações estiverem enquadradas no sistema vigente, no ambiente de normas, valores e crenças” (Passolongo, Ichikawa & Reis, 2004, p.20). Ainda no que tange a definição de legitimidade Suchman (1995, p. 574), citado por Godri (2012), faz uma revisão bastante apurada sobre as formas que ela é entendida e propõe sua definição, segundo Suchman “Legitimidade é a percepção ou premissa generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (p. 26). Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) observam ainda que:

Legitimidade é a palavra-chave da teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições, questionamentos a respeito da adequação das práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas podem impossibilitar a reprodução dos padrões institucionalizados, acarretando a perda da sua legitimidade. (p. 29)

Já com referência a definição de institucionalização Zucker (1977, p.728), citado por Leonel Junior (2011), defendeu que ela pode ser considerada “um processo em que atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real ou uma variável-atributo, isto é, algum ponto no processo onde o significado de um ato pode ser definido como mais ou menos dado como verdadeiro nesta realidade social” (p. 25). Por sua vez Fonseca (2003) a define como sendo o processo de modificar crenças e ações em regras de conduta social.

Na visão de Scott (1995), a realidade social é uma construção baseada nas interações sociais, as quais vão produzindo ações que, caso venham a ser repetidas, vão ganhando estabilidade e sendo reforçadas como válidas, sendo esse processo chamado de institucionalização.

Finalizando, Godri (2012) destaca que “práticas institucionalizadas são, frequentemente, taken-for-granted, ou seja, atividades que são vistas como certas, como a coisa certa a se fazer. Assim são largamente aceitas e são também resistentes a mudanças” (p. 25).

### 2.1.3. Pilares da Teoria Institucional

Partindo-se do entendimento de que as instituições são compostas de

fatores normativos, regulativos e culturais-cognitivos, Scott (1995) desenvolveu um modelo para o estudo dessas instituições. Inicialmente o autor desenvolveu um enfoque analítico para o que chamou de pilares que sustentam as instituições. Posteriormente, esse enfoque foi ampliado em Scott (2001) que incorporou os mecanismos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983) conforme pode ser visto no Quadro 1.

Leonel Junior (2011) relata que os pilares formam um contínuo que vai do consciente para o inconsciente, do que é imposto legalmente ao que é dado como verdadeiro. Scott (2008) ainda destaca que cada pilar é associado com algumas dimensões como, por exemplo, bases de obediência/conformidade, bases de ordem, mecanismos, lógicas de legitimidade e outros. Estes elementos auxiliam na análise de como as instituições influenciam o comportamento social.

	<b>Regulativo</b>	<b>Normativo</b>	<b>Cultural-Cognitivo</b>
<b>Bases de Obediência</b>	Conveniência	Obrigação social	<i>Taken-for-granted</i> Entendimentos Compartilhados
<b>Bases de Ordem</b>	Regras regulativas	Expectativas vinculadas	Esquemas constitutivos
<b>Mecanismos</b>	Coercitivo	Normativo	Mimético
<b>Lógica</b>	Instrumentalidade	Adequa�o	Ortodoxia
<b>Indicadores</b>	Regras, leis, san�es	Certifica�o, confiabilidade	Crenças comuns, lógicas de a�o compartilhadas
<b>Sentimento</b>	Medo, culpa/ inocência	Vergonha / honra	Certeza / confusão
<b>Bases de Legitimidade</b>	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Compreensível, reconhecível e com suporte cultural

Quadro 1: Pilares Institucionais  
Fonte: Scott (2008)

O pilar regulativo   o aspecto mais evidente das institui es, pois se encontra ligado ao fato que as institui es constroem e regularizam o comportamento dos atores sociais (Leonel Junior, 2011). Segundo Carvalho e Vieira (1999) citado por Ignácio (2010), o pilar regulador se destaca pela ênfase nas a es de estabelecimento e controle de regras, leis e san es. Scott (2008) relata que o “pilar regulativo trata de processos regulatórios que envolvem a capacidade de estabelecer regras, inspecionar a conformidade de outros com elas, e, se necessário, manipular san es – recompensas ou puni es – com objetivo de

influenciar comportamentos futuros” (p. 52).

Godri (2012) relata que “o pilar normativo inclui normas e valores, nos quais as normas especificam como as coisas deveriam ser feitas, definindo metas e objetivos desejáveis e a forma mais apropriada para se chegar a elas, enquanto os valores contêm os padrões desejáveis de comportamento, indicando o que é certo e errado” (p. 24).

Scott (2008) afirma que “valores são compreensões do preferível ou desejável, junto com construção de padrões que podem ser comparados e avaliados” (p. 54). O autor afirma ainda que “as normas definem como as ações devem ser realizadas, indicando os meios legítimos de buscar os fins estimados” (p. 54). Nesse sentido, os sistemas normativos passam a ser vistos como imponentes limitadores do comportamento social, que capacitam e autorizam a ação social, conferindo direitos, responsabilidades, privilégios e deveres (Ignácio, 2010).

Por fim, o pilar cultural-cognitivo destaca o compartilhamento de concepções que constituem a natureza da realidade social e os esquemas por meio dos quais os significados são produzidos (Scott, 2008).

No pilar cultural-cognitivo, se reconhece que processos interpretativos internos são formados por quadros culturais externos e que os papéis sociais são desenvolvidos em contextos localizados como padrões de ação repetitivos que são gradativamente habitualizados alcançando o status de verdadeiro (Scott, 2008)

Segundo Scott (2008), cada um dos três pilares confere uma base para a legitimidade, ainda que de diferentes formas. O regulatório enfatiza a conformidade com as regras. Já a concepção normativa aponta uma base mais profunda para obter legitimidade. Os controles normativos são mais predispostos à internalização do que os controles regulativos e os incentivos para a conformidade são recompensas tanto intrínsecas e extrínsecas. A visão cultural cognitiva aponta a legitimidade advinda da adoção de um esquema de referência ou da definição de situações comuns. O modo cultural cognitivo é o mais profundo, pois se baseia nos entendimentos pré-concebidos ou tidos como certos.

## **2.2. NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL - NSI**

A Teoria Institucional tem se destacado por oferecer uma abordagem

diferenciada para os estudos pertinentes às mudanças ocorridas nas práticas contábeis. Por sua abrangência, pode ser classificada em três diferentes vertentes: Nova Economia Institucional – NEI (New Institutional Economics), Velha Economia Institucional – VEI (Old Institutional Economics) e Nova Sociologia Institucional - NSI (New Institutional Sociology) (Burns & Scapens, 2000).

O presente trabalho busca analisar o processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público, ocorrido no âmbito municipal paranaense utilizando a teoria institucional, em sua vertente sociológica como base de análise, principalmente em virtude dos conceitos do isomorfismo institucional presentes nessa vertente.

A corrente teórica que pesquisa as relações entre as entidades e o ambiente na qual elas estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural, está presente na Teoria Institucional, com fundamento nos estudos de natureza sociológica (Reis, 2008). Essa teoria seria então apresentada sobre a forma do velho e do novo institucionalismo (Scott, 1987).

Reis (2008) destaca que, “enquanto o Velho Institucionalismo aborda questões relativas à legitimação interna das relações organizacionais, o Novo Institucionalismo busca explicações sobre as formas pelas quais as organizações legitimam-se perante atores externos” (p. 31).

Dessa forma, no contexto da Nova Sociologia Institucional (NSI), as mudanças nas práticas formais institucionalizadas das entidades são analisadas sob a ótica da busca de legitimidade externa. A análise a partir dessa vertente da Teoria Institucional contribuiu com o entendimento das relações entre a estrutura organizacional da entidade e o ambiente no qual ela está inserida (Hussain & Hoque, 2002).

Segundo Moll, Burns e Major (2006), a base da investigação suportada pela NSI é a de que as estruturas e procedimentos desenvolvidos pelas entidades, incluindo as práticas contábeis, são em grande parte influenciadas por fatores externos e não tanto por critérios racionais ou técnicos, como a minimização de custos ou a eficiência.

Nessa mesma linha Ribeiro e Scapens (2006), expressam que a NSI é utilizada para realizar pesquisas em macro-instituições, ou seja, em investigações que tenham por objetivo a verificação de um processo de legitimação externa. Para Reis (2008) as pressões nas instituições, sob a ótica da NSI, ocorrem de fora para

dentro, buscando-se a adaptação da organização a pressões institucionais externas, como, por exemplo, a existência de uma nova norma contábil emitida por um órgão regulador. O autor destaca ainda que:

Ao se analisar um processo de mudança em Contabilidade Gerencial, caso haja interesse em se investigar, por exemplo, porque a organização adotou o modelo conceitual A, ao invés do modelo conceitual B ou C, a base teórica será a Nova Sociologia Institucional. A unidade de análise é a organização como um todo. No entanto, se o evento que se deseja estudar está relacionado ao processo de incorporar conceitos inovadores, buscando-se uma regularidade comportamental e o processo de institucionalização desses novos conceitos, a unidade de análise passa a ser o grupo social que utiliza esses conceitos, incorporando-os em seus hábitos e rotinas diárias, alterando a prática contábil internamente. Nesse caso a vertente da Teoria Institucional que fornece as bases para a realização de estudos dessa natureza é a Velha Economia Institucional. (p. 34)

O fenômeno pelo qual as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente é explicado mediante práticas isomórficas (Reis, 2008). Segundo DiMaggio e Powell (1991), o conceito de isomorfismo refere-se à similitude entre as características internas da organização e o ambiente organizacional.

Caldas e Wood Jr. (1999) abordam que no decorrer da existência organizacional, verifica-se uma tendência de as organizações assumirem formas e características semelhantes. DiMaggio e Powell (1991) distinguem três tipos de isomorfismo institucional, sendo eles o coercivo, o mimético e o normativo. Segundo os autores o “isomorfismo coercitivo deriva da influência política e do problema da legitimação; o isomorfismo mimético resulta das respostas padronizadas à incerteza; e o isomorfismo normativo, está associado a profissionalização” (DiMaggio & Powell, 2005, p. 77). Como isomorfismo é um assunto de interesse para o estudo que se propõe nesta dissertação, trataremos de forma mais detalhada desse tema no próximo tópico.

Simões e Rodrigues (2012) relatam que “a NSI assume que as organizações, que operam em condições ambientais similares, são sujeitas a pressões externas que refletem aquilo que se assume como sendo o comportamento adequado, incluindo a escolha e a forma como adotam as estruturas e os procedimentos internos” (p 12). Estes tenderão a refletir as regras, procedimentos, mitos e normas que prevalecem na sociedade (Dimaggio & Powell, 1991). Ao adotar os comportamentos percebidos pela sociedade como os mais adequados, as organizações procuram conferir legitimidade às suas ações. Os investigadores da contabilidade têm usado a NSI para explicar a adoção de novas ferramentas da

contabilidade como forma de responder em conformidade às pressões externas (Moll, Burns & Major, 2006).

### 2.2.1. Mecanismos de mudanças isomórficas institucional

A teoria institucional, em sua abordagem sociológica, baseia-se na premissa de que as organizações respondem às pressões de seus ambientes institucionais e buscam estruturas e/ou procedimentos que são socialmente aceitos como sendo a escolha apropriada para a organização (Carpenter & Feroz, 2001). Com isso as organizações tendem a se parecerem umas com as outras, fenômeno definido como isomorfismo (Dimaggio & Powell, 2005)

Segundo Hawley (1968), citado por Dimaggio e Powell (2005), o isomorfismo é o processo de constrangimento que força uma unidade de uma população a se assemelhar a outras unidades diante do mesmo conjunto de condições ambientais. Baker e Barbu (2007) relatam que dentro da teoria institucional, o conceito de isomorfismo institucional refere-se aos processos em que um grupo ou uma organização se adaptam as expectativas de seu ambiente.

Ampliando as ideias abordadas em estudos anteriores, Dimaggio e Powell delineiam a ideia institucional de Isomorfismo organizacional. Segundo eles, o conceito de isomorfismo é uma poderosa e útil ferramenta para o entendimento da política e cerimônia organizacional, bastante difundida na moderna vida organizacional. DiMaggio e Powell (1983) distinguem três tipos de isomorfismo institucional dos quais mudanças institucionais isomórficas acontecem. Sendo eles o coercitivo, o mimético e o normativo.

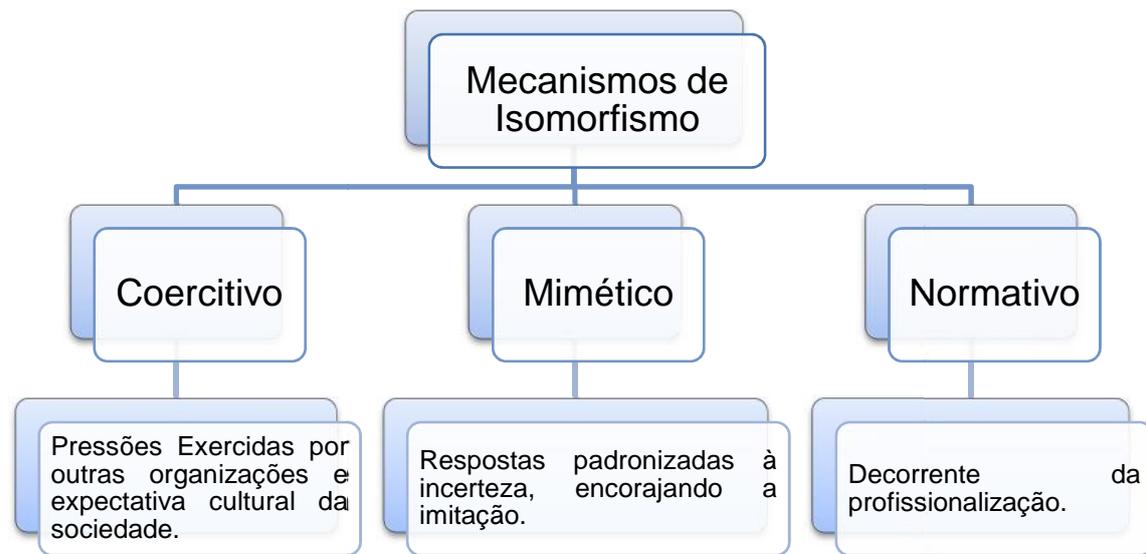


Figura 1: Mecanismos de Isomorfismo

Fonte: Elaborado com base em DiMaggio e Powell (2005), Ignácio (2010).

O isomorfismo coercitivo, que deriva de pressões políticas e do problema de legitimidade, está diretamente relacionado com o Pilar Regulativo proposto por Scott (2008). O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam outras que lhe parecem legítimas, como um modelo a ser seguido. É influenciado pela incerteza. O pilar institucional, proposto por Scott (2008), relacionado com esse mecanismo é o Pilar Cultural-Cognitivo. Por sua vez, o isomorfismo normativo, resulta da profissionalização. O pilar relacionado ao isomorfismo normativo é o Pilar Normativo, porém Scott abrange mais detalhes do que apenas a profissionalização (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2008). A seguir será abordado de forma mais detalhada cada um dos três tipos de mecanismos de isomorfismo.

#### a) Isomorfismo coercitivo

O isomorfismo coercivo ocorre quando fatores externos (como por exemplo, a regulação e as políticas governamentais) impõem à organização a adoção de determinadas estruturas ou procedimentos (Simões & Rodrigues, 2012). De acordo com Daft (1999), o isomorfismo coercitivo é a pressão externa exercida sobre as companhias para que estas adotem estruturas, técnicas ou procedimentos semelhantes a outras entidades.

DiMaggio e Powell (2005) relatam que o isomorfismo coercitivo origina-se de influências políticas e de problemas de legitimidade. Ele seria consequência das pressões formais e informais exercidas sobre organizações das quais elas sejam

dependentes ou por expectativas culturais da sociedade, dentro da qual uma organização se encontra inserida.

Tais pressões poderiam ser sentidas como forças, persuasões ou convites a se juntar em coalizões. Em algumas situações, mudanças organizacionais seriam respostas diretas a mandamentos governamentais: fábricas adotam novas tecnologias de controle de poluição para se conformar a legislações ambientais supervenientes; empresas sem fins lucrativos manteriam setor de contabilidade ou contratariam contadores para se adequarem a mandamentos da legislação fiscal — conforme exemplificam (Dimaggio & Powell, 2005).

A existência de um comum ambiente legal afeta vários aspectos da estrutura e do comportamento organizacional. Estruturas legais requerem que organizações estatuem controles específicos para honrá-las e atendê-las. Conforme exposto por Dimaggio e Powell (2005), esses fatores fomentariam a semelhança estrutural de empresas de um determinado meio.

O conceito de isomorfismo coercitivo proposto por Dimaggio e Powell adota argumentos de Meyer e Rowan (1977). Tal conceito estabelece que, quando o estado ou outras organizações racionalizadas expandem seu domínio a outras áreas da vida institucional, estruturas organizacionais passariam a refletir cada vez mais regras institucionalizadas e legitimadas dentro daquele ambiente. Como resultado, organizações se tornariam cada vez mais homogêneas, por estarem cada vez mais organizadas em volta de rituais de conformidade com fortes instituições dentro de um dado domínio (Dimaggio & Powell, 2005).

#### b) Isomorfismo mimético

Moll, Burns e Major (2006) relatam que o isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam estruturas internas e procedimentos adotados por outras organizações. Dimaggio e Powell (2005) demonstram que nem todo isomorfismo institucional deriva da autoridade coercitiva, ao contrário, a incerteza seria também uma poderosa força encorajadora da imitação. Embasados nas ideias de March e Olsen (1976), Dimaggio e Powell (2005) afirmam que, quando tecnologias organizacionais são mal entendidas, quando metas são ambíguas ou quando o ambiente cria incertezas simbólicas, as organizações podem se modelar espelhando-se em outras organizações, tidas como sólidas e eficientes em seu meio.

DiMaggio e Powell (2005) descrevem que a organização modelo pode não ter consciência de que serve de parâmetro para outras ou pode não desejar sê-lo. Ela, simplesmente, serve como uma fonte conveniente de práticas que outras organizações tomam emprestadas e passam a utilizar. De forma exemplificativa os autores lembram que corporações americanas passaram a implementar modelos de gestão japoneses para enfrentar problemas de produtividade e de pessoal em suas empresas. Dessa forma, a rápida proliferação das técnicas de círculos de qualidade e das questões da qualidade de vida no trabalho em empresas americanas foram, pelo menos em parte, uma tentativa de copiar os bem sucedidos modelos japoneses e europeus.

Nesse sentido, quando organizações percebem que as ações de empresas similares são mais legítimas ou mais bem sucedidas o isomorfismo mimético tende a ocorrer (Craig & Rodrigues, 2007). Irvine (2008) descreve que as organizações (ou nações) que apresentam melhores formas de comportamento serão copiadas por outras organizações (ou nações). Para Daft (1999), um exemplo de isomorfismo mimético é a prática do benchmarking, que significa a identificação do melhor de uma atividade e depois a duplicação da técnica para criar a excelência. Dessa forma, “o isomorfismo mimético ocorre, pois as organizações enfrentam uma alta incerteza contínua e conhecem as inovações que ocorrem no ambiente. Essas inovações são apoiadas culturalmente e proporcionam legitimidade aos que as adotam” (Passolongo, Ichikawa & Reis, 2004, p. 21).

DiMaggio e Powell (1983) ainda relatam que, quanto maior a população de empregados e de clientes de uma organização, maior a pressão que ela sente para fornecer programas e serviços oferecidos por outras organizações. Assim, tanto uma qualificada força de trabalho quanto uma grande base de consumidores poderiam encorajar o isomorfismo mimético.

### c) Isomorfismo normativo

O isomorfismo normativo, por sua vez, resulta do papel desempenhado por determinadas profissões, na difusão de orientações que influenciam o comportamento organizacional (Simões & Rodrigues, 2012).

DiMaggio e Powell (2005) interpretam a profissionalização como um esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos

de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional.

As categorias profissionais estariam sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas como as organizações. Além disso, “enquanto diversos tipos de profissionais dentro de uma organização podem se diferir uns dos outros eles apresentam muitas semelhanças com seus pares profissionais em outras organizações” (Dimaggio & Powell, 2005, p. 80). Os autores relatam ainda que, em muitos casos, o poder profissional é tanto designado pelo Estado como é criado por atividades profissionais.

Dimaggio e Powell (2005) argumentam que dois aspectos da profissionalização seriam importantes fontes de isomorfismo. Uma deles seria proveniente da educação formal e da legitimação, em bases cognitivas, produzidas por especialistas vinculados à universidade. O outro dar-se-ia pela crescente elaboração das redes profissionais que encheriam as organizações com novos modelos de gestão e difundir-se-iam rapidamente. Para os autores, as universidades e as associações profissionais funcionam como centro de conhecimento que influenciam o desenvolvimento profissional das normas e valores para as organizações.

As universidades e as instituições de treinamento profissional constituem importantes centros de desenvolvimento de normas organizacionais entre os gerentes profissionais e seus funcionários. Associações profissionais e de investigação constituem outro veículo para definição e promulgação de regras normativas sobre comportamento organizacional e profissional. Tais mecanismos criam um grupo de indivíduos quase que intercambiáveis que ocupam posições semelhantes numa ampla gama de organizações (Dimaggio & Powell, 2005, p. 80).

Outra ponderação feita por Dimaggio e Powell (2005) acerca dos fatores responsáveis pelo isomorfismo normativo, reside no fato de que gestores de grandes e reconhecidas organizações de um campo, geralmente, são convidados a participar de conselhos administrativos de outras organizações, a fim de comandar agências reguladoras ou presidir confederações e sindicatos organizacionais. Isso, de certa maneira, faria com que demais organizações atuantes no ambiente passassem a adotar procedimentos, práticas e estrutura daquelas exportadoras de formas de gestão.

O quadro 2 resume as principais características dos três tipos de isomorfismos:

	<b>Mimético</b>	<b>Coercitivo</b>	<b>Normativo</b>
Motivo para se adaptar	Incerteza	Dependência	Dever, obrigação
Carreira	Visibilidade da inovação	Leis, regras e sanções políticas	Profissionalismo - certificados, Credenciamento
Base Social	Culturalmente apoiada	Legal	Moral
Exemplo	Reengenharia, benchmarking	Controle de poluição, regulamentos escolares	Padrões contábeis, treinamento com consultores

Quadro 2: Mecanismos de Isomorfismo  
Fonte: Scott, citado por Daft, (1999).

### 2.2.2. Estudos anteriores sobre a NSI e o isomorfismo institucional

Várias pesquisas utilizaram ou defendem a utilização da Nova Sociologia Institucional e do isomorfismo institucional como enquadramento teórico para estudo do processo de mudança organizacional. Tais trabalhos confirmam que a adoção de determinadas técnicas da contabilidade ou a aplicação de outras ferramentas de gestão se deram em virtude de pressões externas.

Com relação ao estudo aqui realizado, pode-se afirmar que o início do processo de adoção das novas práticas contábeis na área pública se deu, principalmente, em virtude da edição das NBCASP pelo conselho Federal de contabilidade e também em virtude da Secretaria do Tesouro Nacional estabelecer, via edição de decretos, portarias e manuais, prazos para que as esferas de governo iniciassem a adoção das novas técnicas. Dessa forma, tendo em vista a pressão exercida pelo CFC e pela STN, a análise do processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público, ocorrido no âmbito municipal paranaense, pode ser realizada sob a ótica da Nova Sociologia Institucional.

No Quadro 3 é apresentada alguns trabalhos que utilizaram a vertente da Nova Sociologia Institucional e o isomorfismo institucional como teoria base para análise de processos de mudanças ocorridos na área contábil ou em outras áreas de estudo.

<b>Autores</b>	<b>Áreas de Estudo</b>
Bealing Junior, Dirsmith e Fogarty (1996)	Nas instituições políticas e estruturas de governo, moldando rotinas e controles de contabilidade e de auditoria.
Hussain e Hoque (2002)	Compreensão das práticas de medição de desempenho em bancos japoneses.
Rossetto (2003)	Isomorfismo institucional influenciando na formulação

<b>Autores</b>	<b>Áreas de Estudo</b>
	estratégica de empresas do ramo da construção civil.
Passolongo, Ichikawa e Reis (2004)	Processo de institucionalização da Universidade Estadual de Londrina.
Serralheiro e Rossetto (2004)	Isomorfismo institucional como ferramenta teórica para a análise do processo de adaptação estratégica.
Siti-Nabiha e Scapens, (2005)	Adoção de um sistema de Value Based Management.
Ribeiro e Scapens (2006)	Adoção de novas técnicas de accounting e de um ERP.
Tsamenyi, Cullen e González (2006)	Integração do sistema financeiro com a contabilidade.
Gimenez, Hayashi Junior e Grave (2007)	Buscaram evidenciar a existência de processos isomórficos no nível estratégico entre organizações.
Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Frezatti (2008)	A institucionalização da Value Based Management (VBM).
Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008)	Adoção de artefatos de controle gerencial sob ótica da teoria institucional.
Fachini, Beuren e Nascimento (2009)	Verificaram as evidências de Isomorfismo nas funções de controladoria em empresas familiares têxteis
Ignácio (2010)	Convergência contábil às normas internacionais de Contabilidade.
Beuren e Dallabona (2011)	Verificaram a presença dos três tipos de mecanismos isomórficos da NIS nas empresas contábeis do estado de Santa Catarina.
Dallabona, Mazzioni e Klann (2012)	Influência do isomorfismo coercitivo na adoção das IFRS relativa à evidenciação de ativos biológicos e produtos agrícolas.
Silva, Rech e Cunha (2014)	Influência do isomorfismo organizacional na evidenciação de ativos intangíveis.

Quadro 3: Estudos anteriores sobre Nova Sociologia Institucional

Fonte: Elaborado pelo autor

Bealing Júnior, Dirsmith e Fogarty (1996) examinaram o desenvolvimento de uma instituição administrativa, a Securities and Exchange Commission (SEC), e os efeitos das ações regulamentadoras em estabelecer a legitimidade, institucionalizando um quadro de controle social, aplicando e estruturando também rotinas e controles contábeis e de auditoria. O objetivo do trabalho foi examinar o impacto dos pronunciamentos iniciais emitidos pela SEC na própria SEC. Para atingir tal fim foi utilizada a teoria institucional particularmente no que diz respeito a sondar as relações de troca entre a agência governamental e os seus constituintes externos.

Hussain e Hoque (2002) relataram as práticas de medição de desempenho de quatro bancos japoneses. A pesquisa é um estudo de campo embasada na nova sociologia institucional. Os autores procuraram compreender e explicar quais os fatores que afetaram a concepção e utilização de sistemas de medição de desempenho não-financeiro nos bancos estudados. Os resultados indicam que várias forças institucionais influenciaram os bancos para implementar um sistema de medição de desempenho particular. Destes, restrições econômicas pareceu ser o

fator mais forte, seguido de controle regulatório do banco central, as normas de legislação financeira, foco estratégico da gestão, tamanho do banco, a concorrência e a tendência organizacional para copiar as melhores práticas de outras entidades.

Rossetto (2003) investigou por meio de estudos multi-casos, como o isomorfismo institucional influenciou a formulação estratégica de três empresas do ramo da construção civil, referente ao setor de edificações, localizadas na cidade de Florianópolis - SC, analisando as adaptações de estratégias em ambientes com fortes turbulências e influências governamentais. O autor verificou que dos processos de adaptação estratégica analisados, os isomorfismos institucionais mimético e coercitivo obtiveram maior influência no contexto de formulações estratégicas. Por sua vez o isomorfismo normativo apresentou menor intensidade entre as estratégias analisadas.

Passolongo, Ichikawa e Reis (2004) analisaram o caso da Universidade Estadual de Londrina (UEL) - PR, considerando o processo de institucionalização da entidade, procuraram apresentar algumas contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais. A pesquisa foi realizada por meio de revisão bibliográfica em artigos e livros disponíveis com abordagem sobre a teoria institucional. Os autores chegaram à conclusão de que o processo pelo qual a organização está passando teoricamente se enquadra no modelo de isomorfismo coercitivo. Em função dos acontecimentos que provocaram questionamentos a respeito da função a ser exercida pela organização na sociedade, revelou-se a necessidade de se promover o processo de institucionalização inserido no conteúdo do planejamento estratégico institucional, visando maior legitimação da estrutura perante a sociedade.

Serralheiro e Rossetto (2004) utilizaram o isomorfismo institucional como ferramenta teórica para a análise do processo de adaptação estratégica. A pesquisa exploratória de caráter qualitativa, conduzida por meio de estudo de caso, considerou a história das empresas Eliane durante suas quatro décadas de existência. Os autores concluíram que dentre as três formas de isomorfismo, o mecanismo mimético possui forte presença nos eventos analisados frente aos outros dois mecanismos encontrados na literatura. Concluíram também que a teoria institucional demonstra ser uma interessante ferramenta de análise para estudos em processos de adaptação estratégica, pois conseguiu classificar todos os eventos críticos encontrados no contínuo histórico das empresas Eliane, onde as decisões

estratégicas foram determinadas pelo ambiente, dentre pelo menos um dos mecanismos isomórficos.

Sobre o tema teoria institucional e contabilidade gerencial, Siti-Nabiha e Scapens (2005) exploram a relação entre a "estabilidade e mudança" dentro do processo de alteração na contabilidade gerencial. A pesquisa centra-se na forma cerimonial em que foi implementado um novo sistema de gestão baseada em valor (VBM), sendo utilizada a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional para entender como se deu o processo. Como resultados, os autores perceberam a existência simultânea da mudança e da estabilidade e concluíram que estas não são necessariamente contraditórias ou opostas, mas podem estar entrelaçadas num processo de mudança evolutivo.

Ribeiro e Scapens (2006) realizaram uma análise da literatura sobre a mudança na contabilidade gerencial, com ênfase na teoria institucional. O objetivo do estudo foi explorar as contribuições feitas por duas vertentes de investigação institucional: "Velha Economia Institucional" e "Nova Sociologia Institucional". Os autores identificaram algumas complementaridades entre essas duas vertentes da teoria institucional e apresentaram sugestões de como elas podem ser utilizadas para auxiliar na compreensão institucional da mudança de contabilidade gerencial.

Tsamenyi, Cullen e González (2006), por meio de um estudo de caso, investigaram as alterações na contabilidade e no sistema de informação financeira de uma empresa espanhola de eletricidade. A entidade foi adquirida pelo grupo Endesa após a liberalização do setor de eletricidade espanhol. Uma contabilidade integrada com o sistema de informação financeira foi imposta pelo chefe da Endesa a outras subsidiárias, para oferecer suporte às mudanças organizacionais em resposta às exigências da regulamentação. Os autores utilizaram várias fontes de dados no estudo, incluindo entrevistas, observações, discussões e documentos, pretendendo teorizar a mudança na contabilidade e no sistema de informação financeira. O foco do trabalho foi, portanto, explicar e compreender como a mudança no sistema de informação contábil e financeiro foi moldado por forças exógenas e endógenas. Tendo em conta a interação entre essas forças, o estudo baseia-se e estende-se na corrente da nova sociologia institucional.

Gimenez, Hayashi Junior e Grave (2007) buscaram ilustrar como uma ferramenta de análise de posicionamento estratégico, baseada na psicologia dos construtos pessoais, pode auxiliar na identificação de isomorfismo estratégico,

contribuindo para maior integração entre abordagem institucionalista e abordagem cognitiva de estratégia, procurando demonstrar a utilização e a operacionalização da grade de repertório desenvolvida por Kelly (1955), e que parece ser adequada para evidenciar a existência de processos isomórficos no nível estratégico entre organizações. No que tange a posição estratégica atual, esta indicou isomorfismo para 64% das empresas que foram analisadas, ao passo que a posição estratégica futura elevou esse percentual para 86%. Os dados apontam para uma crescente homogeneização estratégica, pelo menos ao nível da intenção. Todavia, há ainda espaço para fugas da homogeneização, difíceis de serem explicadas pela abordagem institucional. A diferenciação nas escolhas estratégicas pode, talvez, ser explicada por um enfoque na cognição dos estrategistas. A cognição, por estar intimamente associada aos processos de percepção ambiental, pode levar à construção de um ambiente particular na mente do estrategista, que ajude a explicar fugas da homogeneização.

Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Frezatti (2008), utilizado-se da metodologia de pesquisa de um ensaio teórico, buscaram compreender quais contribuições a Teoria Institucional em sua vertente New Institutional Sociology pode gerar para permitir o entendimento da institucionalização da Value Based Management - VBM como prática de contabilidade gerencial. Segundo os autores a escolha de utilização da NIS na pesquisa, teve como grande motivador o foco dado por essa abordagem ao isomorfismo. Como resultados, reflexos de uma análise crítica que comparou os acontecimentos com as teorias da NIS, concluíram que a institucionalização da VBM sustentou-se fortemente no pilar cognitivo - cultural, com utilização do mecanismo mimético. Outro fator causal relevante foi a necessidade dos administradores legitimarem suas ações perante os acionistas, o que se materializa pela adoção da VBM. Reconheceu-se, também, o papel institucionalizador das empresas de consultoria e da mídia especializada.

Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008) identificaram os fatores que influenciaram as empresas brasileiras no processo de adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria Neo-Institucional, agrupando-os de acordo com os tipos de isomorfismos. O estudo foi de caráter exploratório, utilizando uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte extraídas das Revistas Valor 1000 Maiores Empresas edição de 2006, para as quais se enviou um questionário estruturado com questões fechadas. Os

autores concluíram que ocorre adoção cerimonial na implementação dos artefatos; o isomorfismo mimético destaca-se como o mais importante na adoção dos mesmos; obtenção de conhecimentos sobre novos artefatos ocorre pela forma de socialização do conhecimento; as consultorias apresentam papel relevante na adoção de tais artefatos; pela imposição dos acionistas ser pequena, minimiza o mecanismo coercitivo e; a decisão de escolhas dos artefatos é direcionada pelo corpo diretivo e gerencial da empresa.

Fachini, Beuren e Nascimento (2009) verificaram as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. A pesquisa foi de caráter descritivo, realizada por meio de survey, com abordagem qualitativa dos dados. A população que compreendeu a pesquisa foram 46 empresas familiares associadas ao Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário (Sintex) de Blumenau. Os autores concluíram que existe um grau significativo de isomorfismo na maioria das funções da controladoria das empresas familiares pesquisadas, considerando-se o grau de importância atribuído pelos respondentes às atividades distribuídas nas nove funções apontadas (função contábil; função de controles internos; função de custos; função de controle operacional; função de gestão da informação; função gerencial/estratégica; função de controles de riscos; função tributária e; função de proteção e controles de ativos).

Ignácio (2010) aplicou um estudo de caso na empresa Gerdau S.A. e buscou, além da análise do processo de convergência contábil das normas internacionais de contabilidade sob o enfoque da Teoria Institucional, avaliar o grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais, por meio do modelo proposto por Lamb et al. (1998), modificado por Nobes & Schwencke (2006). Os resultados indicam a influência da legislação fiscal sobre a prática contábil, apesar de existir uma norma contábil específica, por exemplo, a prática da depreciação fiscal persiste no demonstrativo apurado no ano de 2008. Conclui que o processo de institucionalização encontra-se no estágio semi-institucionalizado. A utilização da New Institutional Sociology no estudo se deu em virtude da pressão exercida pelo ambiente, visando à adoção das práticas contábeis internacionais em detrimento às fiscais. Além disso, o isomorfismo previsto pela NIS ajuda a explicar a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Beuren e Dallabona (2011) realizaram estudo cujo objetivo foi verificar a presença dos três tipos de mecanismos isomórficos da Nova Sociologia Institucional

nas empresas contábeis do estado de Santa Catarina. Para realização da pesquisa foram analisados dados por categorias, tais como: região geográfica; origem da empresa; quantidade de funcionários e; tempo de atuação. As principais conclusões das autoras foram: quanto à região geográfica, os dados demonstram que o isomorfismo predominante é o mimético para as regiões da grande Florianópolis, oeste e serra catarinense. No vale do Itajaí, norte e sul catarinense o destaque esta para o isomorfismo coercitivo; Quanto às empresas de origem familiar e de terceiros, bem como por quantidade de funcionários houve predominância para o isomorfismo coercitivo; No que tange ao tempo de atuação da empresa, o isomorfismo predominante foi o coercitivo seguido do isomorfismo normativo. Conclui-se que nas empresas pesquisadas foi constatada a presença, seja em maior ou menor intensidade, dos três tipos de mecanismos isomórficos da Nova Sociologia Institucional (NIS).

Dallabona, Mazzioni e Klann (2012) pesquisaram a influência do isomorfismo coercitivo decorrente da adoção das International Financial Reporting Standard (IFRS) em relação à evidenciação de ativos biológicos e produtos agrícolas. Entre as variáveis analisadas pelos autores destacam-se as empresas de auditoria, o nível de governança, o setor de atuação, o tamanho e o período. Os autores constataram que o período de publicação foi preponderante para explicar o nível de evidenciação de tais ativos, verificando-se a existência do mecanismo isomórfico coercitivo. O conceito de isomorfismo coercitivo constitui plataforma teórica para explicar a influência da adoção das IFRS no nível de evidenciação contábil relativo aos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Silva, Rech e Cunha (2014) investigaram a presença de um processo de mudança isomórfica nas informações evidenciadas sobre ativos intangíveis pelas companhias abertas brasileiras, identificando as variáveis que influenciam o nível de evidenciação de tais ativos como fonte de isomorfismo. A amostra compreendeu 49 empresas listadas na BM&FBovespa, sendo analisadas suas demonstrações financeiras e notas explicativas no período de 2008 a 2011. Os resultados demonstraram uma associação diretamente proporcional entre o nível de evidenciação e as variáveis “mercado” e “período”, confirmando a presença do isomorfismo coercitivo. Verificou-se que as empresas de auditoria PRICE e KPMG contribuíram para a ocorrência de mudança isomórfica normativa, haja vista que as empresas auditadas por essas auditorias apresentaram maior nível de evidenciação

de ativos intangíveis. Os resultados expuseram, também, que o tamanho da empresa e de seus ativos intangíveis é relevante para influenciar o nível de evidenciação, colaborando para a existência do isomorfismo mimético. Constatou-se, por fim, que as empresas pesquisadas foram influenciadas pelos três tipos de isomorfismo em suas evidenciações sobre ativos intangíveis.

## **2.3. CONTABILIDADE PÚBLICA E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA**

### **2.3.1. New Public Management - NPM**

Diversas mudanças estão ocorrendo no sistema contábil brasileiro com a convergência às normas internacionais de contabilidade, seja no setor privado sob a influência das IFRS, ou no setor público, sob a influência das IPSAS. Ribeiro e Bizerra (2011) destacam que estas mudanças seguem uma tendência de convergência mundial que tem como uma de suas raízes o irreversível processo de globalização, com a crescente expansão das atividades entre os mercados dos países.

Galera e Bolívar (2007) relatam que no setor privado, a convergência está relacionada diretamente a esta expansão do mercado e à necessidade de uma linguagem contábil comum entre as companhias. No setor público, contudo, este processo de convergência pode ser considerado como parte de uma reforma mais ampla, conhecida como New Public Management (NPM).

O termo New Public Management é a denominação de uma nova visão da administração pública que busca tornar as instituições do setor público mais eficientes, eficazes e responsáveis na prestação de contas e no oferecimento de bens e serviços à sociedade (Bresser-Pereira, 2001).

Segundo Jingjit e Fotaki (2010), a difusão das reformas da New Public Management em todo o mundo é baseado no pressuposto da aplicabilidade universal do gerencialismo, impulsionada pela racionalidade instrumental, o individualismo, a independência e a competição.

A compreensão da atual configuração da administração pública no Brasil só é possível se for considerado o contexto histórico no qual ela foi construída. Filippin e Rossetto (2006) relatam que o processo histórico da administração pública teve início com a abordagem Patrimonialista, predominante no Brasil Colônia (1500-1822), Império (1822-1889) e República Velha (1889-1930). Em seguida, durante o

período Getulista (1930), instaura-se a abordagem Burocrática, e, por fim, investigou-se a Nova Administração Pública (NAP), acolhida no Brasil nos anos 90.

No Quadro 4 são apresentados as principais características da nova gestão pública:

• eficácia: fazer a coisa certa; aquilo que atenda aos objetivos da organização pública e do atendimento ao cidadão;
• efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social;
• Criar e manter mecanismos de participação do cidadão;
• ética;
• dar transparência ao planejamento e ações da administração pública;
• administração pública local pode fazer a articulação do desenvolvimento;
• gestão de políticas públicas;
• gestão responsável recursos públicos;
• inovação: busca constante de soluções inovadoras;
• avaliação sistemática da gestão pública (interna e externa) e do alcance das políticas públicas;
• construção consenso em relação ao futuro almejado;
• arranjos em rede: integração de projetos, de ações, de instituições e de pessoas;
• aprendizagem social e organizacional;
• elaboração, gestão e avaliação de Planejamento estratégico participativo;
• capacidade de Interlocução e comunicação social;
• gestão do entorno político;
• foco nas necessidades do cidadão;
• visão de longo prazo;
• compromisso com a gestão pública: seriedade e compromisso com a dimensão valorativa;
• gestão de pessoas e do conhecimento da organização pública.

Quadro 4: Principais características da nova gestão pública

Fonte: Filippin e Rossetto (2006)

A reforma da contabilidade governamental é considerado parte integrante e vital das reformas do setor público (Norman, 1995; Chan, 2003) e as práticas contábeis são um elemento essencial para o sucesso da implementação da NPM (Yamamoto, 1999; Lapsley, 1999)

Assim, a convergência da contabilidade, através da adoção do padrão estabelecido pelo IFAC por meio das IPSAS, com a mudança do seu foco, de uma contabilidade voltada ao controle orçamentário para uma contabilidade patrimonial, com a mudança de uma base de registro do regime de caixa para o regime de competência e com a introdução de conceitos como o Fair Value, pode contribuir para promover a melhoria na gestão pública como preconizado pela NPM (Galera & Bolívar, 2007).

### 2.3.2. International Public Sector Accounting Standards – IPSAS

A internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a International Federation of Accountants (IFAC) em 1977, com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade aplicada ao setor público (Gama, Duque & Almeida, 2014). As International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) são padrões internacionais de alta qualidade criadas para melhorar a elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público, estabelecendo regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação das demonstrações contábeis para fins gerais (Zeff, 2007).

Segundo Chan (2010), o processo de elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) evoluiu em duas fases. De 1996 a 2002, o comitê da IFAC para o setor público (IPSASB), essencialmente, importou normas contábeis e de relatório financeiro do setor privado para o setor público, fazendo alterações relativamente pequenas. A partir de 2003, o Comitê das IPSAS tem focado questões que são próprias do setor público, como tributos e orçamento para os relatórios financeiros.

Fundada em 1977, a IFAC é atualmente composta de 172 membros e associados em 129 países (IFAC, 2013). A entidade serve o interesse público contribuindo para o desenvolvimento de organizações fortes e sustentáveis. Além disso, ela defende a transparência, a responsabilidade e a comparabilidade dos relatórios financeiros; ajuda a desenvolver a profissão contábil; e comunica a importância e o valor de contabilistas para a infra-estrutura financeira global. Tal entidade edita normas por meio de conselhos independentes sendo eles os seguintes:

1. International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB;
2. International Accounting Education Standards Board - IAESB;
3. International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA;
4. International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB.

O IPSASB, conselho responsável pelos pronunciamentos relativos ao setor público, é um órgão de normatização independente que trabalha com o apoio do IFAC e usa as normas internacionais de Contabilidade (IFRS) emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board) como ponto de partida (Romani, Camargo, Junqueira & Valenzuela, 2011).

O IPSASB criado em 1989 pela IFAC tem por objetivo o desenvolvimento de

normas de contabilidade, a fim de melhorar a qualidade e a transparência das demonstrações financeiras das entidades do setor público a nível mundial (Bellanca & Vandernoot, 2013). Segundo IFAC (2008), o IPSASB intenta servir o interesse público através do desenvolvimento de normas contábeis de alta qualidade para uso por entidades do setor público em todo o mundo na elaboração das demonstrações contábeis para fins gerais. A intenção é fazer com que as demonstrações financeiras sejam comparáveis de um período para outro e de uma entidade pública para outra (Bellanca & Vandernoot, 2013).

Nascimento (2014) destaca ainda os seguintes objetivos do International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB:

1. Estabelecer normas de qualidade para serem utilizadas pelas entidades do setor público;
2. Promover o reconhecimento e a convergência às IPSAS;
3. Prover informações úteis e tempestivas para a gestão financeira e tomada de decisão no setor público; e
4. Fornecer diretrizes acerca de questões envolvendo a evidenciação de informações contábeis no setor público.

O IPSASB conta com um Grupo Consultivo, sem poder de voto, que é principalmente um fórum eletrônico, porém há reuniões regionais ou, caso necessário, uma reunião em plenário com todos os membros do Grupo Consultivo pode ser realizada (IFAC, 2010).

Segundo Gama, Duque e Almeida (2010), “os membros do IPSASB são indicados pelo comitê de nomeação e nomeados pela Diretoria da IFAC. Além disso, um número limitado de observadores, provenientes de instituições com interesse nas demonstrações contábeis do setor público é nomeado, porém, sem direito a voto” (p. 195). O processo legal do IPSASB é demonstrado na figura 2.

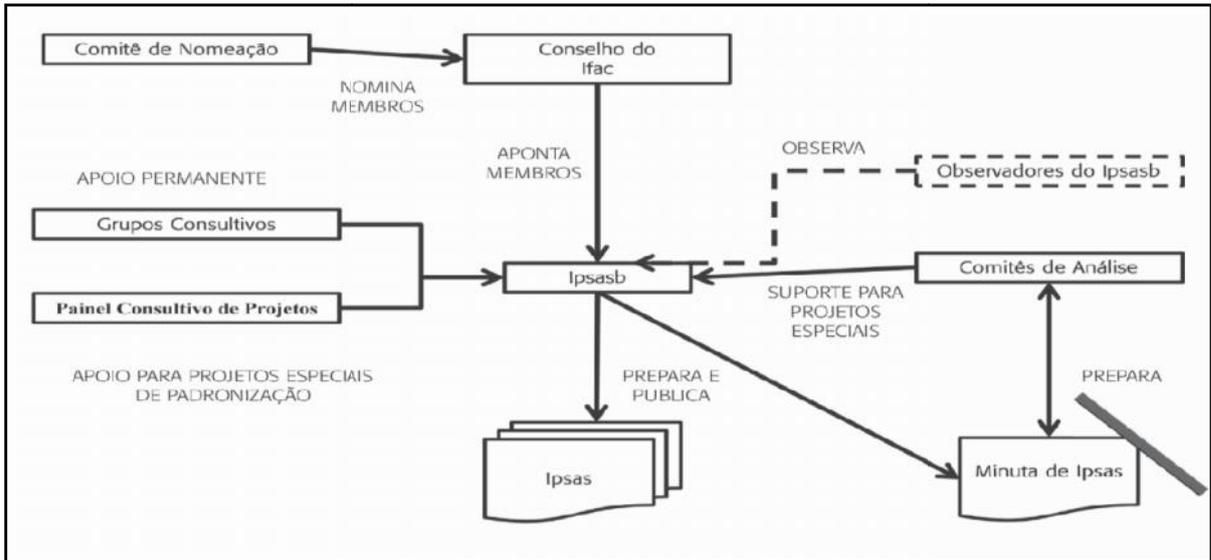


Figura 2: Estrutura e organização do IPSASB

Fonte: STN (2012) e Gama, Duque e Almeida, (2014)

A respeito das IPSAS com Lima, Guedes e Santana (2009) relatam que:

As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mutações no patrimônio líquido no âmbito do Setor Público. (p. 18)

Assim, a estratégia do IPSASB é elaborar IPSAS a partir das IFRS observando as características peculiares do setor público. Atualmente o conjunto de IPSAS emanadas pela IFAC agrega trinta e sete normas, detalhadas no Quadro 5, sendo que as IPSAS de número 32 a 38 ainda não passaram pelo processo de tradução, da forma como foi feito com as normas 1 a 31.

IPSAS nº.	Assunto	Baseada na
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1
IPSAS 2	Demonstrações dos Fluxos de Caixa	IAS 7
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8
IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IAS 21
IPSAS 5	Custos de Empréstimos	IAS 23
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas	IAS 27
IPSAS 7	Investimento em Coligada e em Controlada	IAS 28
IPSAS 8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)	IAS 31

IPSAS nº.	Assunto	Baseada na
IPSAS 9	Receita de Transações com Contraprestação	IAS 18
IPSAS 10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	IAS 29
IPSAS 11	Contratos de construção	IAS 11
IPSAS 12	Estoques	IAS 2
IPSAS 13	Operações de Arrendamento Mercantil	IAS 17
IPSAS 14	Evento Subsequente	IAS 10
IPSAS 16	Propriedade para Investimento	IAS 40
IPSAS 17	Ativo Imobilizado	IAS 16
IPSAS 18	Informações por Segmento	IAS 14
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37
IPSAS 20	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não Gerador de Caixa	IAS 36
IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral	-
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	-
IPSAS 24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	-
IPSAS 25	Benefícios a Empregados	IAS 19
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IAS 36
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IAS 41
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IAS 39
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7
IPSAS 31	Ativos Intangíveis	IAS 38
IPSAS 32	Service Concession Arrangements	Interpretação 12 (IFRIC 12)
IPSAS 33	First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	-
IPSAS 34	Separate Financial Statements	-
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements	IFRS 10
IPSAS 36	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
IPSAS 37	Joint Arrangements	IFRS 11
IPSAS 38	Disclosure of Interests in Other Entities	IFRS 12

Quadro 5: Relação das IPSAS

Fonte: Adaptado de CFC (2010), Deloitte Accountants (2011).

Analisando o quadro 5, verifica-se que as Normas Internacionais voltadas para o Setor Público possuem correlação às elaboradas pelo IASB (IAS/IFRS). As únicas exceções são as IPSAS 22 a 24, pois tratam de temas específicos do Setor Público, como é o caso do tratamento das transferências e receitas de transações sem contraprestação ou receitas derivadas (tributos), conforme a IPSAS 23.

### 2.3.3. O processo de adoção das IPSAS no Mundo.

No que diz respeito ao processo de adoção das normas internacionais de contabilidade em âmbito mundial, Khoutra (2007) destaca que em primeiro lugar, o ponto chave na origem da criação de normas internacionais de contabilidade é a harmonização contábil, o que torna possível comparar os sistemas de contabilidade mais facilmente em todo o mundo. Benito, Brusca e Montesinos (2007) destacam que a harmonização contábil também torna possível exteriorizar as atividades financeiras das administrações públicas e pode ajudar as organizações internacionais a utilizar dados de diferentes países. A comparabilidade poderia ser realizada não só entre países, mas também dentro deles.

A respeito disso, Bellanca e Vandernoot (2013), ao analisarem a contabilidade pública da Bélgica e a sua conformidade com as normas internacionais, destacam que a adoção das IPSAS poderia pôr fim à diversidade de sistemas de contabilidade existentes no país e, assim, tornar mais fácil a comparação das demonstrações financeiras entre os diferentes níveis de governo.

Diversos estudos buscaram demonstrar o grau de adoção das IPSAS em diferentes países.

Benito, Brusca e Montesinos (2007) realizaram um estudo para analisar o grau de cumprimento das normas contábeis de diferentes países com as IPSAS. Com base em uma pesquisa realizada em 2003 em 30 países (a maioria dos quais são membros da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE), os autores mostram que há uma diversidade importante entre os países estudados em termos de aplicação das normas internacionais de contabilidade. De fato, enquanto alguns países, como a Austrália, Nova Zelândia, México, Portugal, Reino Unido, Estados Unidos e Holanda têm um alto índice de cumprimento das IPSAS em níveis local e central (mais de 70%), outros, de acordo com a pesquisa, cumprem muito pouco com as normas, por exemplo, Argentina, Chile, Noruega,

França, Itália e Canadá (índice de cumprimento inferior a 50%). Há também um grupo intermediário de países cujo grau de conformidade com as IPSAS é entre 55% e 65%. Estes são Finlândia, Espanha e Bélgica. Quanto à Áustria e à Suíça, o estudo mostra que, a nível local, esses países apresentam índices de conformidade com as IPSAS abaixo de 50 %, enquanto que ao nível central estão acima de 55%.

O estudo revela que os sistemas de contabilidade variam muito de um país para outro e que eles não estão em conformidade total com as IPSAS, já que o índice médio de cumprimento é de cerca de 60% para os governos locais e centrais.

Segundo informações apresentadas pelo auditor principal do Inter-American Development Bank – BID, Ronaldo J. Rotter, no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, a Costa Rica é o melhor exemplo na região, já que adotou as IPSAS ainda em 1998, tendo implementado 21 pronunciamentos. O Peru formalizou a adoção das IPSAS, porém, ainda não as implementou. O Uruguai, desde 2004, estabeleceu as IPSAS como padrão apenas para o orçamento (CFC, 2008).

Segundo Rotter, a Austrália e a Nova Zelândia não adotam as IPSAS, mas possuem um bem estabelecido sistema governamental usando o International Financial Reporting Standards – IFRS, contudo, devido aos problemas enfrentados em sua implementação, já estão pensando em adotar as IPSAS nos próximos 2 a 3 anos. A Comissão Europeia e as diversas entidades do Sistema das Nações Unidas também estão em processo de implementar as IPSAS. (CFC, 2008).

O estudo realizado por Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) em 17 países da União Europeia apresenta algumas diversidades no processo de adoção das IPSAS. Segundo a pesquisa alguns governos continuam utilizando o regime de caixa, sendo que apenas uma minoria aplica as IPSAS. O estudo mostra que os países que cumprem globalmente com as IPSAS são Lituânia, Suécia e no Reino Unido (a nível do governo local e central), na França e na Suíça ela é aplicada apenas no nível central. Segundo os autores os governos centrais dos Países Baixos e a Noruega usam um sistema de contabilidade de regime de caixa, mas planejam adotar as IPSAS em um futuro próximo. Um número expressivo de autoridades, no entanto, optou por não adotar IPSAS porque preferiram utilizar as suas próprias regras contábeis locais.

Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) relatam que há dois tipos de razões para que sejam utilizados os padrões contábeis internacionais. De acordo com os peritos em contabilidade do setor público das jurisdições que optaram por aplicar as IPSAS,

é mais eficiente utilizar o conhecimento do IPSASB, e eles não querem reinventar a roda. Eles também estão convencidos de que a adoção das IPSAS irá melhorar a comparabilidade nacional e internacional da informação financeira.

Algumas jurisdições, por outro lado, optaram por não aplicar as IPSAS. De acordo com Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), as razões para isso também são duas. O primeiro motivo era de que as IPSAS ainda eram relativamente desconhecidas. A segunda razão pela qual algumas jurisdições optaram por não adotá-las é a primazia de suas próprias regras contábeis.

#### 2.3.4. O Processo de Convergência no Brasil.

No contexto brasileiro, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais atingiu tanto o setor privado, quanto o setor público (Gama, Duque & Almeida, 2014). No setor privado, as leis nº 11638/07 e nº 11941/09 representam um importante passo para a adequação às normas do International Accounting Standards Board (IASB). No setor público, o Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu que o Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Segundo Fragoso, Lopes, Ribeiro Filho e Pederneiras (2012), ao contrário do setor privado, onde a informação contábil tem uma influência muito forte no mercado de capitais podendo afetar o preço de ações, o valor das empresas, a remuneração de executivos. No setor público, a principal função da informação contábil é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, as áreas que necessitam de priorização de investimentos.

O primeiro grande marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no País foi a edição da lei nº 4320/64, de 17 de março de 1964 (Nascimento, Botelho & Lima, 2011).

Tal legislação está fundamentada no art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual uma lei complementar deve estabelecer normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos (Brasil, 1988). Este dispositivo da Constituição

Federal recepcionou, parcialmente, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Brasil, 1964). Nascimento, Botelho e Lima (2011) ao abordarem sobre a Lei nº 4.320/1964 destacam que:

A edição da Lei nº 4.320 ocorreu num período de crise econômica, com elevado déficit orçamentário, inflação crescente, elevadas taxas de juros etc. Assim, a lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo. (p. 22)

Os autores destacam ainda que “o orçamento público ganhou tanta importância com a Lei nº 4320/64 que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei, que vigem até hoje, propiciaram interpretações impregnadas pelos conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais”.

Em maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece para toda a federação normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impondo limites para a dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, com o intuito de equilibrar as finanças públicas (Brasil, 2000).

Lima, Guedes e Santana (2009) trazem a seguinte interpretação ao tratarem dos aspectos contábeis presentes na LRF:

Do ponto de vista contábil, a LRF trata da escrituração e consolidação das contas, visando à transparência e ao controle das contas públicas. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários, e, conseqüentemente, contribuem para a evidenciação das informações sobre a gestão da coisa pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal. (p. 17)

Adicionalmente à Lei nº 4.320/1964 e à Lei Complementar nº. 101/2000, ao longo dos anos, outros regulamentos vêm sendo publicados, com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos contábeis, bem como alinhar a contabilidade às normas internacionais e aos princípios de contabilidade.

Feijó e Bugarim (2008) assinalam que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), iniciou o chamado processo de convergência no setor público ao instituir, por meio da Portaria CFC n.º 37/2004, o Grupo de Estudos voltado para a área pública brasileira.

O objetivo estratégico do grupo partiu do pressuposto de que a área pública deveria ser dotada de normas que pudessem fornecer a orientação contábil dentro dos Princípios de Contabilidade, ao mesmo tempo em que avança na consolidação e na integração com as normas internacionais (Feijó & Bugarim, 2008).

O trabalho do grupo culminou com a publicação da Resolução CFC n.º 1.111/07, que aproxima a aplicação dos Princípios de Contabilidade para o setor público, e no final do ano de 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, que trouxeram a inovação de serem os primeiros instrumentos normativos de contabilidade pública elaborados por um órgão de classe contábil (Xavier Junior, 2011).

As Resoluções CFC n.º 1.128 a 1.137, todas de 21 de novembro de 2008, e a Resolução CFC n.º 1.268/09 aprovaram o atual conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em vigor, conforme se observa no Quadro 6.

NBC T 16	Assunto
NBC T SP 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T SP 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T SP 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T SP 16.4	Transações no setor público
NBC T SP 16.5	Registro contábil
NBC T SP 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T SP 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T SP 16.8	Controle interno
NBC T SP 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T SP 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T SP 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Quadro 6: Relação das NBCASP

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nesse processo de mudança, importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009. A Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A referida Portaria atribui à STN um novo desafio diante da

internacionalização das regras de contabilidade, estabelecendo a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacionais. O foco dessa ação é a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores (IFAC) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público, seguindo o cronograma do Comitê Gestor da Convergência Brasil (artigo 1º e incisos).

O Decreto nº 6.976/2009, por sua vez, atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal e seguindo a mesma linha da Portaria estabelece em seu artigo 4º:

O Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover:

- I - a padronização e a consolidação das contas nacionais;
- II - a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e
- III - o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público. (BRASIL, 2009).

Aliado a esses regulamentos a Secretaria do Tesouro Nacional publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), este estabeleceu o novo plano de contas a ser aplicado por todos os órgãos da administração pública brasileira (exceto empresas estatais independentes), incorporando também o aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4.320/1964, e inserindo outros, tais como: a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), na sua 5ª edição   composto pelas seguintes partes:

Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários

Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos

Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Parte V – Demonstrac es Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Parte VI – Perguntas e Respostas

Parte VII – Exercício Prático

Parte VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanç s Públicas

Gama, Duque e Almeida (2014) ao realizarem um estudo sobre o estágio atual do processo de convergência no setor público brasileiro destacaram que além do CFC e da STN, outro ator importante participa do processo, sendo ele o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). Dessa forma o modelo adotado no Brasil para implementação do novo sistema de informação contábil no setor público pode ser representado como na figura 3.

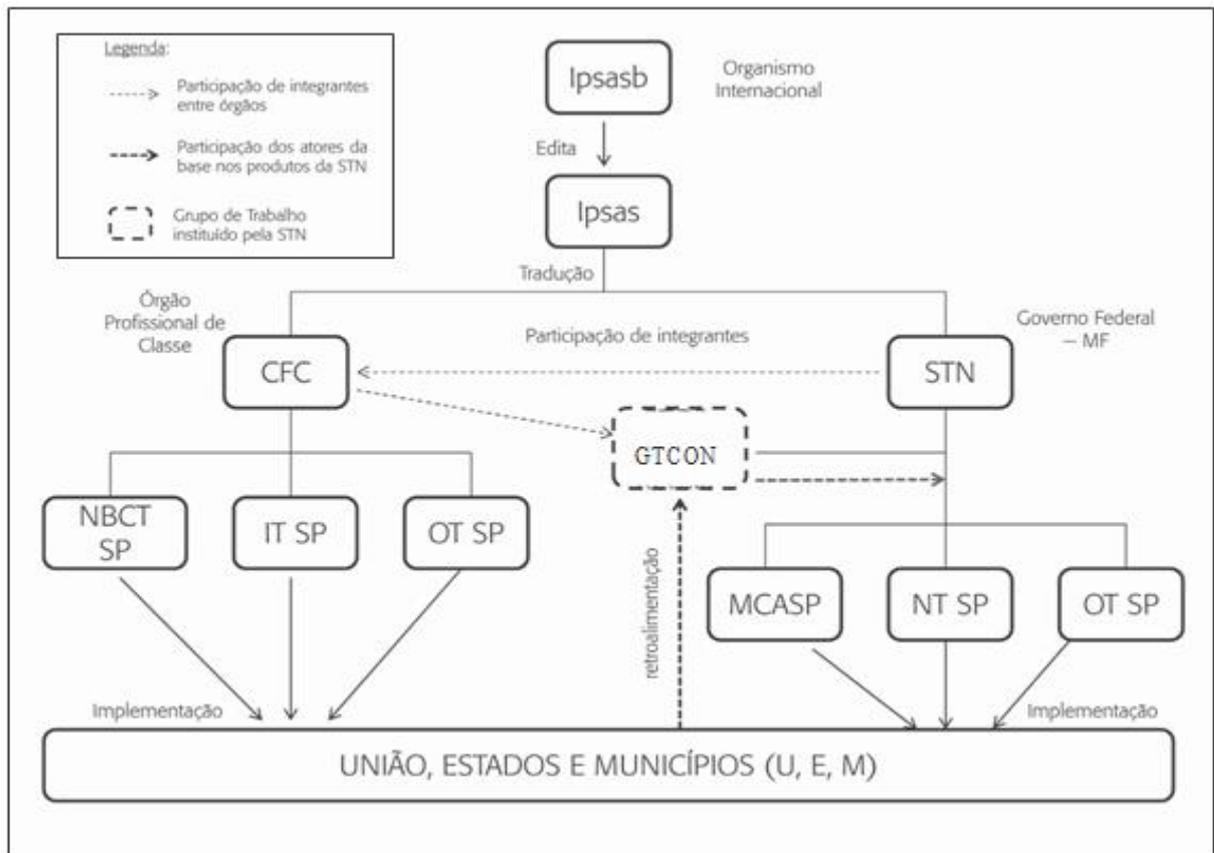


Figura 3: Fluxo da convergência  
Fonte: Gama, Duque e Almeida, (2014)

O modelo destacado acima, demonstra que o processo de convergência adotado no Brasil, pode ser entendido por meio dos seguintes passos:

Primeiro: o IPSASB emite as normas internacionais, que são traduzidas, no Brasil, pelo CFC em parceria com a STN, como órgãos reguladores da contabilidade aplicada ao setor público.

Segundo: a STN e o CFC interagem entre si. A STN participa das reuniões do grupo de convergência do setor público criado pelo CFC. e o CFC, por sua vez, participa do GTCON, que é um grupo técnico consultivo criado e coordenado pela STN, juntamente com

representantes da União, Estados e Municípios.

Terceiro, o CFC e a STN emitem seus produtos que são direcionados aos atores, que por meio da geração de conhecimento implementarão as políticas contábeis definidas por esses órgãos, mas que também tiveram sua participação efetivada anteriormente por meio do GTCON, num processo de retroalimentação, em que esses membros (da União, Estados e Municípios) apresentam o contexto de suas realidades, desafios e oportunidades no processo de escolha das políticas contábeis que deverão ser implementadas por eles posteriormente (Gama, Duque & Almeida, 2014, p. 200).

## **2.4. PRINCIPAIS MUDANÇAS OCORRIDAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

O tema da 10ª Conferência Bial sobre Pesquisa Internacional Comparativa em Contabilidade Governamental, realizada em Poitiers na França, foi enquadrado na seguinte pergunta: A reforma da contabilidade governamental é mimetismo, modismo ou necessidade?

Para Chan (2010), esta questão é, particularmente, pertinente para países em desenvolvimento que são convidados a investir substancialmente para a realização desse processo de reforma. Segundo o autor, a reforma da contabilidade governamental não se enquadra em mimetismo ou modismo, sendo considerada indispensável porque fortaleceria a capacidade institucional necessária para se atingirem as metas de desenvolvimento. Tal reforma é “considerada parte da melhoria da gestão financeira pública e, como tal, presume-se que contribua para o desempenho do governo e que, pelo menos indiretamente, contribua para o desenvolvimento de uma nação” (Chan, 2010, p. 3).

### **2.4.1. Aplicação integral dos Princípios de Contabilidade no setor Público**

Observa-se que o processo de convergência estimulou um estudo maior acerca de diversos temas que anteriormente não existiam ou não eram aplicados de forma adequada na esfera pública. Um dos primeiros temas estudados de forma mais ampla foi a aplicação dos princípios contábeis no setor público. De modo a possibilitar essa aplicação foi editada a resolução CFC nº 1.111/07, a fim de trazer um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.

A partir da edição da resolução nº 1.111, os princípios contábeis passam a ser integralmente aplicados na contabilidade pública. Entre os princípios existentes atualmente, a competência contábil pode ser considerada um dos princípios que mais irão demandar esforços para sua plena aplicação. Segundo Chan (2010), não é aconselhável, de forma imediata, para países em desenvolvimento a adoção do regime de competência, a ponto de reconhecer e evidenciar a infraestrutura e os bens culturais. O autor destaca que seria apropriado o registro dos ativos e passivos na medida em que os seus benefícios excedessem os seus custos.

Chan (2010) menciona, ainda, que existem graus diferentes da aplicação do princípio da competência, variando de leve, passando pelo moderado até a forte. Sendo assim, considerando o processo de convergência, a aplicação desse princípio seguiria uma abordagem progressiva simétrica de forma gradual. A esse respeito o autor relata que:

O reconhecimento e a mensuração correta dos recursos financeiros circulantes e dos passivos circulantes seriam o ponto de partida de qualquer projeto de contabilidade sob o regime de competência. Posteriormente, os recursos financeiros realizáveis e os passivos exigíveis a longo prazo poderiam ser adicionados. Depois, os ativos fixos operacionais (por exemplo, edifícios públicos e equipamentos) e os passivos contingentes poderiam ser reconhecidos e evidenciados. Esta abordagem progressiva simétrica é preferível para os países em desenvolvimento. O gradualismo leva em consideração o custo, a necessidade de se acumular experiência, o apoio político seguro e a capacidade de se construir sistemas e se desenvolverem recursos humanos. O reconhecimento simétrico de ativos e passivos de mesma natureza (por exemplo, contas a receber e contas a pagar) e o prazo semelhante (por exemplo, ativos e passivos circulantes) impediria a evidenciação incompleta e distorcida da posição financeira. (p. 9)

No quadro 7 são destacados os graus, propostos por Chan (2010), que poderiam ser utilizados para a aplicação do princípio da competência, variando do leve, passando pelo moderado até chegar ao nível de competência forte.

Grau	Ativos reconhecidos	Passivos reconhecidos
Competência fraca	Recursos financeiros circulantes	Passivos circulantes
Competência moderada	Recursos financeiros realizáveis a longo prazo, além dos circulantes	Passivos de longo prazo, além dos circulantes
Competência forte	Recursos de capital, além dos circulantes e realizáveis a longo prazo	Passivos contingentes, além dos circulantes e de longo prazo

Quadro 7: Graus de competência  
Fonte: Chan (2010)

Chan (2010) destaca ainda que em uma sequência lógica de aplicação, todos os governos deveriam adotar imediatamente a "competência fraca" para a

contabilidade e a evidenciação de ativos e passivos circulantes. Em seguida, mover-se-ia para a aplicação competência moderada, a fim de reconhecer nas suas demonstrações financeiras os ativos e passivos existentes no longo prazo. No entanto, a "competência forte" deveria ser implementada com cautela, levando-se em conta os seus muitos problemas conceituais e de mensuração.

#### 2.4.2. Evidenciação das variações ocorridas no patrimônio público

Alinhado com as alterações dos princípios de contabilidade, o processo de convergência modificou também o entendimento que se tinha sobre o objeto da contabilidade aplicada ao setor público, deixando a partir das mudanças o patrimônio público em destaque. Historicamente a Contabilidade Pública esteve voltada para o controle e acompanhamento orçamentário, ou seja, voltada para os conceitos de receita e despesa públicas relacionados na Lei Orçamentária Anual.

Independente disso, Santos e Almeida (2012) relatam que a abordagem patrimonial, levando em consideração o ambiente legalista, não é algo novo, pois a Lei nº 4320/64 havia disposto em seu artigo 89 quais eram os fatos que a contabilidade estava obrigada a evidenciar, estando entre eles, os aspectos patrimoniais, isto é, o patrimônio sempre foi um dos pontos principais de evidenciação da Contabilidade Pública. Portanto, tendo em vista as considerações existentes na Lei nº 4.320/1964, o que o processo de convergência fez, foi ressaltar o patrimônio como objeto da contabilidade aplicada ao setor público.

De forma a evidenciar de maneira mais correta o patrimônio das entidades do setor público, conceitos como reavaliação, redução ao valor recuperável e valor justo também passarão a ser utilizados pelos contadores da esfera pública.

A reavaliação é conceituada na NBC TSP 16.10 como a “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil” (p. 3). De maneira contrária, quando o valor de mercado do bem for inferior ao valor líquido registrado na contabilidade, deverá ser adotada a redução ao valor recuperável, a partir do teste de impairment. A NBC TSP 16.10 relata que redução ao valor recuperável (impairment) é “a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação” (p. 3).

Além disso, deverá ser adotado o fair value (valor justo), caracterizado pela NBC TSP 16.10 como sendo o “preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração” (p. 3).

Além dos conceitos de reavaliação, redução ao valor recuperável e valor justo, a NBC TSP 16.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, cujo reconhecimento começará quando o bem estiver em condições de uso, devendo a despesa apurada ser evidenciada mensalmente no patrimônio da entidade.

Segundo Santos e Almeida (2012), para aplicação dos conceitos de depreciação, amortização e exaustão no setor público, não há regras, como, por exemplo, percentuais predefinidos ou montantes preestabelecidos. O profissional de contabilidade fará o cálculo da despesa respectiva com base em laudos técnicos e em função da vida útil econômica do bem. E caso haja reavaliação, o valor da depreciação, amortização ou exaustão será calculado sobre o novo valor do bem, considerando a nova vida útil baseada em laudo específico.

#### 2.4.3. Adoção do plano de contas único

Outra alteração considerável ocorrida nesse processo foi a aprovação do Plano de Contas único aplicável a todos os entes da federação, exceto para as empresas estatais independentes cuja utilização é facultativa.

Silva (2004) esclarece que o Plano de contas é uma relação completa das contas julgadas necessárias à revelação dos elementos patrimoniais e na contabilidade governamental, o mesmo objetiva a revelação dos estágios da receita e despesas; entradas e saídas financeiras; fatos contingentes e aleatórios que afetam o patrimônio e ao registro de fatos e operações que não produzem alterações patrimoniais.

O Manual de contabilidade aplicado ao setor público – MCAPS, na parte IV, Brasil (2012), relata que desde a criação do grupo técnico (GTCON) têm sido realizados estudos e discussões com a participação de diversos órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, que resultaram nas seguintes diretrizes para o PCASP:

Adoção de estrutura de plano de contas padronizada nas três esferas de governo, para fins de consolidação nacional e compatibilização com a elaboração de relatórios e demonstrativos previstos na legislação vigente e nas normas de contabilidade, e para, ainda, contemplar peculiaridades inerentes às empresas estatais dependentes, sendo facultativo para as empresas estatais independentes;

Flexibilidade para que os entes detalhem em níveis inferiores, a partir do nível de detalhamento definido como mínimo a ser observado, de modo adequado às suas peculiaridades;

Divulgação da estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, com prazo para implantação facultativa a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para a União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios; e

Elaboração de manual do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, descrevendo o elenco das contas e suas funções e demais procedimentos a serem observados. (p. 5)

O MCASP relata ainda, que é fundamental que o PCASP possibilite a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demais demonstrações contábeis. O objetivo seria reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social (Brasil, 2012).

A partir das mudanças realizadas, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP passa a ser dividido nas seguintes classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

No PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, dessa forma as 8 classes do plano estão inseridas dentro de três diferentes naturezas de informação, sendo elas a natureza informação patrimonial, natureza de informação orçamentária e as contas com informações de natureza típica de controle.

O MCASP, na parte IV, traz o seguinte comentário a respeito das naturezas de informações do novo Plano de Contas:

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do patrimônio da entidade pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a

execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles. (p. 15)

O Manual destaca ainda que “o registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8” (Brasil, 2012, p. 15).

Essa forma de registro contábil utilizando somente contas de uma mesma natureza de informação é uma das regras de integridade que os sistemas contábeis públicos devem possuir a fim de melhor realizar os registros contábeis.

#### 2.4.4. Alteração nas Demonstrações contábeis

Em consonância com a NBC T 16.6, a portaria nº 751 de 16 de dezembro de 2009, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional, aprovou o volume V do MCASP que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP.

Além dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, todas previstas no art. 101 da Lei nº 4.320/64, a NBC TSP 16.6 estabelecia inicialmente que as entidades do setor público deveriam publicar a Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC) e a do Resultado Econômico (DRE). A DFC permanece como demonstração obrigatória, entretanto, a DRE, por intermédio da Resolução CFC n.º 1.437/13, foi excluída do rol de demonstrações aplicáveis ao setor público.

Com relação a Demonstrações dos Fluxos de Caixa, observa-se que esta se destina a evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos proporcionados pelas atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos. A DFC objetiva contribuir com a transparência da gestão pública, permitindo também que os usuários da contabilidade projetem cenários de fluxos futuros de caixa e possam analisar a capacidade da entidade manter os serviços públicos para a sociedade.

Outra demonstração que também deverá ser apresentada, não por disposição da NBC TSP, mas por estar descrita no MCASP, é a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das

contas. Esta demonstração permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido da entidade pública.

As demais demonstrações previstas pela Lei nº 4.320/1964 foram mantidas no rol de demonstrações obrigatórias, entretanto, a fim de melhor evidenciar as alterações ocorridas no patrimônio público, tiveram sua estrutura modificada.

Com as mudanças, o Balanço Orçamentário passa a ter na coluna das receitas, além das receitas correntes e receitas de capital, uma linha demonstrando o refinanciamento das dívidas e outra linha evidenciando os saldos de exercícios anteriores. A linha relativa ao refinanciamento busca destacar, do montante de operações de crédito realizadas pela entidade, as que são relativas ao refinanciamento da dívida pública, proporcionando assim uma informação mais detalhada.

A coluna da despesa orçamentária passa a ser demonstrada por empenho, liquidação e despesa paga, e não mais por tipo de crédito. Da mesma forma como ocorre com a receita, do montante de despesa referente à amortização da dívida destaca-se a parte relativa ao refinanciamento. De forma complementar dois quadros auxiliares acompanham o Balanço Orçamentário, sendo eles o quadro Demonstrativo da Execução dos Restos a Pagar Não-processados e o quadro Demonstrativo da Execução dos Restos a Pagar Processados.

No que tange ao Balanço Financeiro, neste a receita deixa de ser demonstrada por categoria econômica, e a despesa por função ou grupo, e passam a ser demonstradas por destinação de recursos. Isto permite o acompanhamento da receita auferida e da despesa paga do ente público por destinação de recurso.

O Balanço Patrimonial também tem sua estrutura modificada, deixando, no quadro principal, as contas de serem agrupadas em financeiro e permanente. Agora elas passam a ser agrupadas em circulante e não circulante. Entretanto, a fim de atender as regras estabelecidas na Lei nº 4.320/1964 um quadro a parte deve ser elaborado a fim de demonstrar os ativos e passivos financeiros e permanentes. Na nova estrutura, além do quadro principal do balanço patrimonial as entidades deverão elaborar um quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes; outro demonstrado as contas de compensação e um último quadro evidenciando o superávit/déficit financeiro.

Na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações deixarão de ser evidenciadas como decorrentes ou independentes da execução orçamentária,

sendo, a partir de agora, agrupadas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas, apresentadas de modo a atender o princípio da competência.

É importante observar também, que no novo modelo, deve ser apresentada as notas explicativas como parte integrante ou complementar das demonstrações supracitadas, apresentando as informações ainda não suficientemente evidenciadas ou que ainda não constam nas referidas demonstrações

#### 2.4.5. Adoção do Sistema de custos no setor público

O Sistema de custos no setor público é outra alteração relevante que vem sendo implementado no setor público. A NBC TSP 16.11 estabelece o conceito, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensurar e evidenciar os custos do setor público.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. De acordo com esta norma, custos são definidos como gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens e serviços.

### **3. METODOLOGIA.**

Nesse capítulo serão apresentados os aspectos metodológicos da pesquisa, abordando questões relativas ao seu delineamento geral e ao método escolhido para alcance dos objetivos.

Será apresentada também a população e a amostra utilizada no estudo, as técnicas qualitativas e quantitativas empregadas no decorrer da pesquisa, assim como a forma de coleta, tratamento e análise dos dados. Para finalizar o capítulo serão abordadas as limitações encontradas no presente estudo.

#### **3.1. DELINEAMENTO GERAL DA PESQUISA**

Analisando a abordagem com relação ao objetivo do estudo, pode-se definir esta pesquisa como descritiva. A pesquisa descritiva, segundo Gil (2002), tem como principal objetivo descrever as características de determinado fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis.

Quanto à abordagem com relação ao problema, o presente trabalho pode ser classificado como qualitativo e quantitativo, tendo em vista que ambos os métodos serão utilizados para análise do problema. Sobre a combinação das avaliações qualitativa e quantitativa, Martins e Theóphilo (2007) destacam que hoje o pensamento predominante é que os limites da pesquisa qualitativa podem ser contrabalanceados pelo alcance da quantitativa e vice-versa. Sob essa perspectiva, as duas abordagens não são percebidas como opostas, mas sim como complementares.

Em relação à abordagem quanto à estratégia de pesquisa, este trabalho pode ser classificado como sendo do tipo levantamento, utilizando-se também de pesquisa documental. Conforme Gil (2002), um levantamento é caracterizado pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Procedese a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas a respeito do problema estudado e, mediante análise, obtêm-se conclusões correspondentes aos dados coletados. Por sua vez, a pesquisa documental é a aquela que se utiliza de materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico, como documentos arquivados, gravações, fotografias, dentre outros (Martins & Theóphilo, 2007).

A aplicação de questionários e a realização de entrevistas foram utilizadas nesse estudo como instrumentos de coleta de dados. Segundo Cooper e Schindler

(2003), as pesquisas científicas podem utilizar fontes de natureza primária ou secundária. Os autores definem as fontes primárias como os gerados pelo próprio pesquisador com o objetivo específico de solucionar o problema de pesquisa. São considerados trabalhos originais do estudo ou dados brutos e podem ser coletados de diversas formas: entrevistas pessoais, telefone, questionários ou observação pessoal. Nesse trabalho, as fontes primárias foram obtidos por meio da realização de entrevistas, junto aos analistas de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e pela aplicação de questionário junto aos contadores responsáveis pela contabilidade dos poderes executivos municipais do estado do Paraná.

Já as fontes secundárias são aquelas que foram coletadas com outros objetivos, resumido por Gil (2002) como aquelas que se valem de fontes de "papel", estando disponíveis ao pesquisador em boletins, livros, revistas, artigos científicos entre outros. Neste estudo as fontes secundárias foram obtidas por meio da revisão bibliográfica sobre o tema em livros, artigos, revistas, dissertações, teses e demais publicações científicas.

Com relação aos efeitos do pesquisador nas variáveis de estudo, a presente pesquisa enquadra-se como ex-post-facto, tendo em vista que o pesquisador não possui controle sobre as variáveis, limitando-se a relatar o que ocorreu ou o que está ocorrendo. O quadro 8 resume o enquadramento do presente estudo considerando diversas abordagens observadas na literatura.

<b>Abordagem</b>	<b>Classificação</b>
Abordagem com relação ao problema	Quantitativo Qualitativo
Abordagem com relação ao objetivo do estudo	Pesquisa Descritiva
Abordagem quanto à estratégia de pesquisa	Levantamento Pesquisa Documental
Abordagem quanto às técnicas de coleta de dados	Fontes Primárias Fontes Secundários
	Questionário Entrevista
Abordagem quanto aos efeitos do pesquisador nas variáveis de estudo	Ex-post-facto

Quadro 8: Categorização da pesquisa quanto à abordagem  
Fonte: Adaptado de Portulhak (2013).

### 3.2. EXECUÇÃO DAS ETAPAS DE PESQUISA

O primeiro passo na execução da pesquisa ocorreu pela busca de fundamentos que fornecessem um arcabouço teórico necessário para a concretização do estudo. Foi realizada, então, a pesquisa bibliográfica compreendendo o estudo aprofundado sobre o tema Contabilidade Aplicada ao Setor Público que estivesse relacionado com o problema e os objetivos propostos.

As técnicas empregadas no presente estudo foram de natureza qualitativa e quantitativa. Foi realizada a integração entre os dados apurados mediante entrevistas, questionários e análise de documentos internos (pesquisa documental), objetivando-se com isso realizar a triangulação das informações e obter maior confiabilidade dos dados.

Dessa forma, tendo em vista que o presente estudo é composto de uma etapa com informações de natureza qualitativa e de outra etapa com informações de natureza quantitativa, na sequência abordaremos de forma detalhada cada uma dessas etapas.

#### 3.2.1. Etapa Qualitativa

##### 3.2.1.1. População e amostra da etapa qualitativa

A população referente a essa etapa do estudo, é composta pelos Analistas de Controle Externo atuantes na Diretoria de Contas Municipais – (DCM) do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – (TCE-PR).

Tais analistas, totalizando 55 servidores, atuam em gerências específicas dentro da DCM. A tabela 1 demonstra a quantidade de analistas alocados dentro de cada gerência.

<b>Gerências Existentes</b>	<b>Número de Analistas</b>
Contas Municipais e Controle Operacional	13
Auditoria e Programas Especiais	04
Fiscalização e Acompanhamento Remoto de Operações Municipais	04
Promoção de Fiscalização Anual	09
Controle da Gestão Fiscal	02
Gestão de Dados e Informações	03

Gerências Existentes	Número de Analistas
Sistemas de Produção	05
Administrativo	03
Jurídico	12
Total de Analistas	55

Tabela 1: Número de analistas de acordo com a gerência respectiva.  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação a composição da amostra desta etapa da pesquisa, Moreira e Caleffe (2008) relatam que os métodos qualitativos utilizam uma lógica diferente dos métodos quantitativos ao selecionar uma amostra. Para os autores, enquanto os métodos quantitativos empregam a amostra probabilística, os métodos qualitativos fazem uso da lógica intencional, selecionando os participantes de acordo com o problema a ser pesquisado. Nesse sentido, o poder da amostra intencional está na seleção de casos ricos em informações para o estudo, onde os “casos ricos” representam aqueles com os quais o pesquisador pode aprender muito sobre questões essenciais para os propósitos da pesquisa (Moreira & Caleffe, 2008).

Nesse sentido, a amostra dessa etapa do estudo foi composta pelos analistas de controle externo, que exerciam cargos de gerência ou de direção e que atuam ou atuaram na Diretoria de Contas Municipais – DCM, desde o ano de 2008, ano adotado neste trabalho como de início das principais ações e estudos sobre as novas práticas contábeis para o setor público. Assim, a amostra foi composta por 9 (nove) servidores, todos analistas de controle externo do TCE-PR.

A escolha por entrevistar os gerentes e diretores que atuam ou atuaram na diretoria desde 2008, se deu em virtude de serem eles os agentes que efetivamente estiveram envolvidos desde o início no processo de implantação das mudanças nos processos contábeis no âmbito municipal do estado.

#### 3.2.1.2. Procedimentos adotados para realização da etapa qualitativa

Esse tópico objetiva realizar a descrição dos procedimentos adotados para realização da pesquisa e para a construção do instrumento de coleta de dados.

Quanto aos procedimentos adotados para realização da etapa qualitativa foram utilizadas, além da pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a aplicação de entrevistas como técnicas de coletas de dados. A pesquisa documental foi realizada no Tribunal de Contas, com a devida autorização oficial (Anexo I). A

utilização dessa técnica possibilitou o acesso a dados produzidos pela entidade durante a realização do planejamento e implementação das mudanças na contabilidade aplicada às entidades municipais do estado, bem como às alterações realizadas no sistema informatizado captador dessas informações, denominado Sistema de Informação Municipal – Acompanhamento Mensal (SIM - AM).

Após essa coleta inicial de dados, que permitiu ao pesquisador obter conhecimento prévio sobre algumas ações adotadas pelo Tribunal de Contas, foram realizadas entrevistas com os 9 (nove) analistas de controle externo da Diretoria de Contas Municipais, a fim de aprofundar o conhecimento a respeito das ações adotadas pelo TCE no processo de mudança.

De acordo com Gil (2002), a utilização de entrevistas em pesquisa de natureza social apresenta vantagens em relação a outros métodos de coletas de dados, pois possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social, constituindo-se em um meio eficiente de obtenção de informações em profundidade, a respeito do comportamento humano.

Na execução de uma pesquisa é de primordial importância que a entrevista conste em seu planejamento, indicando-se o tipo de entrevista a ser realizada (livre ou informal, semi-estruturada ou estruturada), bem como a sua relação com os objetivos propostos.

Neste estudo, as entrevistas podem ser classificadas como sendo semi-estruturada de tipo focal. Segundo Yin (2001), por entrevista focal compreende-se aquela realizada num curto período de tempo, com caráter de conversa informal, mas que segue um conjunto de perguntas elaboradas antecipadamente, com duração média de 40 minutos. As entrevistas foram realizadas mediante utilização de gravador digital, com plena autorização dos entrevistados, sendo o conteúdo delas transcrito posteriormente pelo pesquisador.

Inicialmente foram entrevistados o Diretor de Contas Municipais e o ex - diretor Adjunto de Contas Municipais, tais pessoas possuem um conhecimento macro com relação ao processo de mudanças da nova contabilidade e das ações adotadas pelo Tribunal. Posteriormente foram entrevistados o ex e o atual gerente do núcleo de Sistemas de Produção (sistema SIM-AM) e o atual diretor Adjunto de Contas Municipais, tendo em vista terem sido eles os principais agentes responsáveis pela realização das alterações necessárias ao processo de mudança da contabilidade, principalmente as alterações relacionadas ao sistema captador de

dados do TCE-PR, Sistema SIM – AM. A realização dessas entrevistas proporcionou uma visão mais detalhada das ações adotadas pelo TCE.

Foram também, entrevistados o atual gerente de Gestão de Dados e Informações, o ex Gerente de Promoção de Fiscalização Anual e dois gerentes responsáveis pela análise das prestações de Contas Municipais, sendo que eles também tiveram grande participação no processo de implementação das mudanças. As entrevistas foram realizadas conforme roteiro exposto no Apêndice A.

Executou-se uma re-análise, para verificar se havia consistência no roteiro construído. Este foi enviado por e-mail para alguns servidores do tribunal de Contas do Estado do Paraná, a fim de aprimorar o roteiro a respeito das instruções iniciais, enunciados e conteúdo das questões, bem como a sequência dessas.

### 3.2.1.3. Tratamento e Análise dos dados

Para análise dos dados coletados dos agentes responsáveis pela fiscalização, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, na qual foram identificadas, nos textos oriundos dos documentos e da transcrição das entrevistas, quais mensagens seriam objeto da análise.

Segundo Bardin (2010), a análise de conteúdo consiste em técnicas de análise de mensagens por meio de procedimentos sistemáticos, quer sejam quantitativos ou qualitativos, e admitem inferência a respeito do conteúdo da mensagem. Para realização da análise do conteúdo foi levado em consideração o grau de envolvimento dos entrevistados no processo de mudança. Sendo que a função exercida pelos servidores influenciou no aprofundamento de algumas perguntas em relação a outras, a utilização de entrevista semi-estruturada possibilitou tal dinâmica.

Com o intuito de auxiliar na análise de conteúdo das entrevistas realizadas foi utilizado o software Atlas/TI 7.0, a fim de melhor organizar as informações das transcrições realizadas. Sobre o software Atlas/TI Queiroz e Cavalcante (2011) relatam que:

Os principais elementos interligados ao software Atlas Ti e que estão dentro de um projeto, denominado unidade hermenêutica, são: os documentos primários (P-Docs), as citações (Quotes), os códigos (Codes) e as notas (Memos). Esses elementos dão origem às teias, sendo que estas seriam ferramentas de análise que podem ser utilizadas para ilustrar as relações que foram analisadas pelo pesquisador. (p. 11778)

É importante salientar que esse tipo de programa não executa a análise em si, mas apóia a mesma ao facilitar as tarefas mecânicas do processo de análise qualitativo. O elemento humano é fundamental para compreensão do sentido do texto, pois o programa apenas gerencia o processamento mecânico de maneira a possibilitar que o pesquisador dedique-se ao processo interpretativo e de descobertas antes, durante e depois do processo de codificação (Kelle, 2002).

A utilização do software Atlas/TI, associado às etapas da análise de conteúdo, se deu pela aplicação dos seguintes processos:

Inicialmente, após ser concluída as transcrições das entrevistas, procedeu-se a uma leitura vertical de cada entrevista, seguida de sua releitura, ou seja, as entrevistas foram analisadas de forma individual a partir de uma leitura integral do texto transcrito, desde as respostas iniciais até as finais. Feito isso foi realizada a inserção das transcrições no software. Adotado esse procedimento, foi efetuada uma leitura horizontal de cada questão em todas as entrevistas, organizando e classificando os fragmentos das respostas por proximidades de sentido, sendo que com base na interpretação desses trechos foram criados códigos.

Bandeira-de-Mello e Cunha (2003) tratam da seguinte forma a respeito dos códigos:

Os códigos são os conceitos gerados pelas interpretações do pesquisador. Podem estar associados a uma citação ou a outros códigos. São indexados pelo nome. Apresentam dois números na referência. O primeiro se refere ao número de citações ligadas a ele; e o segundo, ao número de códigos. Os dois números representam, respectivamente, o grau de fundamentação (groundedness) e o de densidade (density) do código. (p. 6)

Conforme descrito por Bandeira-de-Mello e Cunha (2003), ao lado de cada código aparece algumas informações, como podemos observar dentro da caixa de texto da figura 4.

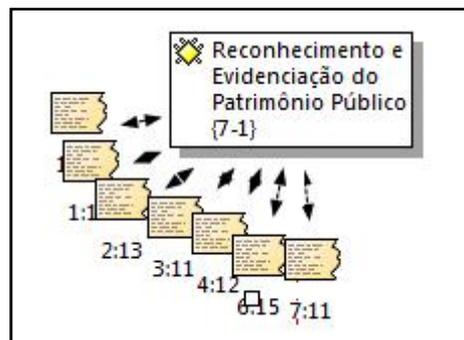


Figura 4: Exemplo de Código - software Atlas/TI

Por exemplo, o código “Reconhecimento e Evidenciação do Patrimônio

Público” apresenta a seguinte informação {7,1}. O primeiro número em destaque significa que o código está ligado a sete citações, sendo estas identificadas pela análise das entrevistas e ilustradas na figura pelos recortes citados abaixo da caixa de texto. O segundo número (1) indica que o código está ligado a outro código.

Por fim, após a criação dos códigos foram construídas famílias (também denominada categoria) de assuntos com a composição dos códigos pertinentes a cada família. Podemos dizer que esse processo implica em agrupar os códigos de acordo com as semelhanças e analogias previamente estabelecidas, por meio de critérios determinados, com base no problema e nos objetivos do estudo.

### 3.2.2. Etapa Quantitativa

#### 3.2.2.1. População e amostra da etapa quantitativa

A população dessa etapa abrange os agentes executores da nova contabilidade, composta pelos contadores, sendo estes, servidores responsáveis pela contabilidade dos poderes executivos municipais paranaenses.

A relação de entidades que atuam na esfera municipal no Estado do Paraná é composta pelos Poderes Executivos (Prefeituras Municipais), entidades do Poder Legislativo (Câmaras Municipais), Autarquias Municipais, Institutos Municipais de Previdência, Fundações Públicas, Fundos com contabilidade descentralizada e os Consórcios Públicos. Dessa forma, o total de entidades existentes perfaz um montante de 1175. Para fins deste estudo, optamos por analisar somente as entidades pertinentes ao poder executivo municipal do estado, ou seja, as 399 Prefeituras Municipais do Estado.

A escolha dessa população pode ser justificada, tendo em vista que as prefeituras foram as entidades mais afetadas pelas mudanças ocorridas, principalmente em função do volume de transações que a elas é aplicada. A tabela 2 demonstra a relação de entidades municipais do estado.

<b>Entidades Municipais Paranaenses</b>	<b>Número de Contadores</b>
Prefeituras	399
Câmaras de Vereadores	381
Autarquias	67

<b>Entidades Municipais Paranaenses</b>	<b>Número de Contadores</b>
Institutos de Previdência	177
Fundações	31
Fundos descentralizados	50
Consórcios Públicos	70
Total	1175

Tabela 2: Entidades Executoras Municipais  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Definida a população como sendo as 399 prefeituras do estado (poderes executivos municipais), a amostra por sua vez foi composta pelas prefeituras que responderam as informações solicitadas via questionário.

#### 3.2.2.2. Procedimentos adotados para realização da etapa quantitativa

Para realização da etapa quantitativa, foi elaborado um questionário do tipo estruturado para aplicação aos contadores. Optamos por entrevistar somente o contador responsável pela contabilidade de cada poder executivo, tendo em vista estes terem amplo conhecimento da realidade da entidade na qual atuam. Sendo assim, cada entidade teve apenas um respondente. O questionário foi aplicado de acordo com o modelo exposto no Apêndice B.

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

A abordagem de Gil (2002) alude ao fato de que o questionário é uma técnica fundamentada em uma lista de perguntas para obter os dados dos respondentes e estes podem ser auto-administrados, ou seja, auto-aplicados (respondido sem a presença do pesquisador) ou aplicado com entrevista, isto é, administrado pelo pesquisador.

Em função das características, objetivos, tipologia e abordagem dos dados utilizados nesta etapa da pesquisa, adotou-se como método de levantamento de dados a utilização de questionário estruturado e auto-aplicado, em que os entrevistados respondem a questões específicas propostas pela pesquisa, sem a presença do pesquisador.

Sendo assim, na coleta dos dados foi utilizado um questionário composto de 42 (quarenta e duas) questões fechadas. Na maioria das questões, foi utilizada uma Escala tipo Likert para mensuração das respostas, entretanto, algumas questões foram elaboradas com respostas dicotômicas.

Executou-se uma pré-análise para verificar se havia consistência no questionário construído. Este, conforme Malhotra (2006), se refere ao teste do questionário em uma pequena amostra de entrevistados, com objetivo de identificar e eliminar problemas potenciais. O pré-teste foi aplicado com alguns contadores que tinham perfil similar aos profissionais objeto deste estudo. Com a aplicação do Pré-teste, foi possível aprimorar o questionário em termos das instruções iniciais, enunciados, conteúdo e sequência das questões.

O questionário elaborado foi hospedado na internet no site Google, através de seu aplicativo Google Docs. O link do questionário foi enviado por email (anexo II) ao contador responsável pela contabilidade de cada prefeitura do estado.

A fim de obter o maior número possível de respostas, foram realizadas três tentativas de obtenção de dados junto aos respondentes. No dia 7 de novembro de 2014 enviamos o primeiro e-mail, sendo que este ficou disponível aos respondentes pelo período de 10 dias. Nesses dez primeiros dias foram respondidos um total de 77 questionários. No dia 17 de novembro foi enviado um segundo e-mail aos contadores que não haviam respondido quando do primeiro envio, sendo que com essa solicitação obtivemos mais 66 respostas. Por fim, no dia 25 de novembro realizamos outra tentativa de obtenção de dados, enviamos outro email e com isso obtivemos mais 30 respostas.

Após as três tentativas de coleta de dados obtivemos um total de 173

questionários respondidos, resultando em 43,36% do total de respostas possíveis. Por outro lado, quando da visualização minuciosa dos dados coletados, foram excluídos 2 questionários, um deles por estar sem a identificação do município e o outro por estar com informações duplicadas, com isso obtivemos um total de 171 questionários respondidos de forma válida, totalizando assim 42,86% das possíveis respostas.

### 3.2.2.3. Tratamento e Análise dos dados

Os dados coletados nesta etapa do estudo foram objeto de análise quantitativa, por meio de dois tratamentos estatísticos distintos. Primeiramente a estatística descritiva foi utilizada para a apresentação do percentual de respostas em relação a cada uma das questões que utilizavam a escala estilo likert como possibilidade de resposta, aferindo-se com isso o nível de aplicação de determinado conceito/técnica. Posteriormente foi utilizada a técnica de Análise de Correspondência – ANACOR a fim de verificar a existência de associações entre variáveis.

Segundo Freund e Simon (2000), a estatística descritiva compreende o manejo dos dados para resumi-los ou descrevê-los, sem ir além, isto é, sem procurar inferir qualquer coisa que ultrapasse os próprios dados. Bruni (2011) expõem que a principal função da estatística descritiva consiste em:

Resumir dados e informações investigadas, expondo-as da maneira mais prática e simples possível. Em muitos casos, há um grande número de dados e informações coletadas que poderiam atrapalhar o desenvolvimento das pesquisas e suas conclusões. Para simplificar, os dados são resumidos em forma de estatística descritiva. Ela está presente em diversas situações do nosso cotidiano, como, por exemplo, as pesquisas eleitorais. Para os pesquisadores descreverem os resultados de suas pesquisas de campo, eles criam tabelas e gráficos, dispondo seus dados de forma que possam ser interpretados mais facilmente. (p. 3)

Segundo Fávero, Belfione, Silva e Chan (2009), a estatística descritiva permite ao pesquisador uma melhor compreensão do comportamento dos dados por meio de tabelas, gráficos e medidas-resumo, identificando tendências, variabilidade e valores atípicos. A estatística descritiva univariada estuda medidas representativas de uma série de dados, como medidas de posição, medidas de dispersão, medidas de assimetria e curtose, distribuição de frequências e representação gráfica dos resultados.

As medidas de posição são divididas em: medidas de tendência central (média aritmética, mediana e moda) e medidas de tendência não central (1º e 3º quartis e percentis). Como medidas de dispersão, temos a amplitude, a variância, o desvio padrão e o coeficiente de variação. As medidas de assimetria e curtose caracterizam a forma da distribuição dos elementos da população amostrados em torno da média (Maroco, 2007).

A Análise de Correspondência (ANACOR) por sua vez “é uma técnica que exhibe as associações entre um conjunto de variáveis categóricas não métricas em um mapa perceptual, permitindo, desta maneira, um exame visual de qualquer padrão ou estrutura de dados” (Fávero, Belfione, Silva & Chan, 2009, p. 272).

Segundo Hair (2005), essa técnica estatística deve ser utilizada quando se deseja examinar relações entre variáveis categóricas nominais e/ou entre categorias dessas variáveis. A análise de correspondência das variáveis é realizada por intermédio da representação visual das percepções de objetos de um indivíduo em duas ou mais dimensões. Normalmente, esse mapa tem níveis opostos de dimensões nos extremos dos eixos X e Y. Cada objeto tem uma posição espacial no mapa perceptual, refletindo a relativa similaridade ou preferência, em relação a outros objetos, segundo as dimensões do mapa perceptual.

Conforme apontado por Fávero, Belfione, Silva e Chan (2009), recomenda-se inicialmente a realização do teste de qui-quadrado ( $X^2$ ) para a verificação da existência de dependência entre as duas variáveis e, conseqüentemente, para a avaliação da adequação da aplicação da ANACOR. Todas as análises de correspondências citadas neste estudo foram submetidas e estão de acordo com o teste de  $X^2$ .

A ANACOR foi utilizada nessa pesquisa na análise do bloco questão número 4 (aplicação da contabilidade patrimonial), sendo este composto pelas questões 21 a 28, e no bloco de questão número 5 (reconhecimento e evidenciação do patrimônio público) composto pelas questões 29 a 36. A aplicação de ANACOR teve por objetivo verificar a associação entre o nível de aplicação de determinada técnica (nível baixo, médio ou alto) com as variáveis localização geográfica do município, tamanho do município e tempo de atuação do contador.

Com base no questionário respondido pelos contadores municipais, as respostas das questões poderiam variar de um nível que vai de 0 (zero) a 5 (cinco), sendo que 0 (zero) indicava a não aplicação de determinada técnica e 5 (cinco) a

total ou plena aplicação. Sendo assim, a fim de obter uma melhor visualização dos dados, na aplicação da ANACOR foram criadas três categorias com as respostas obtidas.

Na primeira categoria, denominada baixa aplicação, foi agrupando as respostas de nível 0 (zero) e 1 (um), ou seja, se a entidade respondeu zero ou um para aquela questão, a resposta foi incluída na categoria baixa aplicação.

Adotando o mesmo procedimento, na segunda categoria, denominada média aplicação, foi agrupando as respostas indicadas como sendo de nível 2 (dois) e de nível 3 (três). Por fim, na terceira categoria, denominada alta aplicação, foi agrupando as respostas de nível 4 (quatro) e 5 (cinco).

Dessa forma, foi analisada a associação existente entre os níveis de aplicação das técnicas questionadas (baixo, médio e alto) com as seguintes variáveis: região geográfica do município respondente, porte do município representado pelo número de habitantes e o tempo de atuação do profissional contábil no cargo. A composição dessas três variáveis é descrita na sequência.

O Estado do Paraná é subdividido em 10 regiões geográficas, quais sejam: Norte Central, Norte Pioneiro, Noroeste, Centro-Occidental, Centro-Oriental, Centro-Sul, Sudeste, Sudoeste, Oeste e Região Metropolitana de Curitiba. Nesse sentido, a utilização da ANACOR visou verificar a associação da respectiva região com o nível de aplicação dos itens questionados, como isso foi possível verificar se alguma região geográfica se destaca na aplicação dos itens questionados.

O critério populacional buscou verificar se existia alguma variação na aplicação de determinada técnica, levando em consideração o tamanho do município. Para tanto, as entidades estão classificadas conforme o número de habitantes, mediante parâmetro estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Levando em consideração a LRF como critério, tivemos três classificações. A primeira foi representada pelos municípios com 200.000 habitantes ou mais, a segunda contendo os municípios entre 50.000 e 199.999 habitantes e por último os municípios com menos de 50.000 habitantes.

Por fim, foi verificado se o tempo de atuação na função de contador da entidade tem alguma associação como o nível de aplicação de determinada técnica. O tempo de atuação do profissional foi analisado com base nos dados da questão 6 do apêndice B, ou seja, foi classificado os profissionais que atuam de 1 a 2 anos na

função, de 3 a 5 anos, de 6 a 10 anos e por último os que atuam a mais de 10 anos no cargo.

### 3.2.3. Comparações das etapas da pesquisa

Uma vez realizada a etapa qualitativa do estudo, ou seja, analisado o processo de mudança sob a ótica dos fiscalizadores e posteriormente finalizado a etapa quantitativa, onde foi destacado o processo de mudança na visão dos poderes executivos municipais, o próximo passo do estudo foi realizar comparações das informações obtidas desses grupos a fim de identificar nelas a presença de mecanismos contextuais de pressões isomórficas existentes no processo de convergência. Por fim, os principais resultados obtidos no estudo foram discutidos e realizaram-se as conclusões da pesquisa.

### 3.3. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Este estudo tem algumas limitações e, portanto, seus resultados não podem ser generalizados. A primeira limitação se refere ao fato de se utilizar amostra não-probabilística em ambas as etapas da pesquisa.

Depois, tem-se a análise qualitativa que pode ficar sujeita à interpretação subjetiva. Para garantir uma redução dessa limitação, a pesquisa foi guiada para buscar triangulação dos dados por meio de diversas fontes.

Outra limitação que pode ser destacada é o fato do pesquisador possuir contato ou conhecer alguns contadores das prefeituras entrevistadas, possibilitando assim, a probabilidade de se obter um maior número de respostas.

Uma última limitação diz respeito a aplicação de instrumentos distintos para a coleta dos dados, em vista de que com a aplicação do questionário pode não ter sido capturado corretamente as ações adotadas pelos poderes executivos e também ter ocorrido prejuízo na identificação de algumas ações que poderiam ter sido enquadradas nos conceitos de isomorfismos institucional.

Apesar dessas limitações, entende-se que este estudo é relevante para o entendimento do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público, bem como da identificação dos mecanismos de isomorfismo presente nesse processo de mudança contábil.

## **4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

A apresentação e análise dos dados está organizada em três seções dentro deste capítulo. A primeira seção tem por meta atender os dois primeiros objetivos deste estudo, dessa forma, apresentam-se as principais ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no intuito de destacar o processo de mudança sob a ótica dos fiscalizadores.

Na seção 4.2, alinhado com o terceiro e quarto objetivos deste trabalho, apresentam-se as ações adotadas pelos poderes executivos municipais, destacando assim, o processo de mudança sob a ótica dos executores.

Por fim, a última seção deste capítulo traz a análise dos mecanismos contextuais de pressão isomórfica que estiveram presentes no processo de mudança da contabilidade aplicado ao setor público municipal paranaense. Ela se subdivide na análise de pressões coercitivas, normativas e miméticas.

### **4.1. PROCESSO DE MUDANÇA SOB A ÓTICA DOS FISCALIZADORES**

Com o intuito de auxiliar na análise de conteúdo das entrevistas realizadas com os analistas do Tribunal de Contas do Paraná foi utilizado o software Atlas/TI 7.0, a fim de melhor organizar as informações das transcrições realizadas. Concluídas as transcrições das entrevistas foram empregados os seguintes processos: inserção das transcrições no software; apreciação de cada resposta; com base na interpretação desses trechos foram criados códigos; em seguida foram construídas famílias de assuntos, sendo estas compostas pelos códigos criados previamente. As famílias são expressas em categorias, ou seja, a categoria (família) reúne um grupo de códigos e esse conjunto subsidia a interpretação dos dados. A análise das questões segue a ordem dos blocos constantes no roteiro de entrevista aplicado, sendo, ainda, os analistas do TCE-PR identificados como P1 a P9.

#### **4.1.1. Categoria: principais mudanças na contabilidade e o papel do TCE-PR.**

Essa categoria analisa as primeiras questões realizadas nas entrevistas (questões 5 a 8). A partir das perguntas citadas foi buscado identificar, na opinião dos analistas do Tribunal de Contas, quais foram as principais mudanças ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público, bem como, qual o papel incumbido ao

TCE nesse processo.

Notou-se que há um alinhamento nas respostas dos analistas, no sentido de demonstrar que os aspectos e controles orçamentários, realizado, principalmente, tendo por base a Lei nº 4.320/1964, devem continuar sendo observados. Nota-se, também, que a aplicação da contabilidade patrimonial ganha destaque a partir da aplicação das novas regras.

Segundo os respondentes, a aplicação das novas práticas contábeis no setor público objetiva destacar o patrimônio público como objeto da contabilidade e deve dar ênfase na aplicação da contabilidade patrimonial. Desse modo, práticas que até então não se exigiam dos contadores públicos, a exemplo da aplicação integral dos princípios contábeis e o reconhecimento das variações ocorridas no patrimônio público, deverão ser mais observadas pelas entidades.

A mudança de cultura por parte dos contadores públicos foi outro fator importante destacado pelos analistas do Tribunal. Segundo dados das entrevistas, muitos contadores executavam a contabilidade com viés extremamente orçamentário, deixando a evidenciação do patrimônio público em segundo plano, sendo que essa mudança, visando atender o enfoque patrimonial, pode levar algum tempo. Sobre o tema foi citado:

É justamente a mudança de cultura, de cultura da contabilidade ou do contador, onde nós tínhamos uma contabilidade voltada estritamente para o controle orçamentário e controle fiscal e agora nós vamos ter uma contabilidade voltada para o controle contábil e controle patrimonial, essa é a principal mudança (P4).

A adoção de um plano de contas único também foi destacado como um item importante nesse processo. A adoção do plano de contas padronizado visa possibilitar a realização da consolidação dos dados contábeis nacionais, além de contribuir com a propagação da nova sistemática contábil. A figura 5 demonstra as principais mudanças apontadas pelos analistas, bem como o papel atribuído ao TCE nesse processo.

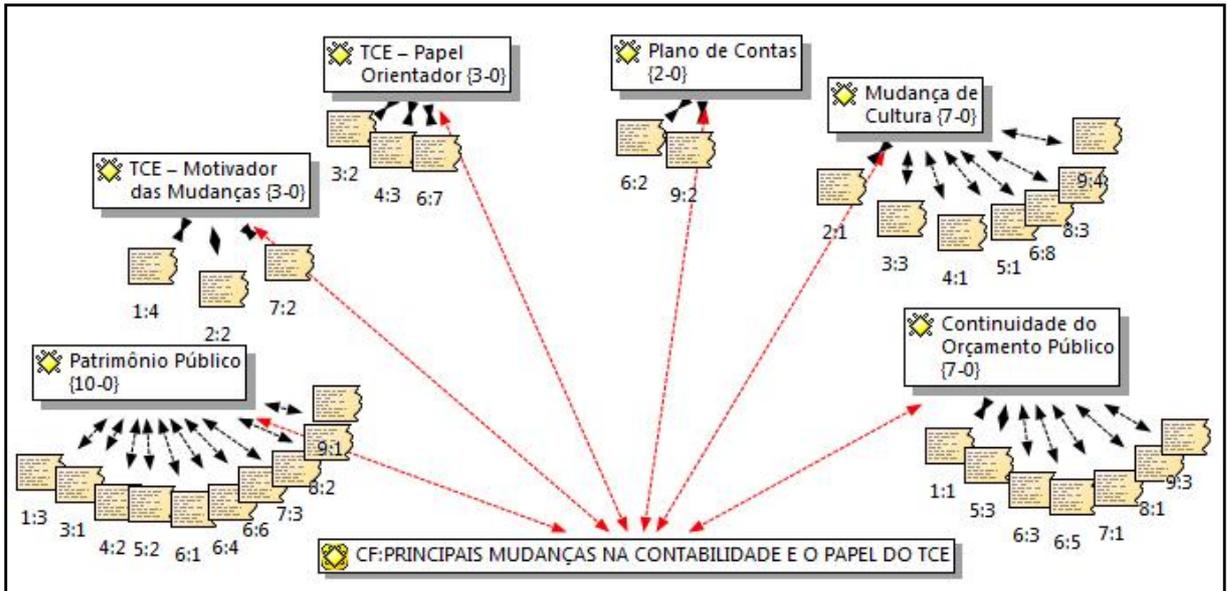


Figura 5: Principais Mudanças na Contabilidade e o Papel do TCE

Fonte: elaborado pelo autor

A questão número 8 do roteiro de entrevista indagou sobre o papel assumido pelo TCE nesse processo de alteração da contabilidade pública. Com relação a esse assunto, destacou-se a partir das respostas obtidas, que o Tribunal de Contas do Paraná assumiu papel de protagonista no processo junto aos municípios. A maioria dos entrevistados abordou a importância do TCE exigir, através de procedimentos de fiscalização ou através de ações orientadoras, a adoção das novas práticas contábeis para que elas comecem efetivamente ser aplicadas nas entidades municipais. Sobre o tema foi citado que “aquele contador que tinha a visão anterior ele tem que mudar, e isso leva tempo, o que nós percebemos é que alguém tem que tomar frente disso e colocar as novas regras em funcionamento” (P1).

Outra citação que trata do papel do TCE no processo é a seguinte: “O Tribunal de Contas como ele fiscaliza todo o patrimônio da entidade, ele tem o papel mais importante que todos os outros, porque se ele não forçar as entidades a mudarem a metodologia, a seguir os procedimentos, ninguém vai fazer isso” (P7).

Com base nas transcrições realizadas, pode-se perceber que o Tribunal de contas adotou algumas medidas a fim de contribuir com a adoção da nova contabilidade e que essas ações foram fundamentais para o início do processo de mudança.

Finalizando a análise dessa categoria, podemos concluir que entre os itens que mais foram destacados pelos analistas estão: permanência dos controles orçamentários existentes, a aplicação do plano de contas único para todos os entes

da federação, a aplicação da contabilidade patrimonial e por fim a mudança de cultura necessária para que a contabilidade voltada à evidenciação do patrimônio passasse a ser realizada. Ainda, notou-se que o TCE-PR assumiu a responsabilidade em ser um dos agentes motivadores do processo, exigindo que algumas ações fossem realizadas a fim de que a aplicação da nova contabilidade tivesse início.

#### 4.1.2. Categoria: ações adotadas pelo TCE-PR no processo de mudança

Essa categoria busca evidenciar as principais ações adotadas pelo TCE-PR no processo de alteração da contabilidade pública, em vista disso, analisamos as respostas relacionadas às questões de número 9 a 17 do roteiro de entrevista.

A figura 6 demonstra os principais códigos obtidos a partir das questões 9 a 17.

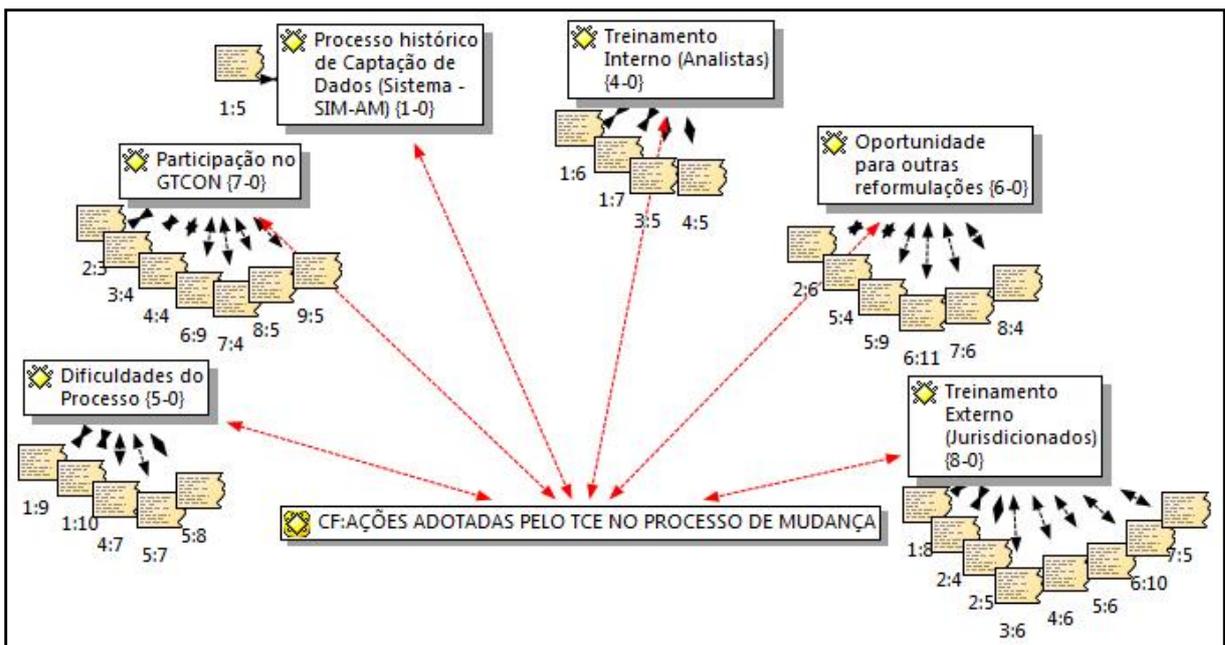


Figura 6: Ações adotadas pelo TCE no processo de mudança.  
Fonte: elaborado pelo autor

Inicialmente foi destacado por um entrevistado que o TCE, desde o ano de 2002, utiliza sistema informatizado para captação das informações contábeis das entidades municipais paranaenses. Esse sistema, denominado Sistema de Informação Municipal – Acompanhamento Mensal (SIM - AM), tem por objetivo captar as informações contábeis e de gestão dos municípios, e atualmente faz a captação de informações de 11 setores diferentes dentro da administração municipal

do estado, sendo eles: Dados Cadastrais, Planejamento e Orçamento, Contabilidade, Tesouraria, Licitações, Contratos, Patrimônio, Controle Interno, Tributário, Folha de Pagamento e Obras Públicas.

O processo de adoção da nova sistemática contábil no âmbito nacional foi sendo prorrogado desde que a STN divulgou as primeiras portarias em que eram estabelecidos os prazos para a União, os Estados e Municípios adotarem o novo modelo. Entretanto, mesmo com a prorrogação do prazo por parte da STN, o TCE-PR adotou uma série de medidas para que no ano 2013 essa nova sistemática fosse iniciada pelas entidades municipais do estado.

Uma dessas ações adotadas pelo Tribunal de Contas foi a reformulação do sistema captador de dados, sistema SIM-AM, sistema este que até o ano de 2012 estava alinhado com o plano de contas antigo e a partir de 2013 passou a estar alinhado com o PCASP.

Assim, tendo em vista a decisão de implantação do novo modelo de contabilidade, notou-se que o Tribunal de Contas percebeu a necessidade e a oportunidade de realizar a reformulação do seu sistema captador de dados. Dessa forma, além das mudanças de cunho contábil, as entidades municipais tiveram também que adequar seus sistemas informatizados com o objetivo de enviar informações para o TCE. A esse respeito cabe destacar:

Esse mais do que qualquer órgão de controle foi o que mais se aproveitou da oportunidade para fazer as mudanças de que precisava, tanto no sistema quanto na contabilidade (P5). O tribunal acabou de certa forma, aproveitando a oportunidade e implementando o máximo possível de mudança em um curto espaço de tempo (P2).

Nota-se com isso, que o Tribunal de Contas possui um sistema captador de dados que foi evoluindo desde a sua criação no ano de 2002. Para a implantação das novas sistemáticas contábeis no ano de 2013, esse sistema teve que ser alterado e isso de certa forma contribuiu para que as entidades municipais também alterassem seus sistemas informatizados, iniciando assim a migração para o novo modelo contábil proposto.

Porém, anteriormente a alteração do SIM-AM, uma das primeiras iniciativas adotadas pelos analistas do TCE-PR foi a de buscar conhecimento a respeito das alterações que estavam sendo almejadas no âmbito nacional. Nesse sentido, alguns analistas participaram do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos

Contábeis – GTCO, criado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a fim de estudar e discutir a estratégia de implantação da nova contabilidade no âmbito nacional. Sobre esse assunto um dos entrevistados realizou o seguinte comentário:

A primeira iniciativa do Tribunal foi encaminhar seus servidores para participarem de grupos de estudos (GTCO), grupos a nível nacional que estavam tratando da matéria, 2008 mais ou menos, ali o tribunal tomou uma grande iniciativa no sentido de tomar uma decisão em aderir as novas normas (P2).

Foi possível perceber que houve um grande investimento em treinamento com os analistas que atuavam na diretoria, principalmente para os que estavam trabalhando diretamente com algumas alterações que seriam necessárias, tais como a adaptação do plano de contas nacional (PCASP) às necessidades locais, a produção de lançamentos contábeis alinhados a esse novo plano e a readequação do sistema captador de dados (SIM-AM).

Os [analistas] que foram responsáveis pela implementação do novo SIM-AM, eles participaram de praticamente todos os cursos da Secretaria do Tesouro Nacional que foi o órgão que implementou essa mudança, houve uma preparação dos técnicos nessa nova contabilidade de forma bastante maciça (P1).

O tribunal desde 2007 vem buscando conhecimento, vem participando das discussões e até do desenvolvimento da nova contabilidade, então as primeiras ações foi justamente a capacitação interna, dos nossos analistas para poder fazer o trabalho. E depois na sequência a capacitação do jurisdicionado (P4).

Além dos treinamentos oferecidos aos analistas, o Tribunal de Contas realizou diversos eventos junto aos seus jurisdicionados, visando, principalmente, a divulgar as alterações que os municípios deveriam realizar, a fim de que em 2013 fosse iniciada a implementação da nova sistemática. Sobre esse assunto cabe destacar o seguinte comentário:

A partir de 2011 principalmente, a DCM começou a treinar os jurisdicionados a essa mudança gigantesca que ocorreu, já focando principalmente a visão fiscalizatória que é implementar tudo isso e ter uma captação de dados saudável para análise da conta. O tribunal realizou vários treinamentos, mais de 30, se não me falha a memória, nas diversas regiões do estado orientando os contadores e demais servidores no trabalho com a contabilidade pública, do que viria pela frente, já esclarecendo o documento, inclusive publicou o layout que trata do sistema que está diretamente ligado a contabilidade, a nova contabilidade, publicou com grande antecedência. (P2).

Alguns analistas emitiram opinião de que apesar do número de treinamentos realizados, na maioria deles o foco foi na mudança que iria ocorrer no sistema captador de dados, destacaram que treinamentos específicos relacionados a

assuntos contábeis foram realizados, porém, em menor volume.

Foram apontadas ainda algumas dificuldades enfrentadas no processo:

Em 2013 quando o tribunal adotou essa sistemática, encontramos 3 complicadores: primeiro a mudança de gestão de prefeitos, o Paraná teve 75% de mudanças de prefeitos isso traz problemas enormes, com a mudança troca-se o alto escalão e praticamente todo o histórico perde-se. Segundo ponto é a nova contabilidade NBCASP. Terceiro complicador é o novo sistema de captação do tribunal. (P1)

A princípio a forma adotada pela TCE para tentar amenizar os problemas encontrados foi através da realização de treinamentos e atendimentos presenciais ou via telefone junto a Diretoria de Contas Municipais.

Nota-se, por fim, que as principais ações adotadas pelo Tribunal no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público foram a realização de treinamentos internos direcionados aos servidores do Tribunal, a realização de treinamentos externos junto aos contadores dos municípios a fim de apresentar as mudanças que seriam realizados no sistema captador, bem como discutir temas relacionados à contabilidade aplicada ao setor público e ainda a alteração no sistema SIM-AM juntamente com a produção de documentos subsidiários, possibilitando, assim, que as entidade municipais pudessem enviar seus dados contábeis e de gestão ao TCE em 2013 já de acordo com a nova sistemática.

#### 4.1.3. Categoria: alterações nos sistemas informatizados

Essa categoria busca evidenciar os motivos que levaram o TCE a alterar seu sistema captador de dados, pretende também destacar a percepção dos analistas a respeito da contribuição do sistema SIM-AM para que os municípios adotassem a nova contabilidade e ainda destacar a percepção dos analistas do TCE em relação aos sistemas informatizados dos municípios, para tanto analisamos as respostas das questões de número 18 a 26 do roteiro de entrevista.

A figura 7 demonstra os códigos relacionados às alterações nos Sistemas Informatizados.

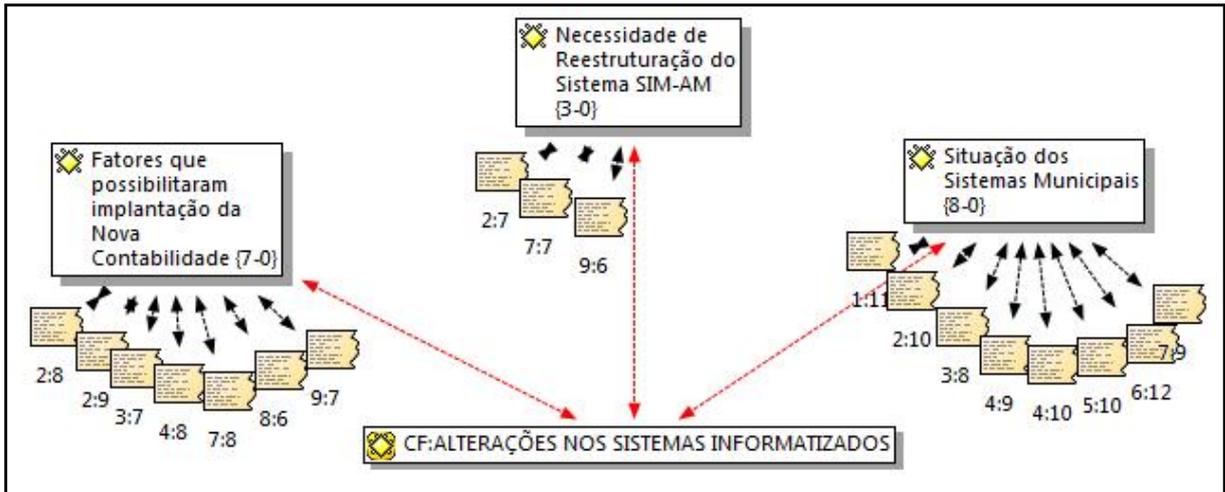


Figura 7: Alterações nos Sistemas Informatizados.

Fonte: elaborado pelo autor

Por meio das informações obtidas junto aos respondentes foi identificado que o Tribunal de Contas reformulou todo o sistema captador de dados, sendo que a partir da análise das questões 18 a 26 foi possível identificar dois motivos para que essa reformulação tenha ocorrido. O primeiro deles diz respeito a própria aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, como pode ser observado no seguinte comentário:

O que gerou a reformulação foi a mudança estrutural do plano de contas. Foi mudado totalmente o conceito da contabilidade, automaticamente o sistema que estava em vigor até 2012, acabou não se aplicando mais para atender principalmente a mudança conceitual. Então esse é o fator determinante que provocou a reformulação do sistema (P2).

O segundo motivo está alinhado com a própria evolução dos controles externos por parte do Tribunal, assim, tendo em vista que em virtude da mudança do plano de contas seria necessário a mudança no sistema, foi aproveitado a oportunidade para melhorar os controles existentes e assim implementar melhorias no sistema captador de dados.

Nota-se, pela fala dos entrevistados que o sistema SIM-AM foi uma das formas utilizadas pelo TCE para promover as mudanças necessárias na contabilidade das entidades paranaenses. Como, com a utilização do sistema, os dados devem ser enviados ao Tribunal de Contas em um formato padronizado, a alteração do SIM-AM fez com que os municípios também alterassem os seus sistemas e isso proporcionou o início do processo de mudança.

Ao serem questionados sobre quais fatores contribuíram para que as entidades paranaenses aplicassem a nova sistemática contábil, obtivemos respostas

alinhadas de que a decisão política de implementação em 2013 foi determinante e que essa decisão foi operacionalizada via sistema captador de dados (SIM-AM).

Notou-se que o TCE promoveu cursos de forma antecipada juntos às entidades municipais, indicando a elas as mudanças que seriam iniciadas em 2013. Mesmo com a União tendo prorrogado a aplicação de varias partes do MCASP para 2014, o TCE-PR, em conjunto com os municípios, decidiu por iniciar a aplicação já no ano de 2013. O que pode ser observado pelos comentários coletados é que mesmo com a divulgação antecipada, os sistemas informatizados dos municípios não estavam preparados para atender as exigências do TCE no início da mudança.

Naquela época eu percebi que as entidades públicas, Câmaras e Prefeituras, não tinham tomado a iniciativa, não tinham tido a preocupação necessária de cobrar de seus fornecedores de softwares adequação aos novos preceitos da contabilidade (P2).

Entretanto, mesmo os sistemas das prefeituras não estando adequados no início de 2013, a maioria dos analistas destacaram que até a data das entrevistas houve uma evolução considerável, o que seria natural nesse processo.

#### 4.1.4. Categoria: contabilidade patrimonial e evidenciação do patrimônio público

Para análise dessa categoria foi verificado as respostas das questões 27 a 29 do roteiro de entrevista. Pela verificação das informações apresentadas, pode-se levantar a percepção dos analistas com relação à importância da aplicação da contabilidade patrimonial, verificou-se também as ações realizadas pelo TCE a fim de garantir a aplicação dos princípios contábeis, em especial ao princípio da competência, ainda, foi possível identificar as ações adotadas a fim de garantir a correta mensuração e evidenciação do patrimônio público.

A figura 8 demonstra a categoria contabilidade patrimonial e evidenciação do patrimônio público e os códigos a ela relacionados.

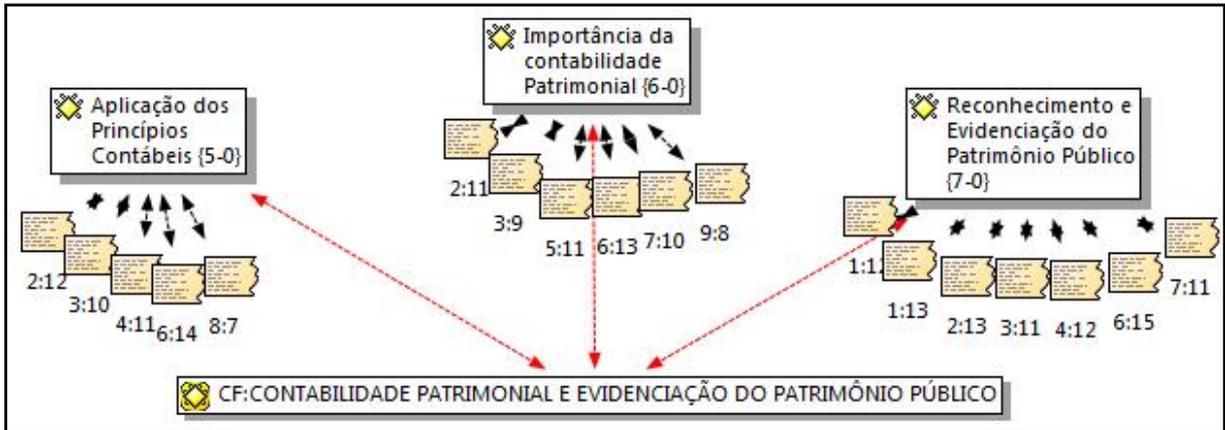


Figura 8: Contabilidade Patrimonial e Evidenciação do Patrimônio Público  
 Fonte: elaborado pelo autor

Por muito tempo os contadores do setor público realizaram a contabilidade com viés extremamente ligado aos aspectos orçamentários, dessa forma a correta evidenciação do patrimônio público, muitas vezes, foi deixada em segundo plano.

Com a evolução das normas contábeis brasileiras e a busca ao alinhamento aos padrões internacionais, o patrimônio público, bem como as suas variações tendem a ser melhores evidenciados. Questionamos os analistas do TCE a respeito da importância da aplicação da contabilidade patrimonial, sendo que tivemos respostas alinhadas ao que destacamos abaixo.

Esse é o item fundamental, que é buscar o controle do patrimônio que é a essência da contabilidade, controlar o patrimônio. O orçamento é importante e sempre vai ser, é um mecanismo de controle do que foi autorizado pelos poderes legislativos, mas a contabilidade em sua essência deve priorizar o patrimônio (P2).

Segundo comentários obtidos junto aos entrevistados, a mudança que está ocorrendo visa a resgatar o objeto da contabilidade, ou seja, a evidenciação do patrimônio público mais próxima da correta. Outro aspecto destacado foi a questão da comparabilidade das informações, que com a aplicação da contabilidade patrimonial e o alinhamento aos padrões internacionais, torna-se possível a comparabilidade de dados entre outras regiões e países. A esse respeito cabe destacar o seguinte comentário.

Um aspecto é filosófico, vem da filosofia da contabilidade de demonstrar o patrimônio, a realidade do patrimônio, o outro é para você ter efeitos macro-econômicos, macro-contábeis, mostrar a contabilidade nacional, regional, mundial, tem que ter parâmetros para comparação. Se você não fizer uma contabilidade compatível com as demais usadas em outros lugares, não tem como fazer essa comparação, sem comparação você não pode oferecer garantias, informações suficientes e necessárias para que avaliem, financiem,

apóiem, comprem idéias e projetos (P5).

A questão 28 indagou os analistas a respeito da forma utilizada pelo Tribunal de Contas, no sentido de garantir a aplicação dos princípios contábeis em especial o princípio da competência. Com relação à aplicação do princípio da competência notou-se que o TCE adotou algumas medidas via sistema informatizado, visando garantir a aplicação do referido princípio.

A primeira medida citada foi a adequação do sistema SIM-AM, a fim de possibilitar que aos registros contábeis referentes aos gastos que ocorrem sem a devida execução orçamentária (despesa orçamentária não empenhada), sejam registrados e demonstrados ao Tribunal pela entidade fiscalizada. Assim, mesmo que um gasto venha a ocorrer sem a autorização orçamentária, a contabilidade, em atendimento ao princípio da competência, deverá realizar seu registro. Ou seja, mesmo sendo um ato contrário à legislação, se ele ocorreu o contador público vem sendo orientado pelo Tribunal a registrá-lo.

A segunda medida identificada foram os ajustes nos módulos tributário e patrimônio do SIM-AM. O módulo tributário foi readequado a fim de incentivar que os tributos municipais (a exemplo do IPTU, ISS, ITBI, taxas e a contribuição de melhoria) sejam reconhecidos na contabilidade do ente no momento da ocorrência do fato gerador do tributo, independente do seu recebimento, ou seja, também de modo a atender ao princípio da competência. Entretanto, esse módulo apesar de ter sido desenvolvido, ainda não foi colocado em funcionamento, assim o controle da aplicação da competência contábil fica em parte prejudicada.

Por sua vez, o módulo patrimônio tem por finalidade captar e controlar os bens municipais existentes, bem como as variações que venham a ocorrer com esses bens. Entretanto, esse também foi um módulo que, apesar de estar desenvolvido, teve durante a execução das atividades no ano de 2013 sua aplicação prorrogada. O motivo para tal prorrogação foi a identificação de que muitas entidades ainda não tinham esses bens registrados em seus sistemas e, conseqüentemente, não poderiam enviar os dados ao TCE-PR.

Dessa forma, a aplicação dos princípios contábeis, principalmente no que tange ao registro por competência dos créditos tributários, bem como o controle dos bens públicos (bens moveis, imóveis e intangíveis) e das variações ocorridas nesses bens, tendem a ter controle futuro também via sistema informatizado.

Segundo os analistas uma outra forma utilizada para controle da aplicação dos princípios contábeis é através de processo de fiscalização, seja via auditorias *in loco* ou pela análise da prestação de contas. Também a ampliação dos debates e treinamentos foram citados como medidas que poderão contribuir para a melhoria da contabilidade nos aspectos aqui expostos. A esse respeito cabe destacar o seguinte comentário: “nós precisamos debater esse assunto, nós temos que criar um fórum permanente de debate, a melhor forma que o tribunal poderia fazer é criando uma forma permanente de debate, onde você trouxesse os contadores para debater isso”P4.

#### 4.1.5. Categoria: PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis.

Essa categoria busca evidenciar o processo de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, o modo como são elaboradas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP a partir dos dados captados pelo sistema SIM-AM e ainda analisar os materiais produzidos pelo TCE-PR no sentido contribuir com a implantação da nova sistemática contábil e com isso melhorar a integridade das informações recebidas dos municípios. Em vista disso, analisamos as respostas relacionadas às questões de número 30 a 34 do roteiro de entrevista.

A figura 9 demonstra a categoria PCASP, DCASP e Integridade dos Sistemas Contábeis e os códigos a ela relacionados.

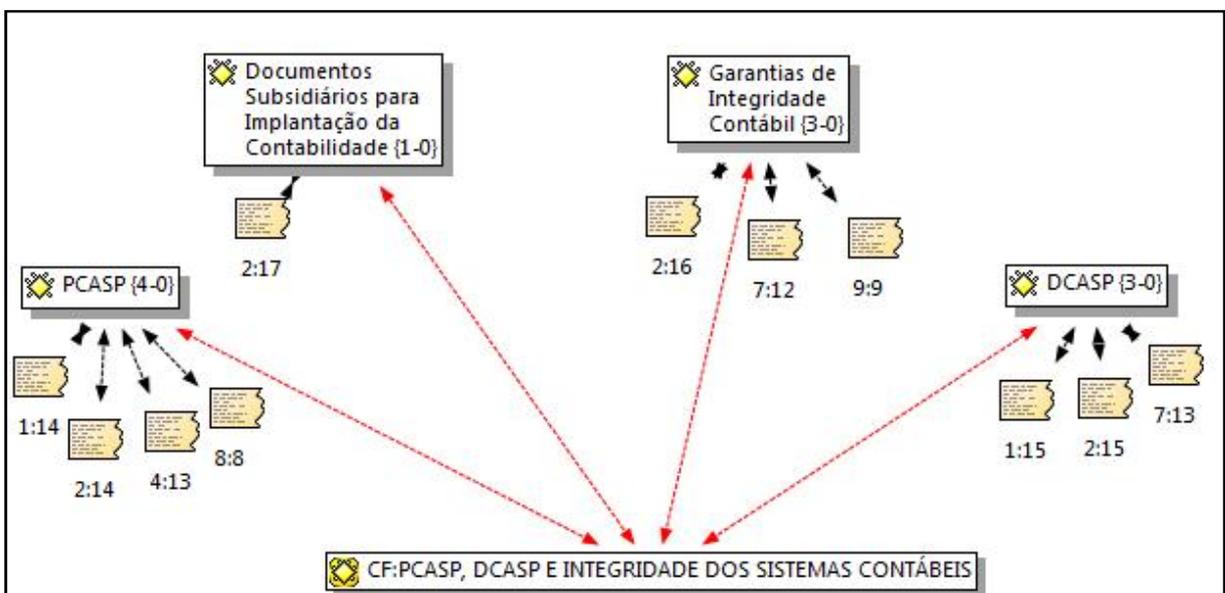


Figura 9: PCASP, DCASP e Integridade dos Sistemas Contábeis

Fonte: elaborado pelo autor

A partir dos dados coletados foi possível perceber que o plano de contas divulgado pela STN, padronizado até o 5º nível, foi ampliado pelo Tribunal de contas para atender as suas necessidades de controle. Esse plano de contas ampliado foi disponibilizado às entidades municipais, sendo que estas poderiam realizar seus desdobramentos a partir do documento fornecido pelo Tribunal.

Tendo em vista que com a obrigatoriedade da utilização do sistema SIM-AM a partir do ano de 2013, os municípios já estavam utilizando o plano de contas, questionamos os analistas do Tribunal de Contas se o PCASP trouxe melhorias em comparação ao plano de contas utilizado anteriormente.

Na opinião de alguns dos analistas, o novo plano de contas melhorou a compreensibilidade da informação, até mesmo por seguir os padrões da contabilidade geral. Os entrevistados destacaram que o plano ficou mais enxuto, sem muitos detalhamentos e que isso impulsiona o controle para as contas correntes, controles detalhados que tem como suporte uma conta contábil do PCASP. Ainda foi destacado que o plano de contas único, por possuir um formato padronizado a nível nacional, vai possibilitar melhor comparação entre os dados das entidades e com isso o enriquecimento das informações estatísticas.

Outros analistas, entretanto, destacaram que, tendo em vista a vigência da Lei nº 4.320/1964, alguns controles previstos nesta lei, a exemplo da classificação entre ativos e passivos em financeiros e permanentes, deixaram ainda o novo plano com pontos confusos.

Após o desenvolvimento do Plano de Contas, o sistema captador de dados do TCE-PR foi ajustado a fim de que as informações contábeis enviadas ao Tribunal fossem mantidas com um padrão mínimo de consistência. Nesse sentido, questionamos qual foi a forma utilizada para garantir essa consistência. A esse respeito notou-se que foram produzidos no Tribunal alguns documentos contendo um conjunto de regras denominadas regras de importação e regras de fechamento (regras de negócio), pela análise dos documentos notou-se que ao todo o sistema possui aproximadamente 2700 regras, sendo 800 regras de negócio e 1900 regras de importação de dados. Segundo dados das entrevistas, esse mecanismo visa a garantir que antes do município enviar uma informação ao TCE, essa informação já tenha passado por uma análise prévia e isso faz com que a entidade seja levada a melhorar seus controles internos e ainda se adequar ao novo modelo contábil.

Além da produção do PCASP e dos arquivos contendo as regras de

importação e negócio, foram produzidos outros documentos que também tinham por objetivo auxiliar o processo de migração ao novo modelo contábil. Um desses arquivos produzidos foi um documento contendo orientações de migração de saldos das contas contábeis existentes no plano de contas vigente até 2012 e o PCASP (novo plano de contas), sendo esse arquivo denominado “DE-PARA”. A respeito da produção desse arquivo temos o seguinte comentário:

O DE PARA foi um processo fundamental. Se até 2012 tínhamos uma contabilidade com visão orçamentária, então era necessário dizer para os jurisdicionados, pelo menos para que eles tivessem uma ideia, para onde iriam os saldos de ativo e passivo e das contas de controle na nova sistemática. Então esse De Para procurou dar essa visão, dizer que a classe 3 que era antigamente o ativo financeiro passou a ser classificado na classe 1 com o tipo de movimento financeiro. Não conta a conta, mas na visão estratégica num nível menor que possibilitasse esse controle (P2).

Além do arquivo denominado DE-PARA, foi desenvolvido um documento contendo uma ampla relação de lançamentos contábeis, isso também foi produzido no intuito de auxiliar o processo de implantação da nova contabilidade. Sobre esse item, temos o seguinte comentário:

Depois da elaboração da primeira versão do plano de contas, percebemos que era necessário elaborar eventos contábeis básicos, tais como de execução de uma despesa orçamentária, de uma receita, registro de uma receita ou de despesa por competência, percebemos que esses pontos eram estratégicos e que na prática eles não iriam saber aplicar. A DCM publicou a primeira versão do plano e paralelo a isso já trabalhou uns 200 ou 300 eventos padronizados num nível sintético que dessem uma visão mais sintética dos registros, das mudanças e publicou-se essa tabela de eventos padronizados (P2).

Nota-se, a partir dos dados colhidos das entrevistas, que o Tribunal buscou fornecer o máximo possível de informações às entidades jurisdicionadas, visando com isso a implantação contábil mais próxima da adequada.

A respeito do processo de elaboração das demonstrações contábeis, percebe-se que com a captação das informações dos municípios, o TCE consegue elaborar todos os demonstrativos contábeis previstos no novo modelo, além de outros relatórios, tais como os exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, sendo estes demonstrativos utilizados no processo de fiscalização. Questionados sobre o processo de elaboração de tais relatórios e obtivemos respostas alinhadas com a que segue descrito:

Após a captação e trabalhado esses dados no recebimento através de regras de

importação e fechamento, existe uma equipe na DCM que trabalha desenvolvendo relatórios, que são as demonstrações contábeis, aqueles exigidos pela lei de responsabilidade e demais relatórios gerenciais. Isso é um trabalho que parcialmente estão concluídos. As próprias tabelas do SIM-AM dão suporte e possibilitam a geração de todos esses relatórios (P2).

As últimas duas questões do roteiro de entrevista (questões 35 e 36) foram devidamente aplicadas no processo de entrevista, entretanto, as mesmas não serão aqui analisadas, em vista do não alinhamento destas com os objetivos do estudo. Tal constatação se deu somente após termos finalizado as entrevistas com os analistas do Tribunal de Contas, porém, anteriormente ao envio do questionário. Sendo assim, não fizemos questionamentos similares aos contadores municipais. Da mesma forma não foram apresentadas as análises das questões 2 a 4 do roteiro de entrevista, tendo em vista a não alinhamento destas com os objetivos do estudo.

## **4.2. PROCESSO DE MUDANÇA SOB A ÓTICA DOS EXECUTORES**

Considerando-se um total de 399 contadores aptos a responder aos questionários enviados, a obtenção de 171 respostas válidas, que correspondem a uma amostra de aproximadamente 42,86% do total de solicitações de respostas, pode ser considerada suficiente para a realização dessa etapa da pesquisa. Buscando conhecer o perfil dos respondentes é apresentada, preliminarmente, as estatísticas descritivas relativas às seis primeiras questões formuladas no questionário. Posteriormente, são analisadas as demais questões visando a identificar as principais ações adotados pelos poderes executivos municipais paranaenses no processo de mudança contábil. Dessa forma após apresentação do perfil dos respondentes, são analisados os seguintes tópicos: ações realizadas no processo de mudança; sistemas informatizados; aplicação da contabilidade patrimonial; reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis, ou seja, a análise segue a ordem dos blocos de questões constantes no questionário aplicado.

### **4.2.1. Perfil dos respondentes**

A primeira questão perguntava aos contadores o nome do município do qual ele/ela era responsável pela contabilidade, a partir dessa informação foi possível

identificar a região geográfica que o município faz parte, e com isso ter uma visão mais detalhada a respeito da localização do respondente.

As regiões geográficas do Estado do Paraná são distribuídas conforme o mapa a seguir (IPARDES, 2010), que subdivide o Estado em 10 regiões, quais sejam: Norte Central, Norte Pioneiro, Noroeste, Centro-Occidental, Centro-Oriental, Centro-Sul, Sudeste, Sudoeste, Oeste e Região Metropolitana de Curitiba.

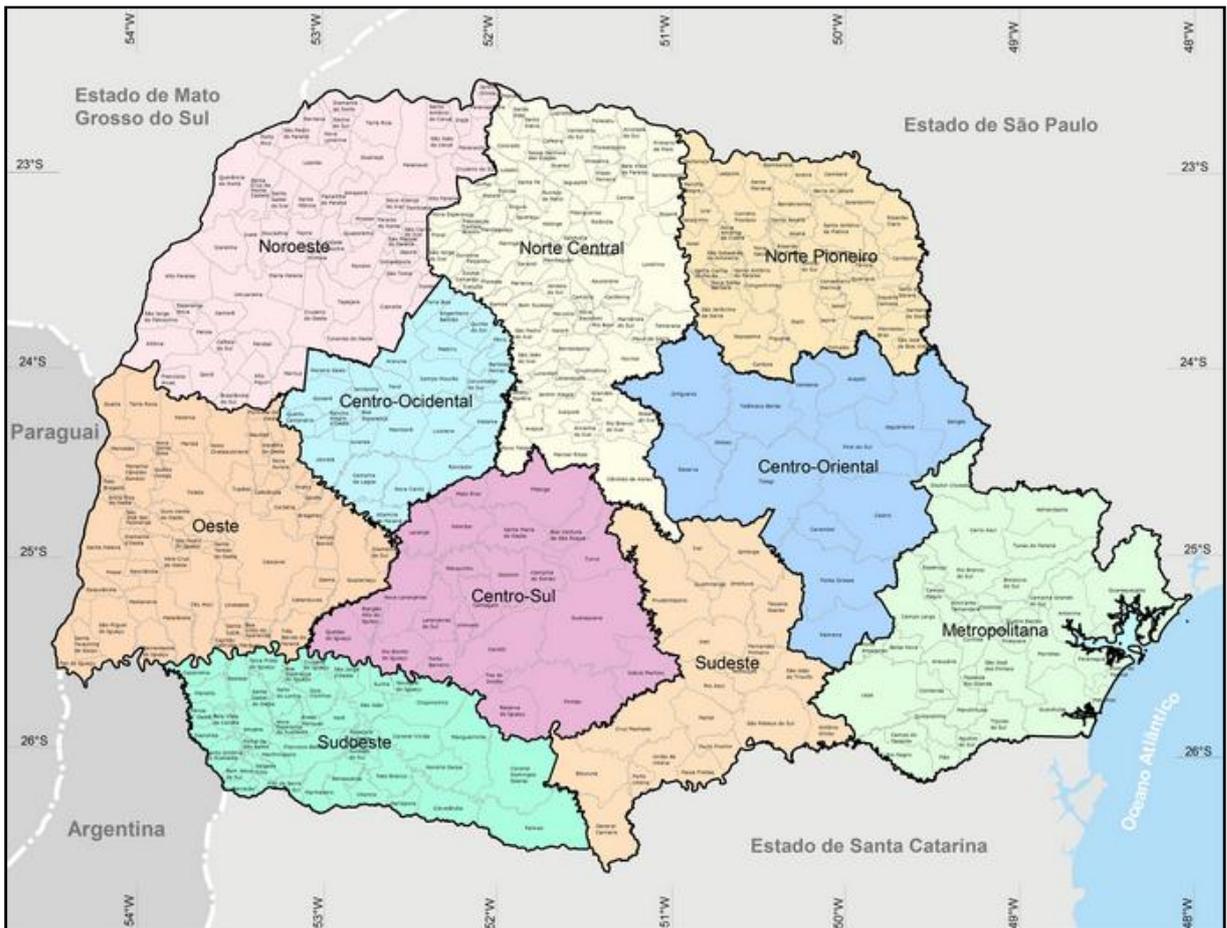


Figura 10: Regiões Geográficas Paranaenses  
Fonte: IPARDES (2010).

Assim, levando em consideração a região geográfica que os municípios pertencem, as 171 respostas obtidas se subdividem da seguinte forma:

Região Geográfica	Respostas Possíveis	Respostas obtidas	% Obtido
Noroeste	61	24	39,34
Centro Occidental	25	12	48,00
Norte Central	79	27	34,18
Norte Pioneiro	46	17	36,96
Centro Oriental	14	4	28,57
Oeste	50	23	46,00

<b>Região Geográfica</b>	<b>Respostas Possíveis</b>	<b>Respostas obtidas</b>	<b>% Obtido</b>
Sudoeste	42	24	57,14
Centro-Sul	24	12	50,00
Sudeste	21	16	76,19
Metropolitana de Curitiba	37	12	32,43
<b>Total</b>	<b>399</b>	<b>171</b>	<b>42,86</b>

Tabela 3: Distribuição dos respondentes de acordo com a região geográfica  
Fonte: Elaborado pelo autor

Tendo por parâmetro este primeiro critério para classificação dos respondentes, nota-se que o percentual de respostas obtidas ocorreu de forma homogênea entre as regiões Norte Central, Norte Pioneiro, Noroeste, Centro-Oriental e região Metropolitana de Curitiba, ficando com um percentual recebido de 34,18, 36,96, 39,34, 28,57 e 32,43, respectivamente. Da mesma forma se deu de forma homogênea as respostas obtidas das regiões Centro-Occidental (48%), Centro-Sul (50%), Sudoeste (57,14%) e Oeste (46%), ficando assim apenas a região Sudeste (76,19%) destacada das demais.

Com base na identificação do município respondente, além do enquadramento por região geográfica, realizamos o enquadramento seguindo o critério populacional. Para tanto, os municípios estão classificados conforme o número de habitantes, mediante parâmetro estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, conforme o censo de 2010 (IBGE, 2010), são em número de 8 os municípios paranaenses com 200.000 habitantes ou mais, 24 os municípios entre 50.000 e 199.999 habitantes e de 367, o número de municípios com menos de 50.000 habitantes.

Assim, levando em consideração a classificação quanto ao número de habitantes, as respostas obtidas foram às seguintes:

<b>Número de habitantes</b>	<b>Respostas Possíveis</b>	<b>Respostas obtidas</b>	<b>% Obtido</b>
200.000 habitantes ou mais	8	5	62,50
Entre 50.000 e 199.999 habitantes	24	11	45,83
Menos de 50.000 habitantes	367	155	42,23
<b>Total</b>	<b>399</b>	<b>171</b>	<b>42,86</b>

Tabela 4: Distribuição dos respondentes conforme a classificação populacional  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se esperava a maioria dos respondentes pertence a categoria de municípios como menos de 50.000 habitantes, porém, também obteve-se um percentual considerável de repostas das outras duas categorias.

A próxima variável objeto de caracterização dos respondentes foi a função exercida pelo servidor, tendo em vista que o cargo ocupado poderia ser também de técnico em contabilidade. Sendo assim, os dados coletados nos mostram que aproximadamente 85%, 145 respondentes, exercem a função de contador e 15%, 26 respondentes, exercem a função de técnico em contabilidade nas prefeituras paranaenses.

Os respondentes foram também questionados a respeito da sua faixa etária e de seu nível máximo de formação. Na tabela 5, demonstram-se as estatísticas descritivas referentes as idade, bem como informações relativas ao nível de formação dos entrevistados.

<b>Estatística</b>	<b>Faixa Etária</b>	<b>Nível de Formação</b>	<b>Frequência</b>
Média	41	Técnico em Contabilidade	17
Moda	42	Graduação	48
Valor Mínimo	23	Especialização Completa	87
Valor Máximo	76	Especialização em Curso	14
Desvio Padrão	9.2506	Mestrado Completo	3
-	-	Mestrado em Curso	1
-	-	Doutorado Completo	-
-	-	Doutorado em Curso	-
-	-	Outros	1

Tabela 5: Faixa Etária e Nível de formação dos respondentes  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se, na tabela 5, que a média de idade dos respondentes é de 41 anos, enquanto que a maioria dos entrevistados, 87 respondentes, possuem especialização completa como nível máximo de formação.

No que diz respeito ao gênero dos respondentes, com base nos resultados da questão 4, percebe-se que a amostra foi composta em sua maioria por pessoas do sexo masculino, sendo representado por 66% do total, o equivalente a 113 respondentes, ao passo que 34% do total dos 171 respondentes, o equivalente a 58 pessoas, foram do sexo feminino.

Por fim, os contadores foram interrogados a respeito do seu tempo de atuação na função de contador da entidade. Os dados, devidamente tabulados e sumarizados, encontram-se demonstrados a seguir:

<b>Tempo de atuação</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
De 1 a 2 anos	34	19,88
De 3 a 5 anos	27	15,79
De 6 a 10 anos	32	18,71
Mais de 10 anos	78	45,61

Tabela 6: Distribuição dos respondentes por tempo no cargo  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se, na tabela 6, que a maioria dos respondentes, 45,61%, possui mais de dez anos de trabalho no cargo, entretanto, nota-se também que uma parcela considerável dos entrevistados, 35,67%, possui no máximo 5 anos de desempenho da função.

Uma vez caracterizados os respondentes, eles foram convidados a responder a outras trinta e seis questões, expressando na maioria delas o nível aplicação de determinado conceito, de acordo com uma escala estilo Likert, que foi utilizada em grande parte das questões. Os dados foram tabulados e analisados, sendo que para tabulação foi utilizado a ferramenta Microsoft Excel 2007, de onde se extraiu a média aritmética, a moda, o desvio padrão e a frequência de cada resposta.

Nos blocos de questões 4 (aplicação da contabilidade patrimonial) e 5 (reconhecimento e evidenciação do patrimônio público), além da utilização de estatística descritiva, os dados foram analisados por meio da Análise de Correspondência – ANACOR. A Análise de Correspondência foi realizada com o auxílio do pacote Statistical Package for the Social Science (SPSS) versão 20.

A análise das questões segue a mesma ordem da realizada com os analistas do Tribunal de Contas. Dessa forma, o primeiro bloco de questões visa a identificar algumas ações adotadas pelos municípios no processo de mudança contábil.

#### 4.2.2. Ações realizadas no processo de mudança

Nesta subseção será demonstrada a análise das questões 7 a 16, todas relacionadas às ações realizadas pelos poderes executivos no processo de

mudança. A Tabela 7 demonstra os resultados obtidos a partir das questões elaboradas. Nessa tabela foram inseridas somente questões que utilizavam a escala estilo Likert como possibilidade de resposta, as questões que não utilizavam essa escala foram analisadas separadamente.

Questão	Frequência das Respostas/Percentual						Total	Média	Moda	Desvio Padrão
	0	1	2	3	4	5				
Q7	23	21	34	44	29	20	171	2,56	4	1,53
Q7(%)	13%	12%	20%	26%	17%	12%	100%			
Q9	1	6	33	97	32	2	171	2,93	3	0,79
Q9(%)	1%	4%	19%	57%	19%	1%	100%			
Q11	15	9	44	66	31	6	171	2,63	3	1,20
Q11(%)	9%	5%	26%	39%	18%	4%	100%			
Q12	1	1	14	57	69	29	171	3,63	4	0,92
Q12(%)	1%	1%	8%	33%	40%	17%	100%			
Q14	10	13	42	58	41	7	171	2,75	3	1,19
Q14(%)	6%	8%	25%	34%	24%	4%	100%			

Q7: Qual o nível de incentivo que você recebeu dos gestores da sua entidade, para participar de grupos de estudos ou outros eventos, a fim de discutir temas relacionados às mudanças da nova contabilidade pública? [considere 0 para nenhum incentivo e 5 para incentivo total]

Q9: Como você avalia o seu nível de conhecimento e domínio sobre os temas relacionados a nova contabilidade pública? [considere 0 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento.]

Q11: Caso tenha participado de algumas dessas ações, como você as avalia? [considere 0 para insuficientes e 5 para totalmente suficientes.]

Q12: Hoje, como você avalia o grau de preparo dos fiscalizadores (Analistas da Diretoria de Contas Municipais) em relação à nova contabilidade? [considere 0 para despreparados e 5 para totalmente preparados.]

Q14: Mas o que poderia ser considerado como uma grande dificuldade, também pode ser visto como uma oportunidade de melhoria de plataforma tecnológica e reformulação de processo de trabalho. Como sua entidade olhou para essa oportunidade de mudança? [considere 0 para nenhuma oportunidade de melhoria e 5 para total oportunidade.]

Tabela 7: Variáveis relacionadas às ações realizadas no processo de mudança

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando que a implantação da nova contabilidade inseriu uma grande relação de assuntos novos no universo contábil público e que os contadores necessitam acompanhar as mudanças que estão ocorrendo, as perguntas 7 e 8 questionavam se os profissionais participaram ou estão participando de algum grupo de estudo ou programa de educação continuada e também se eles receberam algum tipo de incentivo dos seus gestores, para participar de eventos relacionados à área contábil.

Apesar da relevância do assunto, podemos verificar pela análise dos dados da questão 7, que boa parte dos entrevistados recebeu um baixo nível de incentivo para ampliação do conhecimento através da participação de grupos de estudos ou

outros eventos. Da mesma forma, por meio da análise da questão 8, cuja respostas possíveis eram sim ou não, notamos que 129, aproximadamente 75%, responderam que não estão participando de grupos de estudo ou algum programa de educação continuada, ao passo 42 profissionais, aproximadamente 25% dos respondentes, relataram que participam ou participaram.

Nota-se com isso que a maioria dos questionados não receberam incentivo adequado para ampliação dos conhecimentos na área contábil e também não participam de programas de educação continuada, mostrando assim a necessidade de maior investimento nesse campo. Essa necessidade se comprova quando analisamos os dados da questão 9, onde aproximadamente 80% dos respondentes, avalia seu nível de conhecimento e domínio sobre os temas relacionados a nova contabilidade pública como dentro da escala de 0 a 3, ou seja, identifica-se com isso a necessidade de evolução nessa área.

A fim de contribuir como o processo de disseminação do conhecimento o Tribunal de Contas do Paraná promoveu algumas ações, tais como eventos e palestras, sobre a nova contabilidade pública. A pergunta 10, cuja resposta possível era sim ou não, questionava se os contadores participaram de algumas dessas ações, sendo que 153, aproximadamente 90% dos respondentes, responderam ter participado. Por meio da análise da questão 11, nota-se que na opinião da maioria dos questionados, 78% aproximadamente, as ações realizadas pelo TCE-PR ficaram dentro da escala de 0 a 3, indicando também o necessidade de melhorias das ações relacionadas a assuntos contábeis, por parte do TCE. Ainda, por meio da análise da questão 12, percebe-se que 90% dos respondentes avaliaram o preparo dos analistas do Tribunal como estando dentro da média ou acima dela.

A questão 13 indagou quais as maiores dificuldades que os contadores municipais perceberam ter existido no processo de migração da nova contabilidade pública. Os resultados obtidos podem ser visualizados no gráfico abaixo:

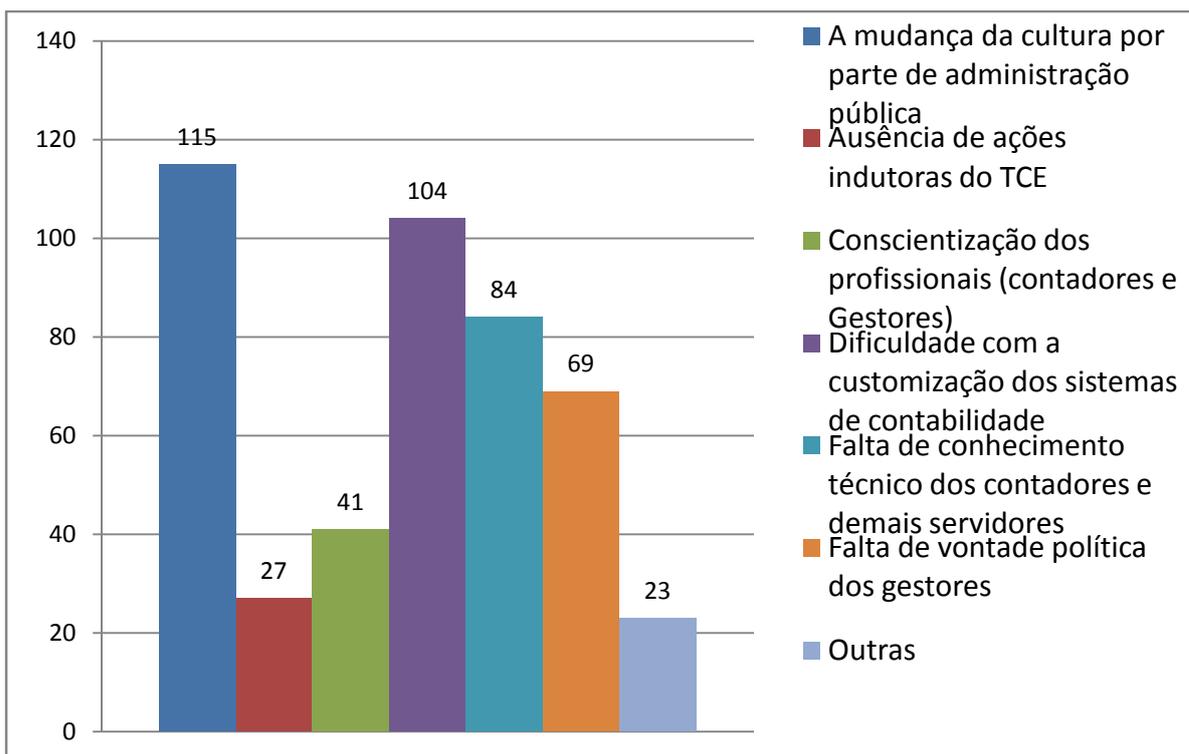


Gráfico 1: Dificuldades apontadas no processo de mudança  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se pela análise do gráfico que a mudança da cultura por parte da administração pública, com 115 indicações, a dificuldade com a customização dos sistemas de contabilidade, com 104 indicações, e a falta de conhecimento técnico dos contadores e demais servidores, com 84 indicações, foram os itens mais citados como principais dificuldades existentes. A mudança de cultura, assunto que também foi apontado como relevante pelos analistas do TCE-PR, diz respeito a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, mudança essa que traz consigo a necessidade de implantação de diversos controles, aumentando assim o nível de dificuldade nos processos. Os outros dois itens apontados podem ser analisados em conjunto com as respostas da questão número 15. Essa pergunta buscou identificar o ano de início das ações realizadas por parte do poder executivo visando ao alinhamento com as novas técnicas. Os resultados obtidos a partir dessa pergunta podem ser visualizados no gráfico abaixo:

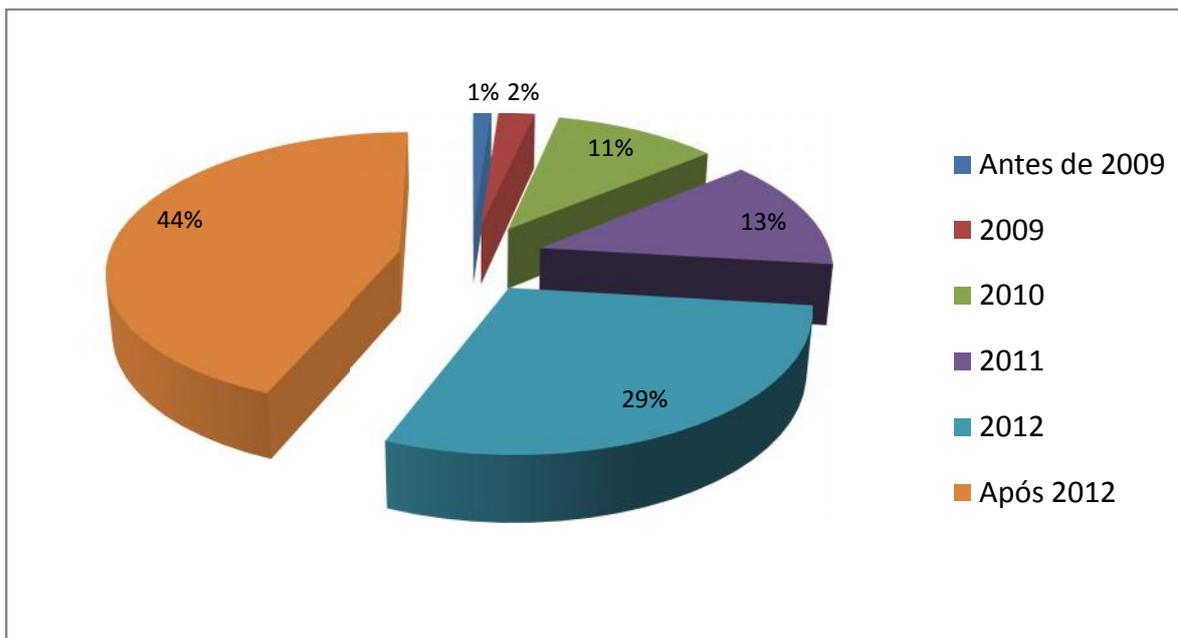


Gráfico 2: Ano inicial de execução das ações alinhadas ao processo de mudança contábil  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se pela análise do gráfico que grande parte dos respondentes iniciou a execução de ações visando o alinhamento com o processo de mudança contábil, ou no ano de 2012 (29%), ou após 2012 (44%). Nota-se que mesmo com o CFC e a STN editando normativos desde o ano de 2008, uma boa parte dos respondentes afirmaram que somente a partir de 2012 foi iniciado a execução de ações visando ao alinhamento com o processo de mudança contábil. Esse dado poderia justificar, em parte, as dificuldades relacionadas à customização dos sistemas de contabilidade e a falta de conhecimento técnico por parte dos contadores e demais servidores.

A questão 14 indagou como a entidade municipal encarou esse processo de mudança, no sentido de tentar identificar se os municípios buscaram realizar melhorias com a instauração das mudanças, ou simplesmente a encararam como sendo uma dificuldade. A maioria das respostas, conforme pode ser observado na tabela 7, ficaram nos nível 2, 3 e 4, com uma média de 2,75, indicando assim que muitos não aproveitaram de forma ampla a oportunidade para realizar melhorias nos processos de trabalho.

Por fim, como base nas respostas obtidas através da questão de número 16, notamos que a maioria dos respondentes, 95% aproximadamente, estima que será necessário em torno de 1 a 6 anos para a implantação total, ou próxima a isso, da nova contabilidade pública em seu município.

#### 4.2.3. Alterações nos sistemas informatizados

Esse subgrupo buscou evidenciar a percepção dos respondentes a respeito do nível de adequação dos sistemas contábeis informatizados municipais no início de 2013, ano de início de aplicação da nova sistemática, bem como visa a destacar o nível de adequação desses sistemas na data de aplicação do questionário. Pretende-se também destacar a percepção dos respondentes a respeito da existência de contribuição do sistema SIM-AM para que os municípios adotassem a nova contabilidade. Para tanto, a fim de buscar evidenciar tais itens, analisaremos as respostas das questões de número 17 a 20 do questionário. A Tabela 8 demonstra os resultados obtidos a partir das variáveis relacionadas às alterações realizadas nos sistemas informatizados dos poderes executivos municipais.

Questão	Frequência das Respostas/Percentual						Total	Média	Moda	Desvio Padrão
	0	1	2	3	4	5				
Q17	10	39	49	52	19	2	171	2,22	3	1,13
Q17(%)	6%	23%	29%	30%	11%	1%	100%			
Q18	0	0	12	53	94	12	171	3,62	4	0,72
Q18(%)	0%	0%	7%	31%	55%	7%	100%			
Q19	2	4	11	44	81	29	171	3,67	4	0,99
Q19(%)	1%	2%	6%	26%	47%	17%	100%			

Q17: No início de 2013, qual era o nível de adequação do seu sistema contábil à essa nova metodologia? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

Q18: Hoje, qual é o nível de adequação do seu sistema contábil aos novos procedimentos contábeis? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

Q19: A fim de captar os dados contábeis das entidades públicas de forma alinhada à nova contabilidade, o Tribunal de Contas do Paraná reformulou seu sistema captador de informações municipais (sistema SIM-AM). Na sua opinião, qual o nível de contribuição desse sistema para o processo de implantação da nova contabilidade pública na sua entidade? [considere 0 para nenhuma contribuição e 5 para o caso total contribuição.]

Tabela 8: Variáveis relacionadas às alterações nos sistemas informatizados

Fonte: Elaborado pelo autor.

Levando em consideração que com a implantação da nova contabilidade, os sistemas contábeis informatizados municipais tiveram que ser alterados, principalmente em virtude da implantação no PCASP e das alterações realizadas nas demonstrações contábeis, procuramos identificar, através da pergunta 17, qual era o nível de adequação do sistema contábil informatizado municipal no início do processo. Pela análise das respostas relativas a questão 17, podemos perceber que quase 90% dos respondentes afirmaram que o nível de adequação do seu sistema

informatizado estava abaixo do ideal, demonstrando a pouca existência de adequação prévia. Entretanto, as respostas da questão 18, demonstram que na data de aplicação dos questionários essa inadequação havia mudado bastante, sendo que 93% dos respondentes afirmaram que os sistemas tinham evoluído.

As questões 19 e 20 tiveram por objetivo destacar a percepção dos respondentes a respeito da contribuição do sistema SIM-AM para que os municípios adotassem a nova contabilidade. A questão 19 buscou captar na visão do entrevistado o nível de contribuição desse sistema para o processo de implantação da nova contabilidade pública, sendo que pela análise dos dados constantes na tabela 8, notamos que aproximadamente 90% dos entrevistados responderam que o sistema contribuiu para a implantação da nova sistemática. Da mesma forma, a questão 20, interrogou se entre fatores que contribuíram com a implantação da nova contabilidade pública, o sistema SIM-AM poderia ser incluído entre os principais. Sendo que com relação a esse questionamento, dos 171 respondentes, 161 (94%) afirmaram que o SIM-AM contribuiu com o processo de implantação da nova contabilidade.

#### 4.2.4. Aplicação da contabilidade patrimonial

Esse subgrupo busca evidenciar o nível de adequação da contabilidade dos municípios respondentes em relação aos princípios de contabilidade. Entre os princípios existentes atualmente, a competência contábil, pode ser considerada um dos que mais irão demandar esforços para sua plena aplicação. Em vista disso, as questões 21 a 28, quais serão analisadas nesse bloco, foram elaboradas buscando evidenciar o nível de adequação da contabilidade municipal ao princípio contábil da competência.

A Tabela 9 visa a demonstrar os resultados obtidos a partir das variáveis relacionadas à aplicação da contabilidade patrimonial.

Questão	Frequência das Respostas/Percentual						Total	Média	Moda	Desvio Padrão
	0	1	2	3	4	5				
Q21	5	12	31	45	53	25	171	3,19	4	1,26
Q21(%)	3%	7%	18%	26%	31%	15%	100%			
Q22	14	20	39	51	33	14	171	2,65	3	1,36
Q22(%)	8%	12%	23%	30%	19%	8%	100%			
Q23	17	22	39	52	29	12	171	2,53	3	1,37
Q23(%)	10%	13%	23%	30%	17%	7%	100%			
Q24	13	17	37	57	34	13	171	2,71	3	1,31
Q24(%)	8%	10%	22%	33%	20%	8%	100%			
Q25	18	26	41	50	28	8	171	2,40	3	1,34
Q25(%)	11%	15%	24%	29%	16%	5%	100%			
Q26	44	27	37	23	19	21	171	2,05	2	1,70
Q26(%)	26%	16%	22%	13%	11%	12%	100%			
Q27	25	13	17	25	47	44	171	3,10	4	1,74
Q27(%)	15%	8%	10%	15%	27%	26%	100%			
Q28	32	12	13	28	40	46	171	2,99	5	1,84
Q28(%)	19%	7%	8%	16%	23%	27%	100%			

Q21: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos créditos tributários (ISS, IPTU, ITBI, Taxas e Contribuição de melhoria) por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q22: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes das perdas dos créditos tributários (ISS, IPTU, ITBI, Taxas e Contribuição de melhoria) por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q23: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes para perdas da Dívida Ativa por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q24: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos créditos NÃO tributários por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q25: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes para perdas dos créditos não tributários por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q26: Com relação ao reconhecimento e mensuração das obrigações por competência, tais como 13º salário e 1/3 de férias (registro mensal). Qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q27: Com relação ao reconhecimento das Transferências Constitucionais (Ex. Fundo de Participação dos Municípios - FPM) e legais (Ex. Transferências do FNDE) por competência, o MCASP orienta que o ente receptor deve reconhecer um direito a receber (ativo) no momento da arrecadação pelo ente transferidor. Qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q28: Com relação à execução da despesa, caso ocorra uma despesa sem previsão orçamentária ou com recursos orçamentários insuficientes para atendê-la, tendo em vista o Princípio da Competência, mesmo sem orçamento a contabilidade deverá efetuar o registro desta despesa. Qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Tabela 9: Variáveis relacionadas à aplicação do princípio da competência

Fonte: Elaborado pelo autor.

As questões 21 a 25 foram elaboradas com o objetivo de destacar o nível de reconhecimento e mensuração dos créditos tributários e não tributários, bem como o registro dos ajustes para perdas dos créditos tributários, não tributários e da dívida

ativa, de modo a analisar o nível de adequação desses procedimentos com o princípio contábil da competência. Analisando as informações contidas na tabela 9, percebe-se em todas as questões, que a maioria das respostas obtidas encontram-se dentro da escala de 0 a 3, indicando ainda o baixo nível de registro da receita e ajustes da receita, tendo por base a competência contábil.

Ainda com relação ao registro de receita por competência, analisando os dados da questão 27, que tinha por finalidade verificar o reconhecimento das Transferências Constitucionais (Ex. Fundo de Participação dos Municípios - FPM) e Legais (Ex. Transferências do FNDE) por competência, percebe-se que boa parte dos respondentes afirmou estar dentro da escala de 0 a 3. Esses dados demonstram, da mesma forma como apresentado nas questões 21 a 25, que a contabilização de receita por competência ainda é uma barreira a ser ultrapassada nas entidades municipais do Paraná.

As questões 26 e 28 por sua vez, foram elaboradas com o objetivo de destacar o nível de reconhecimento das despesas patrimoniais de modo a atender o princípio da competência. Com relação a questão 26, que indagava o nível atual de reconhecimento e mensuração das obrigações por competência, tais como 13º salário e 1/3 de férias (registro mensal), percebe-se que a grande maioria dos respondentes (77%) afirmou estar dentro da escala de 0 a 3. Já com relação à questão de número 28, que indagava sobre o registro de despesas patrimoniais, que mesmo devendo, não tenha passado pela execução orçamentária, percebe-se também que boa parte dos respondentes (50%) afirmou estar dentro da escala de 0 a 3.

Portanto, percebe-se que tanto o registro de receita quanto o da despesa necessitam de maiores esforços a fim de aumentar o nível de alinhamento de seus registros com o princípio contábil da competência.

Após a análise das informações provenientes da estatística descritiva, optou-se por realizar a aplicação da técnica estatística de Análise de Correspondência, com a intenção de confrontar as informações fornecidas pela análise do mapa perceptual no sentido de tornar possível a verificação do comportamento da população pesquisada.

A primeira análise realizada trata de avaliar as associações existentes entre os níveis de aplicação da contabilidade patrimonial e as regiões geográficas do

estado. A tabela de correspondência e o mapa perceptual relativo a essas associações estão apresentados na Tabela 10, bem como na Figura 11:

Região Geográfica	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
Centro Ocidental	31	37	28	96
Centro Oriental	7	17	8	32
Centro-Sul	26	50	20	96
Metr. de Curitiba	19	38	39	96
Noroeste	36	98	58	192
Norte Central	30	95	91	216
Norte Pioneiro	33	67	36	136
Oeste	47	60	77	184
Sudeste	42	54	32	128
Sudoeste	46	69	77	192
<b>TOTAL</b>	<b>317</b>	<b>585</b>	<b>466</b>	<b>1368</b>

Tabela 10: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e a região geográfica

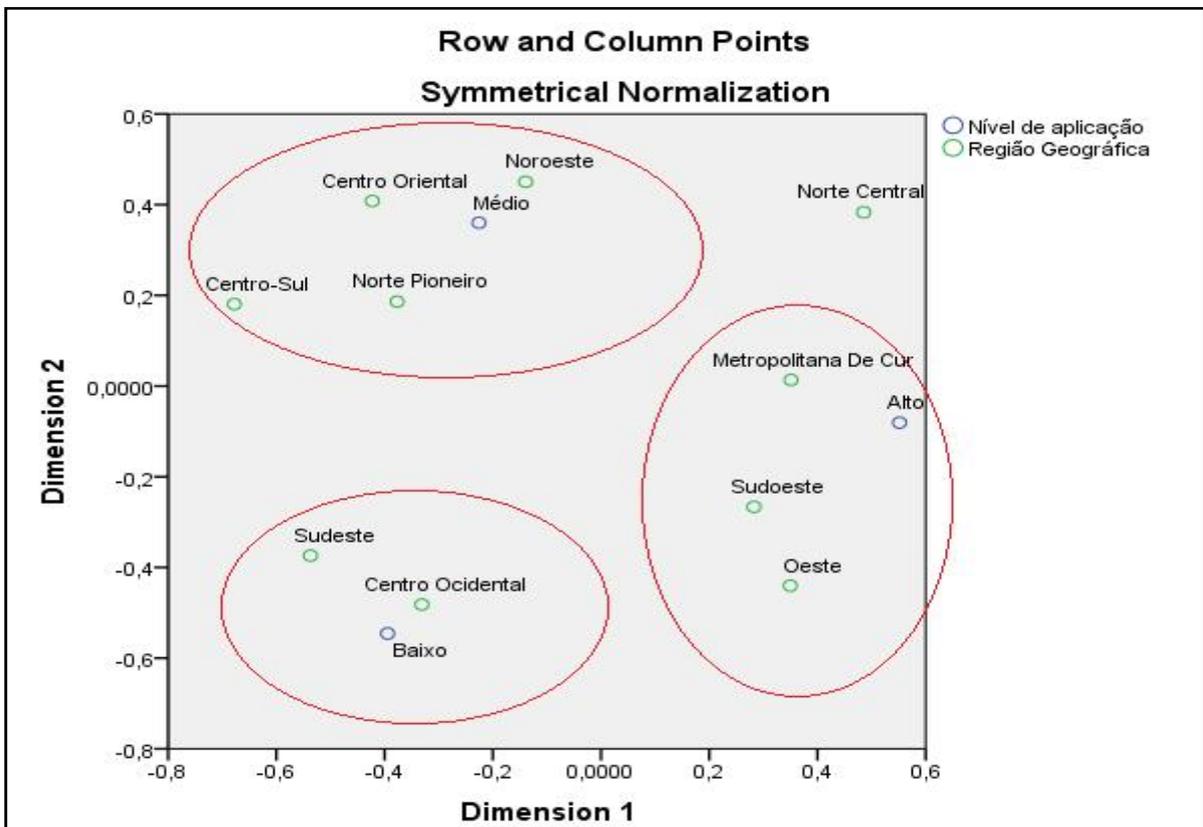


Figura 11: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e a região geográfica

De acordo com os resultados fornecidos pelo método de Análise de Correspondência, por meio do mapa perceptual da Figura 12, verifica-se que há uma associação entre as regiões Centro Ocidental, Noroeste, Centro-Sul e Norte Pioneiro e o nível de aplicação médio da contabilidade patrimonial, ou seja, para essas regiões a concentração das respostas desse bloco de questão ficou entre 2 e 3.

Por meio da análise do mapa e da tabela de contingência é possível perceber ainda que as regiões Metropolitana de Curitiba, Sudoeste e Oeste estão mais associadas com o nível alto de aplicação da competência contábil, ou seja, concentração de respostas entre os nível 4 e 5.

Uma segunda análise realizada tratou de avaliar as associações existentes entre os níveis de aplicação da contabilidade patrimonial e o porte das entidades, sendo o porte definido pelo critério populacional. A tabela de correspondência relativa a essas associações está apresentada na Tabela 11:

Porte do Município	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
Menos de 50.000 habitantes	271	531	438	1240
Entre 50.000 e 199.999 habitantes	31	35	22	88
200.000 habitantes ou mais	15	19	6	40
<b>TOTAL</b>	317	585	466	1368

Tabela 11: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o porte dos municípios

De acordo com os resultados fornecidos pelo método de Análise de Correspondência, por meio da tabela 11, verifica-se que não há uma associação entre o tamanho do município e o nível de aplicação da contabilidade patrimonial, tendo em vista que para as três categorias a maior concentração de respostas está no nível médio, ou seja, entre 2 e 3.

A última análise realizada para esse bloco de questões buscou avaliar as associações existentes entre os níveis de aplicação da contabilidade patrimonial e o tempo de atuação do contador na função.

A tabela de correspondência e o mapa perceptual relativo a essas associações estão apresentados na Tabela 12, bem como na Figura 12:

Tempo na Função	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
De 1 a 2 anos	49	96	127	272
De 3 a 5 anos	81	80	55	216
De 6 a 10 anos	72	100	84	256
Mais de 10 anos	115	309	200	624
<b>TOTAL</b>	<b>317</b>	<b>585</b>	<b>466</b>	<b>1368</b>

Tabela 12: Tabela de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o tempo de atuação na função

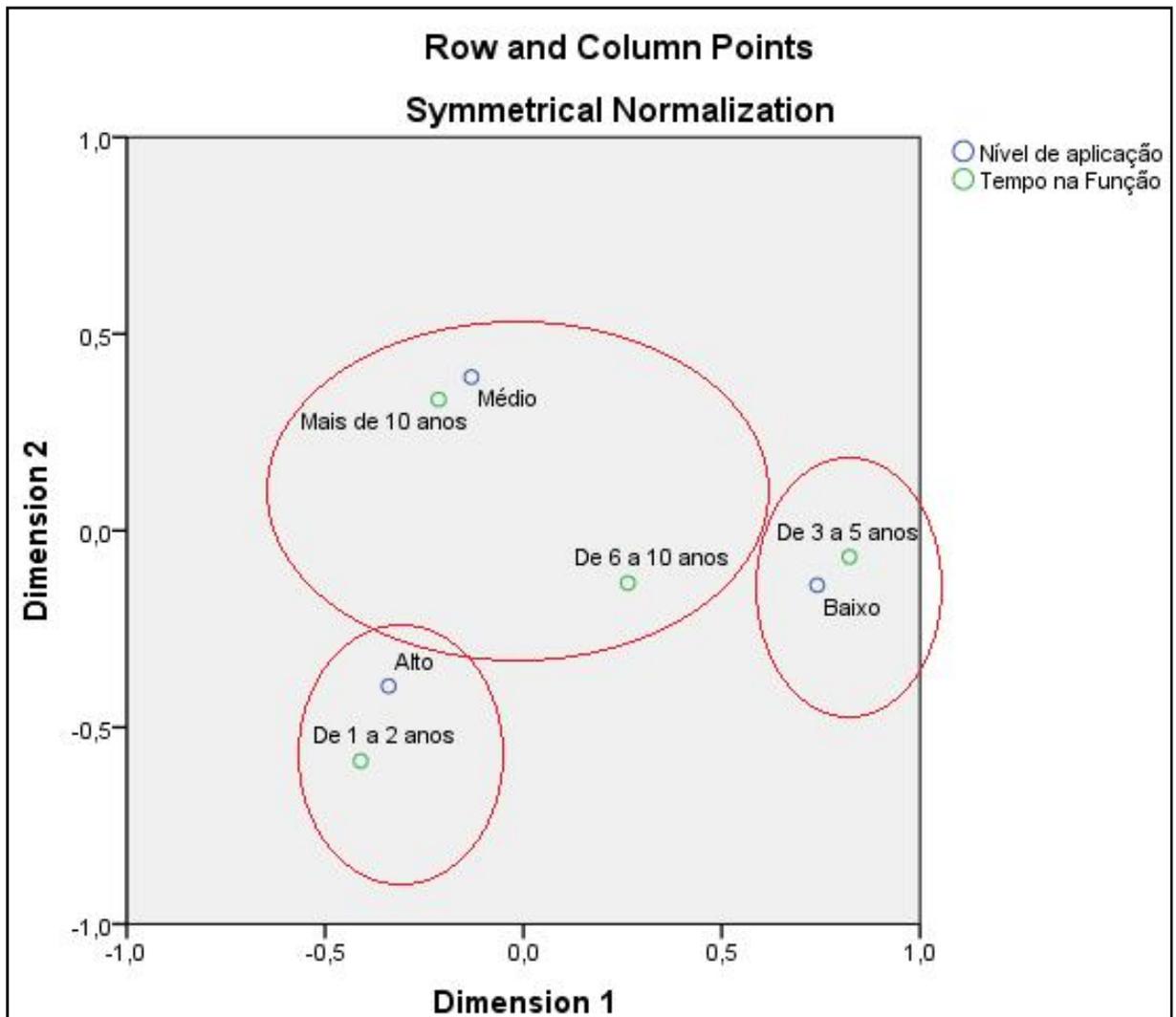


Figura 12: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação da contabilidade patrimonial e o tempo de atuação na função

De acordo com os resultados fornecidos pela Análise de Correspondência, verifica-se, de modo diverso do esperado, que há uma associação entre os profissionais como pouco tempo de atuação no cargo, de 1 a 2 anos, e o nível de aplicação alto da contabilidade patrimonial. Nota-se que os profissionais que com 6 ou mais anos de atuação declararam estar mais aproximando do nível médio de aplicação.

#### 4.2.5. Reconhecimento e evidenciação do patrimônio público

Esse subgrupo busca evidenciar o nível de adequação das práticas contábeis dos municípios respondentes com relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio público. Nesse sentido, as questões 29 a 36, aqui analisadas, foram desenvolvidas a fim de evidenciar o nível atual de aplicação do reconhecimento e mensuração (controle e contabilização) dos bens móveis, imóveis, intangíveis, bens de uso comum do povo e também do registro das variações desse patrimônio, tal como a aplicação das técnicas de depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e o registro da redução ao valor recuperável. Na tabela 13 são apresentados os resultados obtidos a partir da coleta de dados.

Questão	Frequência das Respostas/Percentual						Total	Média	Moda	Desvio Padrão
	0	1	2	3	4	5				
Q29	6	11	22	52	58	22	171	3,23	4	1,23
Q29(%)	4%	6%	13%	30%	34%	13%	100%			
Q30	7	14	25	52	55	18	171	3,10	4	1,26
Q30(%)	4%	8%	15%	30%	32%	11%	100%			
Q31	42	27	25	34	30	13	171	2,13	0	1,65
Q31(%)	25%	16%	15%	20%	18%	8%	100%			
Q32	52	35	35	27	16	6	171	1,64	0	1,47
Q32(%)	30%	20%	20%	16%	9%	4%	100%			
Q33	55	28	31	25	21	11	171	1,78	0	1,63
Q33(%)	32%	16%	18%	15%	12%	6%	100%			
Q34	59	33	31	33	11	4	171	1,51	0	1,42
Q34(%)	35%	19%	18%	19%	6%	2%	100%			
Q35	30	29	36	41	27	8	171	2,18	3	1,46
Q35(%)	18%	17%	21%	24%	16%	5%	100%			
Q36	46	30	31	38	18	8	171	1,86	0	1,53
Q36(%)	27%	18%	18%	22%	11%	5%	100%			

Q29: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens móveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q30: 30. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens imóveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q31: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens intangíveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q32: Com relação ao registro da depreciação dos bens móveis e imóveis (contabilização mensal), qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q33: Com relação ao registro da amortização e a exaustão (contabilização mensal), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q34: Com relação ao registro da reavaliação e da redução ao valor recuperável, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q35: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens de uso comum do povo classificados como os ativos de infraestrutura (Ex. Sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, ruas, etc.) qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Q36: Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens de uso comum do povo classificados como os bens de patrimônio cultural, tais como monumentos e prédios históricos, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

Tabela 13: Variáveis relacionadas ao reconhecimento e evidenciação do patrimônio público

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se que o controle e a evidenciação do patrimônio público, apesar de ter ganhado destaque nesse processo de alinhamento com as normas contábeis internacionais, não é algo novo, pois desde 1964 a Lei nº 4320 já discorria sobre a necessidade de aplicação de algumas dessas práticas.

Dessa forma, a fim de conhecer o nível de reconhecimento e mensuração dos bens móveis, imóveis e bens intangíveis foram realizadas as questões 29, 30 e 31, sendo que podemos perceber, a partir dos dados constantes na tabela 10, com referência aos bens móveis (questão 29) e imóveis (questão 30), que a maioria dos respondentes, 77% para os bens móveis e 73% para os imóveis, afirmaram estar dentro da escala de 3 a 5, indicando uma maior proximidade da aplicação plena dessa prática. Porém, poucos respondentes afirmaram aplicar de forma total essas técnicas, o que demonstra ainda a necessidade de futuros avanços nessa área. No que diz respeito ao reconhecimento e mensuração dos bens intangíveis (questão 31), nota-se também, de forma similar aos bens móveis e imóveis, que poucos a fazem de forma integral. Ainda com relação aos bens intangíveis, analisando os dados constates na tabela é possível notar que a maioria das respostas se encontram dentro da escala de 0 a 3, indicando uma menor proximidade da aplicação plena dessa prática.

Mantendo essa mesma linha de análise, podemos perceber, a partir das

respostas das questões 35 e 36, que abordam sobre o reconhecimento e mensuração dos bens de uso comum do povo, que a maioria das respostas se encontram dentro da escala de 0 a 3, indicando também uma menor proximidade do pleno reconhecimento e mensuração desses bens.

Por fim, as questões 32, 33 e 34, abordavam sobre o registro da depreciação, amortização e exaustão e do registro da reavaliação e redução ao valor recuperável. Com relação a esses itens podemos perceber que a maioria das respostas encontram-se dentro da escala de 0 a 3, indicando também uma menor proximidade da aplicação plena dessas técnicas.

Portanto, o que se nota a partir das análises realizadas é que, com exceção dos bens móveis e imóveis, os demais bens, bem como a aplicação de técnicas utilizadas no intuito de controlar a variação do patrimônio público, ainda carecem de avanços consideráveis para que possamos considerá-las como plenamente institucionalizadas.

Da mesma forma como realizado no tópico anterior, após a análise das informações provenientes da estatística descritiva, optou-se por realizar a aplicação da técnica estatística de Análise de Correspondência, com a intenção de confrontar as informações fornecidas pela análise do mapa perceptual no sentido de tornar possível a verificação do comportamento da população pesquisada.

A primeira análise realizada trata de avaliar as associações existentes entre os níveis de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e as regiões geográficas do estado. A tabela de correspondência e o mapa perceptual relativo a essas associações estão apresentados na Tabela 14, bem como na Figura 13:

Região Geográfica	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
Centro Ocidental	33	34	29	96
Centro Oriental	14	13	5	32
Centro-Sul	36	41	19	96
Metr. de Curitiba	32	36	28	96
Noroeste	56	73	63	192
Norte Central	74	93	49	216
Norte Pioneiro	44	77	15	136
Oeste	77	64	43	184
Sudeste	73	40	15	128
Sudoeste	65	66	61	192
<b>TOTAL</b>	<b>504</b>	<b>537</b>	<b>327</b>	<b>1368</b>

Tabela 14: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidência do patrimônio público e a região geográfica

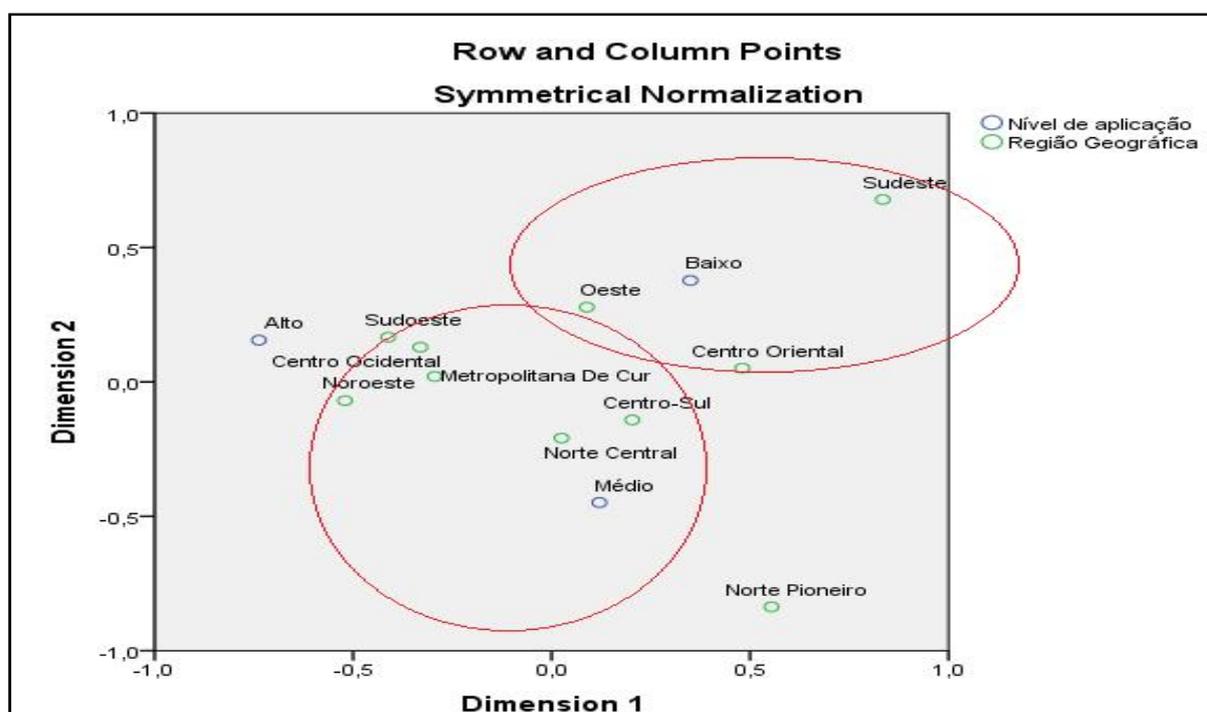


Figura 13: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidência do patrimônio público e a região geográfica

De acordo com os resultados fornecidos pelo método de Análise de Correspondência, por meio do mapa perceptual da Figura 13, verifica-se que há uma associação entre as regiões Sudeste, Oeste e Centro Oriental e o nível de aplicação baixo. As demais regiões demonstraram ter a maioria das respostas associadas com o nível de aplicação médio.

Uma segunda análise realizada trata de avaliar as associações existentes entre os níveis de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o porte das entidades.

A tabela de correspondência relativa a essas associações está apresentada na Tabela 15:

Porte do Município	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
Menos de 50.000 habitantes	444	486	310	1240
Entre 50.000 e 199.999 habitantes	42	35	11	88
200.000 habitantes ou mais	18	16	6	40
<b>TOTAL</b>	<b>504</b>	<b>537</b>	<b>327</b>	<b>1368</b>

Tabela 15: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o porte das entidades

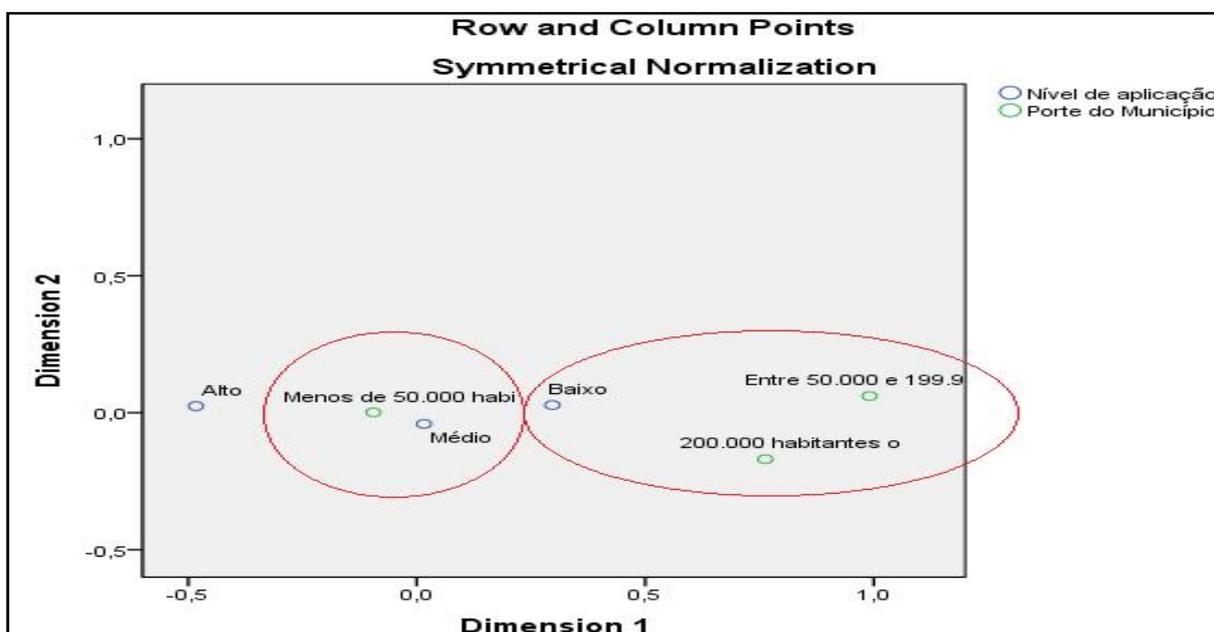


Figura 14: Mapa perceptual de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o porte das entidades

De acordo com os resultados fornecidos pelo método de Análise de Correspondência, por meio do mapa perceptual da Figura 14 e da tabela de correspondência 15, verifica-se que municípios com população inferior a 50.000 habitantes tiveram respostas mais associadas com o nível médio, ou seja, a maioria das respostas estão entre 2 e 3. Com relação aos municípios com mais de 50.000

habitantes as respostas se concentram no baixo nível de reconhecimento e evidenciação do patrimônio público.

A última análise realizada para esse bloco de questões buscou avaliar as associações existentes entre o nível de reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o tempo de atuação do contador na função.

A tabela de correspondência relativo a essas associações está apresentado na Tabela 16.

Tempo na Função	Nível de aplicação			
	Baixo	Médio	Alto	TOTAL
<b>De 1 a 2 anos</b>	118	94	60	272
<b>De 3 a 5 anos</b>	83	86	47	216
<b>De 6 a 10 anos</b>	102	99	55	256
<b>Mais de 10 anos</b>	201	258	165	624
<b>TOTAL</b>	504	537	327	1368

Tabela 16: Tabela de correspondência entre nível de aplicação do reconhecimento e evidenciação do patrimônio público e o tempo de atuação na função

De acordo com os resultados fornecidos pela Análise de Correspondência, verifica-se que independentemente do tempo de atuação no cargo a maioria da respostas se concentraram no nível baixo e médio de aplicação.

#### 4.2.6. PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis

Esse subgrupo busca evidenciar o nível de adequação das práticas contábeis dos municípios respondentes no que se refere a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público – DCASP, bem como, identificar o nível de desenvolvimento de regras que garantam a integridade dos sistemas contábeis dos municípios entrevistados. Para tanto são analisadas as questões 37 a 42 do questionário aplicado. Na tabela 17 são apresentados os resultados obtidos a partir da coleta de dados.

Questão	Frequência das Respostas/Percentual						Total	Média	Moda	Desvio Padrão
	0	1	2	3	4	5				
Q37	2	6	20	50	73	20	171	3,44	4	1,03
Q37(%)	1%	4%	12%	29%	43%	12%	100%			
Q38	0	3	10	44	81	33	171	3,77	4	0,89
Q38(%)	0%	2%	6%	26%	47%	19%	100%			
Q39	1	4	11	38	82	35	171	3,76	4	0,97
Q39(%)	1%	2%	6%	22%	48%	20%	100%			
Q40	1	2	7	31	86	44	171	3,94	4	0,90
Q40(%)	1%	1%	4%	18%	50%	26%	100%			
Q41	0	2	15	57	79	18	171	3,56	4	0,84
Q41(%)	0%	1%	9%	33%	46%	11%	100%			
Q42	26	20	30	50	29	16	171	2,49	3	1,52
Q42(%)	15%	12%	18%	29%	17%	9%	100%			

Q37: A adoção do novo plano de contas facilitou o entendimento das informações geradas pela contabilidade, tendo como base comparativa o plano de contas adotado anteriormente? Com relação a essa questão, indique o nível de melhoria ocorrido. [considere 0 para nenhuma melhoria e 5 para melhoria total.]

Q38: Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) tornou-se necessário o desenvolvimento de novas regras que garantam a integridade dos procedimentos contábeis. Exemplo de regra de integridade é o fato de os lançamentos contábeis somente serem realizados dentro de uma mesma natureza de informação. Com relação a esse procedimento, qual o nível atual de adequação do sistema contábil da sua entidade? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

Q39: O Tribunal de Contas do Paraná, publicou um documento intitulado "Regras de Fechamento", tal documento traz uma relação de regras que podem ser utilizadas como regras de integridade contábil. Qual o nível atual de utilização desse documento como suporte na criação das regras de integridade? [considere 0 para não utilizado e 5 para totalmente utilizado.]

Q40: Na sua opinião, os demais documentos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Paraná, tais como a relação de lançamentos contábeis padronizados, as Regras de Fechamento e as Regras de Importação contribuíram em que nível para o desenvolvimento da nova contabilidade pública na sua entidade? [considere 0 para nenhuma contribuição e 5 para total contribuição.]

Q41: Qual o nível de desenvolvimento das metodologias de elaboração das novas demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais, a partir do PCASP? [considere 0 para nenhum desenvolvimento e 5 para desenvolvimento total.]

Q42: As notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis, contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações. Com relação a elaboração e divulgação das notas explicativas, sua entidade está aplicando de forma adequada tal procedimento? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequada.]

Tabela 17: Variáveis relacionadas ao PCASP, DCASP e integridade dos sistemas contábeis

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tendo em vista que com a obrigatoriedade da utilização do sistema SIM-AM a partir do ano de 2013, os municípios já estavam utilizando o plano de contas, questionamos os contadores (questão 37) se o PCASP facilitou o entendimento das informações geradas pela contabilidade, tendo como base comparativa o plano de contas utilizado anteriormente. Como se pode perceber, a partir dos dados constantes na tabela 17, a maioria dos respondentes, 84%, afirmaram que o nível de melhoria está dentro da escala de 3 a 5, indicando que o PCASP facilitou o

entendimento das informações geradas pela contabilidade, quando comparado com as informações produzidas pelo plano de contas utilizado anteriormente.

Ainda, tendo em vista que com a implantação do PCASP tornou-se necessário o desenvolvimento de novas regras que garantam a integridade dos procedimentos contábeis, questionamos, através da questão 38, qual o nível atual de adequação do sistema contábil da prefeitura em relação a esse assunto. Pela análise dos dados podemos perceber que a maioria dos respondentes, avaliam o nível de adequação como dentro da escala de 3 a 5.

O Tribunal de Contas do Paraná publicou alguns documentos intitulados, lançamentos contábeis padronizados, Regras de Fechamento e Regras de Importação, no intuito de contribuir com o processo de convergência. Em vista dessas publicações questionamos, através da questão 39, qual era o nível de utilização do documento intitulado regras de fechamento como suporte para a criação das regras de integridade no sistema contábil do município. Ainda, através da questão 40, buscamos identificar o nível de contribuição desses documentos para o desenvolvimento das práticas contábeis na entidade entrevistada.

Os resultados mostram que em ambas as perguntas a maioria dos respondentes, aproximadamente 90%, informaram que houve utilização e contribuição desses documentos no desenvolvimento das práticas contábeis na entidade. Esse dado indica que a atuação do TCE contribuiu com o desenvolvimento das práticas contábeis nos municípios do Estado.

Os dados da questão 41 demonstram também que aproximadamente 90% dos respondentes já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e elaboração das novas demonstrações contábeis bem como de outros demonstrativos fiscais.

Por fim, nota-se que apesar da importância das notas explicativas serem apresentadas como parte integrante ou complementar das demonstrações contábeis, a questão 42 nos revela que boa parte dos respondentes, 75% aproximadamente, se encontram dentro da escala de 0 a 3, indicando que esse também é um assunto a ser avançado.

#### **4.3. ANÁLISE DOS MECANISMOS DE PRESSÕES CONTEXTUAIS ISOMÓRFICAS PRESENTES NO PROCESSO MUDANÇA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

A teoria institucional, em sua abordagem sociológica, baseia-se na premissa de que as organizações respondem às pressões de seus ambientes institucionais e buscam estruturas e/ou procedimentos que são socialmente aceitos como sendo a escolha apropriada para a organização (Carpenter & Feroz, 2001). Com isso as organizações tendem a se parecerem umas com as outras, fenômeno definido como isomorfismo (DiMaggio & Powell, 2005).

Ribeiro e Scapens (2006), expressam que a Nova Sociologia Institucional (NSI), é utilizada para realizar investigações que tenham por objetivo a verificação de um processo de legitimação externa. Para Reis (2008) as pressões nas instituições, sob a ótica da NSI, ocorrem de fora para dentro, buscando-se a adaptação da organização a pressões institucionais externas como, por exemplo, a existência de uma nova norma contábil emitida por um órgão regulador.

Neste tópico apresenta-se uma opção de esquema analítico para auxiliar no entendimento das pressões contextuais presentes no processo mudança da contabilidade aplicada ao setor público municipal paranaense, organizados por uma estrutura baseada principalmente em DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2008).

Dessa forma, iremos buscar identificar a influência de mecanismos de pressões isomórficas existentes no processo de convergência da contabilidade pública municipal paranaense.

##### **4.3.1. Pressão Coercitiva**

DiMaggio e Powell (2005) relatam que o isomorfismo coercitivo origina-se de influências políticas e de problemas de legitimidade. Ele seria consequência das pressões formais e informais exercidas sobre organizações das quais elas sejam dependentes ou por expectativas culturais da sociedade, dentro da qual uma organização se encontra inserida.

Scott (2008) define como pilar regulativo “processos regulatórios que envolvem a capacidade de estabelecer regras, inspecionar a conformidade de outros com elas e, se necessário, manipular sanções – recompensas ou punições – com objetivo de influenciar comportamentos futuros” (p. 52). Para o mesmo autor os

indicadores desse pilar são regras, leis e sanções e o mecanismo relacionado a ele é o coercitivo proposto por DiMaggio e Powell.

Portanto, pode-se observar que, no caso do processo de mudança contábil aqui estudado, existem elementos que se fazem presentes sob o mecanismo coercitivo, regulando, impondo sanções, pressionando coercitivamente as entidades públicas, e conseqüentemente influenciando suas ações.

A edição pelo Governo Federal Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009 pode ser considerada como sendo as primeiras legislações que tratam do processo de convergência contábil na área pública brasileira e que, por sua vez, influenciou o início das ações na esfera municipal paranaense.

A Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O Decreto nº 6.976/2009, por sua vez, atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal e seguindo a mesma linha da Portaria 184 estabelece em seu artigo 4º, inciso II, que o sistema de contabilidade federal tem como objetivo promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

A afirmação de que essas legislações influenciaram o processo de convergência no estado do Paraná, se dá em vista de os analistas do TCE-PR estarem participando do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, criado pela STN, e com isso envolvidos nos estudos sobre a estratégia de implantação da nova contabilidade. Sobre esse assunto um dos entrevistados realizou o seguinte comentário:

A primeira iniciativa do Tribunal foi encaminhar seus servidores para participarem de grupos de estudos (GTCON), grupos a nível nacional que estavam tratando da matéria, 2008 mais ou menos, ali o tribunal tomou uma grande iniciativa no sentido de tomar uma decisão em aderir as novas normas (P2).

Além da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009, outras portarias editadas pelo governo federal também exerceram pressões na implementação das ações em prol do processo de convergência. Entre essas está a Portaria STN nº

467, de 6 de agosto 2009 que estabelecia que o MCASP deveria ser aplicado de forma obrigatória a partir de 2013 para a esfera municipal.

Assim, definido em âmbito do GTCON e formalizado via portaria do Governo Federal que o início das novas práticas contábeis na esfera municipal se daria em 2013, o TCE-PR, em conjunto com as entidades municipais do estado, iniciou a realização das mudanças julgadas necessárias no processo de convergência.

Scott (2008) alega ser possível identificar instituições sob o pilar regulativo quando objetos estão em conformidade com especificações ordenadas, ao mesmo tempo em que se observa que estas especificações estão promulgadas em formato de regras e leis.

Através da análise das entrevistas foi possível identificar que uma das mudanças adotadas pelo Tribunal de Contas foi a reformulação do sistema captador dados, sistema SIM-AM, sistema esse que até o ano de 2012 estava alinhado com o plano de contas antigo e a partir de 2013 passou a estar alinhado com o PCASP.

Segundo informações obtidas do entrevistado 2, a adoção do PCASP (obrigatória pela portaria STN nº 467/2009) foi justamente um dos motivos que fez com o sistema captador dados do TCE-PR fosse alterado, a entrevista diz:

O que gerou a reformulação foi a mudança estrutural do plano de contas. Foi mudado totalmente o conceito da contabilidade, automaticamente o sistema que estava em vigor até 2012, acabou não se aplicando mais para atender principalmente a mudança conceitual. Então esse é o fator determinante que provocou a reformulação do sistema (P2).

Nota-se, pela fala dos entrevistados, que o sistema SIM-AM foi uma das formas utilizadas pelo TCE-PR para promover o início do processo de mudança contábil. Essa afirmação foi confirmada quando da análise das questões 19 e 20 contidas no questionário aplicado aos contadores municipais, no qual notamos que aproximadamente 90% dos entrevistados responderam que o sistema contribuiu para a implantação da nova sistemática contábil.

A pressão coercitiva pode ser identificada nesse quesito, principalmente em virtude da obrigatoriedade dos municípios utilizarem o SIM-AM para o envio de dados e conseqüentemente, com isso, prestarem contas ao Tribunal, sendo que o não envio dessas informações poderia deixar a entidade sujeita a aplicação de multas ou a outras formas de sanções.

Portanto, uma vez o Tribunal tendo alinhado o sistema com a nova metodologia contábil e as entidades municipais tendo a obrigação de prestar contas,

estas passam também a ter o dever de adotar o novo plano de contas, elaborar as novas demonstrações contábeis, bem como iniciar a aplicação dos demais procedimentos advindos do processo de convergência. DiMaggio e Powell (2005) relatam “que em algumas circunstâncias a mudança é uma resposta direta a ordens governamentais” (p. 78).

Meyer e Rowam (1977) citados por DiMaggio e Powell (2005), demonstram ainda que “à medida que estados e outras grandes organizações racionalizados expandem seus domínios a outras arenas da vida social, as estruturas organizacionais refletem cada vez mais regras institucionalizadas e legitimadas pelo estado e dentro do estado” (p .78).

Paralelo à reformulação do sistema captador de dados, notou-se que foram produzidos no Tribunal alguns documentos contendo um conjunto de regras denominadas regras de importação e regras de fechamento (regras de negócio), sendo também sua adoção de cunho obrigatório em vista delas estarem inseridas na programação do sistema captador de dados.

Segundo dados das entrevistas, esse mecanismo visa a garantir que antes de o município enviar uma informação ao TCE-PR, essa informação já tenha passado por uma análise prévia e isso faz que a entidade seja levada a melhorar seus controles internos e ainda se adequar ao novo modelo contábil.

Então, segundo a teoria institucional a adesão ao sistema por parte dos municípios, e com isso o início do processo de adesão a nova sistemática contábil, pode ser caracterizado como uma busca por legitimidade conforme a classificação de Dimaggio e Powell (2005).

#### 4.3.2. Pressão Normativa

O pilar normativo inclui normas e valores, no qual os valores contêm os padrões desejáveis de comportamento, enquanto as normas especificam como as coisas deveriam ser feitas, definindo metas e objetivos desejáveis e a forma mais apropriada para chegar-se a elas (Scott, 2008). Simões e Rodrigues (2012) relatam que o isomorfismo normativo resulta do papel desempenhado por determinadas profissões na difusão de orientações que influenciam o comportamento organizacional

Pode-se dizer que no contexto social em que está imerso o processo de convergência da contabilidade governamental brasileira, alguns pontos pertinentes a pressão normativa podem ser identificados.

O primeiro deles está relacionado à própria produção de normas pelos atores centrais envolvidos no processo de convergência. Iniciando com a publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade da Resolução n.º 1.111/07, que aproxima a aplicação dos Princípios de Contabilidade para o setor público; posteriormente a publicação, também pelo CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e por último a publicação, pela Secretaria do Tesouro Nacional, do MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Dimaggio e Powell (2005) relatam que o isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização. Os autores interpretam a profissionalização como um esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional.

Além das normas produzidas em âmbito nacional, por intermédio do processo de entrevista, foi possível identificar a produção de documentos pelo Tribunal de Contas, que também podem ser considerados presentes no processo de mudança e incluídos dentro do conceito de isomorfismo normativo.

Entre esses documentos estão o PCASP, documento que foi adaptado às necessidades de controle do Tribunal e depois disponibilizado para a adoção dos municípios, e os arquivos contendo as regras de importação e regras de negócio do sistema captador de dados. Além disso, foram produzidos outros documentos que também tinham por objetivo auxiliar o processo de migração ao novo modelo contábil. Um desses arquivos produzidos foi um documento contendo orientações de migração de saldos das contas contábeis existentes no plano de contas vigente até 2012 e o PCASP, sendo esse arquivo denominado “DE-PARA”. A respeito da produção desse arquivo temos o seguinte comentário:

O DE PARA foi um processo fundamental. Se até 2012 tínhamos uma contabilidade com visão orçamentária, então era necessário dizer para os jurisdicionados, pelo menos para que eles tivessem uma ideia, para onde iriam os saldos de ativo e passivo e das contas de controle na nova sistemática. Então esse DE PARA procurou dar essa visão, dizer que a classe 3 que era antigamente o ativo financeiro passou a ser classificado na classe 1 com o tipo de movimento financeiro. Não conta a conta, mas na visão estratégica num nível menor

que possibilitasse esse controle (P2).

Ainda, identificamos que foi desenvolvido pelo TCE-PR, um documento contendo uma ampla relação de lançamentos contábeis, isso também foi produzido no intuito de auxiliar o processo de implantação da nova contabilidade. Sobre esse item temos o seguinte comentário:

Depois da elaboração da primeira versão do plano de contas, percebemos que era necessário elaborar eventos contábeis básicos, tais como de execução de uma despesa orçamentária, de uma receita, registro de uma receita ou de despesa por competência, percebemos que esses pontos eram estratégicos e que na prática eles não iriam saber aplicar. A DCM publicou a primeira versão do plano e paralelo a isso já trabalhou uns 200 ou 300 eventos padronizados num nível sintético que dessem uma visão mais sintética dos registros, das mudanças e publicou-se essa tabela de eventos padronizados (P2).

A comprovação de que esses documentos produzidos pelo Tribunal de Contas contribuíram com o processo de convergência, se deu através da análise das respostas da questão 40 aplicada aos contadores. Esta questão buscava identificar o nível de contribuição desses arquivos para o desenvolvimento das práticas contábeis na entidade entrevistada. Os resultados mostraram que para a maioria dos respondentes, aproximadamente 90%, os documentos deram suporte ao desenvolvimento contábil.

Outra ação realizada pelo tribunal de contas, considerado nesse contexto como profissionais conforme estabelecido por Dimaggio e Powell (2005), foi a realização de treinamentos junto aos poderes executivos municipais, treinamentos esses que visavam a divulgar principalmente as alterações que deveriam ser realizadas nos sistemas contábeis. A esse respeito o analista entrevistado diz:

A partir de 2011 principalmente, a DCM começou a treinar os jurisdicionados a essa mudança gigantesca que ocorreu, já focando principalmente a visão fiscalizatória que é implementar tudo isso e ter uma captação de dados saudável para análise da conta. O tribunal realizou vários treinamentos, mais de 30, se não me falha a memória, nas diversas regiões do estado orientando os contadores e demais servidores no trabalho com a contabilidade pública, do que viria pela frente, já esclarecendo o documento, inclusive publicou o layout que trata do sistema que está diretamente ligado a contabilidade, a nova contabilidade, publicou com grande antecedência. (P2).

Sendo que quando os contadores municipais foram questionados a respeito da participação em algum desses eventos, obtivemos como resposta que aproximadamente 90% deles haviam participado.

Chand (2005), citado por Silva, Rech e Cunha (2014), afirma que as empresas internacionais de auditoria exerceram papel muito importante e ativo no processo de disseminação do conhecimento e influenciaram seus clientes a uma mudança isomórfica normativa, por encorajar a elaboração das demonstrações contábeis com base nas normas IFRS.

Pode-se dizer que o mesmo processo ocorreu no caso aqui estudado, pois, o Tribunal de Contas através dos eventos realizados, contribuiu com a disseminação do conhecimento e influenciou as entidades municipais a investirem na mudança.

#### 4.3.3. Pressão Mimética

No pilar cultural-cognitivo, “as concepções compartilhadas que constituem a natureza da realidade social e os moldes pelos quais o significado é construído” (Scott, 2008, p. 57) e tem como base de obediência os entendimentos compartilhados. Moll, Burns e Major (2006) relatam que o isomorfismo mimético ocorre também quando as organizações imitam estruturas internas e procedimentos adotados por outras organizações.

O isomorfismo mimético foi uma das pressões contextuais mais sutis de se analisar neste estudo, em vista da forma muitas vezes não tão clara de como ele se manifestou.

Uma das situações em que pode ser caracterizada a presença do isomorfismo mimético é o próprio processo histórico de captação de dados utilizado pelo Tribunal de Contas. Nesse quesito foi destacado pelos entrevistados que o Tribunal de Contas, desde o ano de 2002, utiliza sistema informatizado para captação das informações contábeis das entidades municipais paranaenses.

Percebe-se com isso, que já faz parte da cultura das entidades municipais do estado o envio de informações contábeis por intermédio de sistemas informatizados ao Tribunal de Contas. Dessa forma quando ocorreu as mudanças no sistema de coleta, e com ele na contabilidade, mesmo sem ter total confiança as entidades optaram pelas mudanças.

Para Scott (2008), no pilar cognitivo, a atenção é direcionada para os aspectos simbólicos das ações, resultantes da interpretação e conseqüentemente representações que os indivíduos fazem do ambiente. Dimaggio e Powell (2005) relata que a incerteza também constitui uma força poderosa que encoraja a imitação. Nesse caso a incerteza poderia ter encorajado os municípios a se adequarem às solicitações realizadas pelo Tribunal de Contas.

Outro aspecto que também pode caracterizar a presença do isomorfismo mimético é um fato apresentado pelo entrevistado 1. Segundo ele, em algumas ocasiões, quando o TCE-PR realizava os treinamentos com os contadores das prefeituras, esses contadores, geralmente os que eram identificados como sendo os praticantes das melhores e também os praticantes das piores práticas, eram convidados a se manifestarem durante o evento de forma a explicar os motivos de estarem mais ou menos adequados a uma determinada prática. Dessa forma, os presentes no evento poderiam identificar e analisar essas ações adotadas.

A esse respeito, Craig e Rodrigues, (2007) relatam que, quando organizações percebem que as ações de empresas similares são mais legítimas ou mais bem sucedidas o isomorfismo mimético tende a ocorrer. Para Daft (1999), um exemplo de isomorfismo mimético é a prática do benchmarking, que significa a identificação do melhor de uma atividade comercial e depois a duplicação da técnica para criar a excelência, talvez até mesmo aperfeiçoando o processo.

Com isso notamos que algumas ações aqui identificadas, mesmo que de forma sutil, poderiam ser enquadradas como isomorfismo mimético.

## 5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No capítulo anterior foram destacadas as principais ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e também as realizadas pelos poderes executivos municipais paranaenses em favor do processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público iniciada no âmbito municipal do estado.

Da mesma forma, por intermédio da teoria institucional em sua vertente sociológica, foi possível identificar a existência dos três mecanismos de pressões isomórficas no processo de convergência contábil aqui estudado.

Em vista disso, este capítulo tem como objetivo discutir as principais observações feitas no decorrer do trabalho, ao mesmo tempo em que busca analisar as semelhanças e diferenças do processo de convergência da velha para a nova contabilidade pública no Tribunal de Contas do Paraná e nos poderes executivos municipais. Da mesma maneira como feito nas análises anteriores, buscamos aqui seguir também a ordem dos blocos de questões constantes no questionário e no roteiro de entrevista aplicado.

O primeiro ponto a ser destacado e que se demonstrou evidente a partir da análise dos dados, foi o papel assumido pelo Tribunal de Contas do Paraná no processo de convergência contábil.

Ao longo da análise dos dados foi possível perceber que o TCE-PR adotou uma série de medidas visando contribuir com o processo de convergência. Pode-se dizer, que entre as ações que se destacaram estão as relacionadas com a alteração do sistema captador de dados e também a promoção de treinamentos diversos junto aos jurisdicionados. Além disso, foi identificado que o TCE publicou alguns documentos intitulados, lançamentos contábeis padronizados, regras de fechamento, regras de importação, PCASP e outro arquivo denominado DE-PARA, que também tiveram a intenção de contribuir com o processo de convergência.

No intuito de avaliar se esse esforço do TCE realmente contribuiu com o início da convergência, buscamos identificar, através de questionamentos junto aos contadores, o nível de contribuição desses documentos para o desenvolvimento das novas práticas contábeis. Os resultados mostraram que tanto o sistema captador quanto os documentos desenvolvidos contribuíram com a adoção inicial das novas práticas contábeis.

Essa atitude exercida pelo Tribunal de Contas, relacionada até mesmo com a

própria função constitucional que os Tribunais de Contas possuem, pode ser identificada também nos seguintes trechos das entrevistas:

Aquele contador que tinha a visão anterior ele tem que mudar, e isso leva tempo, o que nós percebemos é que alguém tem que tomar frente disso e colocar as novas regras em funcionamento(P1).

O Tribunal de Contas como ele fiscaliza todo o patrimônio da entidade, ele tem o papel mais importante que todos os outros, porque se ele não forçar as entidades a mudarem a metodologia, a seguir os procedimentos, ninguém vai fazer isso (P7).

Outro ponto que pode ser considerado importante e da mesma forma fundamental para que a convergência contábil tenha se iniciado no ano de 2013, foi o fato do Tribunal ter participado, desde muito cedo, de grupos de estudos, entre eles o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), e com isso se mantendo envolvido nas discussões e até mesmo do desenvolvimento da nova contabilidade.

Notou-se que os conhecimentos obtidos, por intermédio da participação de grupos de estudos e de outros eventos, foram compartilhados com os contadores municipais. Tal partilha de se deu principalmente por intermédio de treinamentos, atendimentos presenciais e telefônicos que eram realizados pelos servidores do Tribunal.

Os contadores municipais apontaram algumas dificuldades encontradas no processo de convergência, sendo que a mudança da cultura por parte de administração pública, a dificuldade com a customização dos sistemas de contabilidade e a falta de conhecimento técnico dos contadores e demais servidores, ficaram entre as respostas mais citadas.

Foi possível perceber, a princípio, que as ações adotadas pelo TCE, amenizaram, pelo menos em parte essas dificuldades. Da mesma forma, uma das justificativas que poderia ser atribuída como motivadora das dificuldades citadas, foi o fato de boa parte dos municípios terem demonstrado que, somente no ano de 2012 ou após essa data, iniciaram efetivamente a execução de ações visando o alinhamento com as práticas necessárias à mudança.

Essa execução tardia de algumas ações por parte de algumas entidades, ficou clara quando foram realizados questionamentos a respeito do nível de adequação dos sistemas contábeis informatizados municipais no início de 2013. Sendo que, pela análise das respostas obtidas dos contadores, podemos perceber

que quase 90% dos respondentes afirmaram que o nível de adequação do seu sistema contábil informatizado estava abaixo do ideal, demonstrando a pouca existência de adequação prévia. Entretanto, notamos que ao longo do processo de execução da nova sistemática, ou seja, após o ano de 2013, os sistemas melhoraram. Uma possível justificativa para isso seria a própria busca de melhorias por parte dos contadores das prefeituras e também a obrigação que os municípios possuem de enviar dados contábeis ao Tribunal de Contas.

No que diz respeito a aplicação da contabilidade patrimonial, especialmente no que tange ao grau de adoção do princípio contábil da competência, questionamos os analistas do Tribunal de Contas no intuito de identificar a forma utilizada por este no sentido de garantir a aplicação deste princípio. Da mesma forma, questionamos os contadores municipais na intenção de identificar o grau de aplicação desse princípio nos poderes executivos.

Notou-se que na visão dos analistas do TCE, a aplicação da competência contábil pode ser ampliada com a realização de processos de fiscalização, tais como as auditorias realizadas *in loco*, pela análise da prestação de contas e também por meio da ampliação dos debates e treinamentos sobre o tema.

Foi possível perceber também que o sistema SIM-AM foi alterado a fim de contribuir com a aplicação do referido princípio, no qual o módulo tributário foi readequado a fim de incentivar que os tributos municipais sejam reconhecidos na contabilidade do ente no momento da ocorrência do fato gerador. Entretanto, notamos também que o referido módulo teve sua aplicação prorrogada.

Quando analisamos o nível de reconhecimento e mensuração dos créditos tributários e não tributários, bem como o registro dos ajustes para perdas desses créditos nas entidades municipais, notamos a ocorrência do baixo nível de registro dessas receitas, bem como dos seus ajustes para perdas, tendo por base a competência contábil. O baixo nível de aplicação também foi percebido quando da análise do registro de algumas despesas.

Nota-se nesse item, uma correlação entre a prorrogação de coleta de dados pelo TCE-PR e o baixo nível de registro pelos municípios. Uma justificativa para a ocorrência dessas ações poderia ser a própria adoção gradual das novas técnicas em busca de um alinhamento mais pleno.

Ainda com relação a aplicação da contabilidade patrimonial, por intermédio da técnica de análise de correspondência foi possível identificar que as regiões

Metropolitana de Curitiba, Sudoeste e Oeste estão mais associadas com o nível alto de aplicação da competência contábil. Foi possível perceber também que há uma associação entre os profissionais com pouco tempo de atuação no cargo, de 1 a 2 anos e o nível de aplicação alto da contabilidade patrimonial. Os profissionais com 6 ou mais anos de atuação declararam estar mais próximos do nível médio de aplicação.

Aspecto similar ao identificado no bloco de questões relacionadas à aplicação da contabilidade patrimonial foi encontrado nos questionamentos relativos ao reconhecimento e evidenciação do patrimônio público. Nesse quesito percebemos que, por parte do Tribunal de Contas, houve adequação do SIM-AM, a fim de captar dados relativos aos bens móveis, imóveis, intangíveis e bens e uso comum do povo, e da mesma forma captar o registro das variações desses bens, tais como, o registro da depreciação, amortização e exaustão e o registro da reavaliação e da redução ao valor recuperável. Entretanto, de modo idêntico ao item analisado anteriormente, a exigência, por parte do TCE-PR, dos aspectos patrimoniais via sistema informatizado também foi prorrogado.

Quando os municípios foram questionados a respeito do nível de adequação a esses itens, notamos que com exceção do registro dos bens móveis e imóveis, os demais bens, bem como a aplicação de técnicas utilizadas no intuito de controlar a variação do patrimônio público, ainda carecem de avanços significativos para que possamos considerá-las como plenamente institucionalizadas.

Também por intermédio da técnica de análise de correspondência foi possível identificar uma associação entre as regiões Sudeste, Oeste e Centro Oriental e o nível de aplicação baixo. As demais regiões demonstraram ter a maioria das respostas associadas com o nível de aplicação médio.

Notou-se também que municípios com população inferior a 50.000 habitantes tiveram respostas mais associadas com o nível médio, ou seja, a maioria das respostas estão entre os níveis 2 e 3. Com relação aos municípios com mais de 50.000 habitantes as respostas se concentram no baixo nível de reconhecimento e evidenciação do patrimônio público.

O último bloco de questões realizadas tratou a respeito da adoção do novo plano de contas - PCASP, da elaboração das novas demonstrações contábeis - DCASP, tendo como base esse novo plano de contas, e ainda, buscou identificar o

nível de desenvolvimento de regras que garantam a integridade dos sistemas contábeis dos municípios.

Com relação a adoção do PCASP, além da percepção de que as entidades municipais já estão utilizando esse plano de contas, foi identificado que o nível de desenvolvimento de novas regras visando a garantir a integridade dos procedimentos contábeis está bem avançado. Sendo que boa parte desse avanço pode ser creditado ao desenvolvimento e publicação, por parte do Tribunal de Contas, de documentos intitulados lançamentos contábeis padronizados, Regras de Fechamento e Regras de Importação.

Essa afirmação foi confirmada quando da análise das questões 39 e 40 do questionário aplicado aos contadores municipais. Os resultados dessas questões mostraram que, em ambas as perguntas, a maioria dos respondentes informaram que houve utilização e contribuição desses documentos para o desenvolvimento das práticas contábeis no poder executivo municipal. Esse dado evidencia que a atuação do TCE-PR contribuiu com o desenvolvimento das práticas contábeis nos municípios do Estado.

No que se refere a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público – DCASP, os dados demonstraram também que aproximadamente 90% dos respondentes já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e elaboração das novas demonstrações, bem como de outros demonstrativos fiscais. Isso demonstra a existência do grau elevado de institucionalização da adoção do plano de contas bem como do alinhamento deste com a elaboração das novas demonstrações contábeis.

Em virtude das informações que foram levantadas até aqui é possível identificar os atores que estão envolvidos no processo de convergência contábil ora estudado. Entre os atores principais do modelo estão: a IFAC, o IPSASB, o CFC, a STN e o GTCO. Ainda com base nas informações coletadas nesse estudo, foi possível identificar que, além dos próprios municípios, por serem efetivamente os que executam a contabilidade, o Tribunal de Contas demonstrou, em virtude das ações por ele adotadas, ser também um agente importante nesse processo de institucionalização inicial da convergência contábil. Cada um dos atores envolvidos na convergência contábil, bem como os produtos desenvolvidos por eles são demonstrados no quadro 9.

Órgão	Produto
International Federation of Accountants (IFAC)	Conjunto de normas profissionais internacionais referentes a auditoria, asseguarção, ética, educação e normas para a elaboração de demonstrações contábeis para os setores público e privado.
International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)	Conjunto de 37 normas internacionais (IPSAS ou NICSP), das quais no Brasil, até o momento, 30 foram traduzidas.
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	Conjunto de 11 normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). NBCT 16.1 a 16.11. Possui ainda Interpretação Técnica (IT SP) e o Comunicado Técnico (CT SP).
Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	Possui três produtos referentes a esse processo. O MCASP, as notas Técnicas (NT), e as Orientações Técnicas (OT).
Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON)	Recomendações consignadas em atas, com objetivo de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.
Tribunal de Contas do Paraná	Recomendações consignadas em instruções técnicas, acórdãos e outras comunicações oficiais, realização de treinamentos, pressão exercida na coleta de dados via sistema informatizado, principalmente pela utilização de regras de fechamento e regras de importação de dados, além da produção de documentos tais como: lançamentos contábeis padronizados, PCASP e arquivo DE-PARA.
Poderes Executivos Municipais	Execução das práticas contábeis, bem como interação com os outros atores visando contribuir com o desenvolvimento contábil.

Quadro 9: Atores envolvidos no processo de convergência.

Fonte: Adaptado de Gama, Duque e Almeida, 2014.

Nota-se que apesar do GTCON, que é um grupo de caráter técnico e consultivo, ser composto também por entidades de controle externo, tais como os Tribunais de Contas, as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Paraná em prol da convergência contábil, foram além das de um simples membro do grupo.

Diante disso, após análise realizada nesse estudo, pode ser dizer que o modelo adotado no âmbito municipal paranaense para implementação do processo de convergência contábil pode ser representado como na figura 15.

Assim, conforme o modelo proposto Gama, Duque e Almeida, (2014), adequado para a realidade municipal paranaense, o processo de convergência pode ser entendido por meio dos seguintes passos.

Primeiro, o IPSASB emite as normas internacionais (IPSAS), que são traduzidas no Brasil pelo CFC em parceria com a STN.

Segundo, a STN e o CFC interagem entre si. A STN participa das reuniões do grupo de convergência do setor público criado pelo CFC. E o CFC, por sua vez, participa do GTCON.

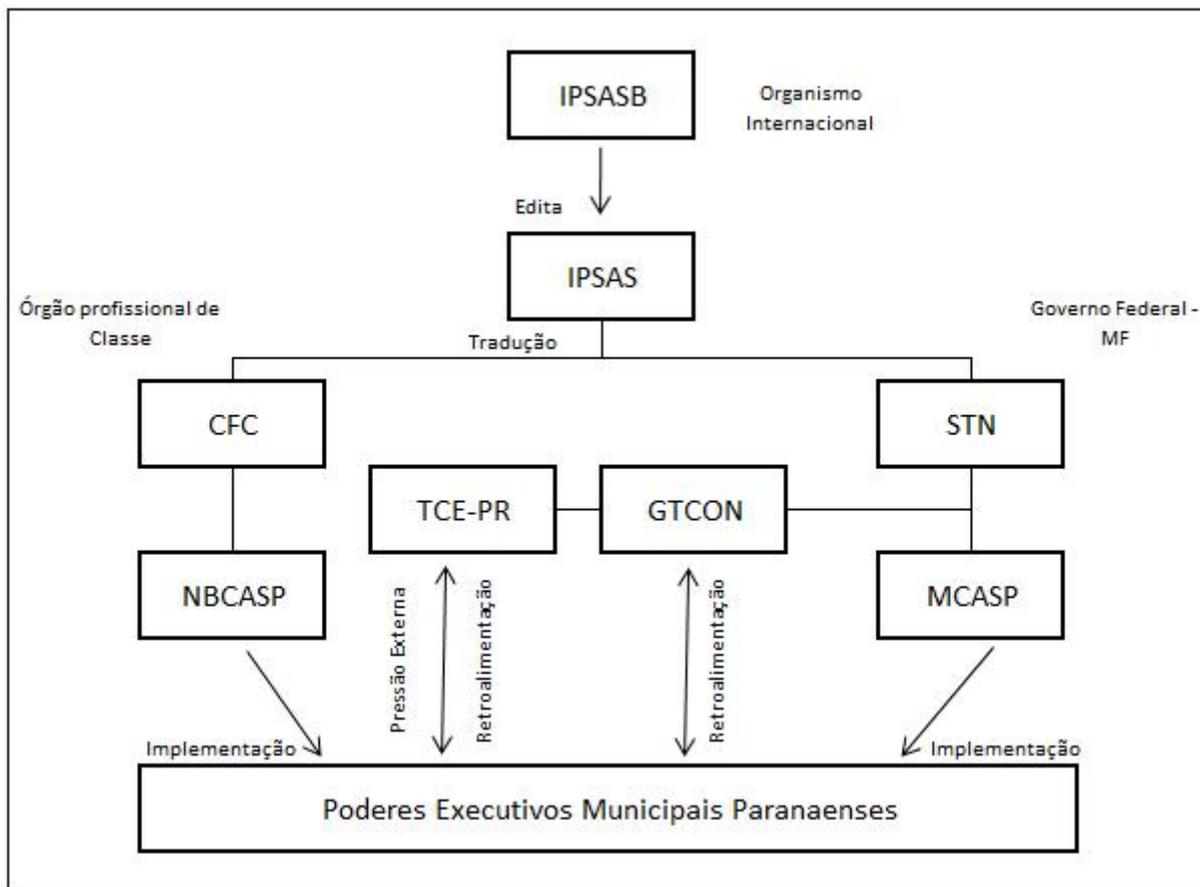


Figura 15: Modelo de Implementação do processo de convergência  
 Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Gama, Duque e Almeida, 2014.

Terceiro, o CFC e a STN emitem seus produtos que são direcionados aos atores, que por meio da geração de conhecimento implementarão as políticas contábeis definidas por esses órgãos, mas que também tiveram sua participação efetivada anteriormente por meio do GTCON, num processo de retroalimentação, em que esses membros (da União, estados e municípios) apresentam o contexto de suas realidades, desafios e oportunidades no processo de escolha das políticas contábeis que deverão ser implementadas por eles posteriormente.

Por fim, o Tribunal de Contas do Paraná, através do processo de fiscalização, auditorias e capacitação, exerce pressão sobre os poderes executivos municipais, a fim de que ocorra a adesão a determinada técnica. Nota-se, também, que ao mesmo tempo em que o TCE exerce pressão sobre as entidades municipais ele também é pressionado por elas, tendo em vista a realidade vivida por esses municípios.

A existência dessas pressões, bem como a contribuição delas, foi comprovada quando da análise do tópico 4.3.

## 6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo procurou analisar as ações adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos Poderes Executivos Municipais Paranaenses no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público, tendo como base de análise as ações praticadas entre os anos de 2008 a 2014.

A fim de atingir os objetivos do trabalho, foi adotada a estratégia de pesquisa do tipo levantamento, com abordagem qualitativa e quantitativa quanto ao problema de pesquisa proposto. Em vista disso, o estudo foi realizado em duas etapas, sendo uma qualitativa e outra quantitativa.

A etapa qualitativa foi realizada por meio de pesquisa documental junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, bem como pela realização de entrevistas com alguns analistas de controle externo desta mesma entidade.

A realização dessas ações permitiu atender aos dois primeiros objetivos desse estudo, ou seja, foi levantado as ações adotadas por esse órgão fiscalizador, no intuito de promover o alinhamento da contabilidade pública municipal paranaense ao novo modelo contábil.

A etapa quantitativa foi realizada com a aplicação de questionário junto aos contadores das prefeituras do estado. Com a utilização desse instrumento foi possível identificar algumas ações adotadas pelos poderes executivos, no intuito de promover o alinhamento da sua contabilidade ao novo modelo contábil e também analisar a forma como ocorreu o processo de convergência da velha para a nova contabilidade pública dentro dessas entidades.

Além disso, buscamos identificar e analisar a influência de mecanismos de pressões isomórficas existentes nesse processo de convergência. Para tanto o estudo se deu com base na perspectiva de análise da teoria institucional, em sua vertente sociológica, em vista de que, conforme expresso por Moll, Burns e Major (2006), muitos investigadores têm usado essa vertente da teoria para explicar a adoção de novas ferramentas da contabilidade como forma de responder em conformidade às pressões externas.

De forma analítica, organizaram-se as evidências do processo de convergência contábil sendo influenciado por pressões coercitivas (regulativo), normativas e miméticas (cultural-cognitivas), baseado principalmente nos estudos de DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2008).

Todo esse processo teve por meta responder a questão de pesquisa proposta e com isso identificar como está ocorrendo o processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos dois atores aqui estudados.

Entre as principais descobertas, podendo ser incluídas dentre as contribuições práticas dessa pesquisa, destacam-se as seguintes:

Uma primeira ação identificada nesse processo de mudança foi a reformulação do sistema captador de dados (SIM-AM) por parte do Tribunal de Contas. Observamos que para o início da implantação da nova sistemática contábil no ano de 2013, esse sistema teve que ser alterado, e isso de certa forma contribuiu para que as entidades municipais também alterassem seus sistemas informatizados, dando início assim ao processo de migração para o novo modelo contábil.

Outra ação identificada foi a realização de treinamentos internos, também por parte do TCE-PR, direcionados aos servidores envolvidos na condução e fiscalização do processo de convergência e ainda a extensão desses treinamentos aos contadores dos municípios. Notamos que os treinamentos realizados pelo Tribunal juntos aos contadores municipais, tiveram por fim apresentar as mudanças que seriam realizadas no sistema captador de dados, bem como discutir temas relacionados a contabilidade aplicado ao setor público. Contudo, notamos, através dos apontamentos realizados pelos contadores municipais, a necessidade de se continuar investindo nessa área.

Ainda, outra prática identificada, foi o fato de o Tribunal de Contas ter produzido uma série de documentos que de certa forma também contribuíram com o processo de mudança. Entre os documentos elaborados estão: arquivo contendo uma lista de lançamentos contábeis padronizados, layouts com um rol de regras de negócio e de importação de dados, além do PCASP e de outro arquivo denominado DE-PARA.

Os resultados mostraram que na opinião de grande parte dos contadores municipais, esses documentos contribuíram com a adoção inicial das novas práticas contábeis.

No que diz respeito a aplicação da contabilidade patrimonial, especialmente no que tange ao grau de adoção do princípio contábil da competência, através da coleta de dados, identificamos algumas ações adotadas pelo Tribunal de Contas no intuito de garantir a aplicação deste princípio. Também, através de questionamento junto aos contadores municipais, foi possível analisar o grau de aplicação da

competência contábil nos municípios.

No que refere as ações do Tribunal de Contas, foi identificado que a aplicação do referido princípio pode ser ampliado com a realização de processos de fiscalização, tais como as auditorias realizadas *in loco*, pela análise da prestação de contas e também por meio da ampliação dos debates e treinamentos sobre o tema. Além disso, foi identificado que futuramente o sistema informatizado poderá ser utilizado nesse aspecto.

Quando analisado o nível de adequação dos municípios, com relação ao citado princípio, identificou-se que tanto o registro de receita quanto o da despesa necessitam de maiores esforços a fim de estarem plenamente alinhados à competência contábil. Conclusão semelhante foi obtida quando da análise dos registros dos bens públicos, bem como do reconhecimento e mensuração das variações desses bens.

Por intermédio da técnica de análise de correspondência foi possível identificar a existência de variações no nível de aplicação da competência contábil entre as regiões geográficas estudadas. Nesse sentido foi possível identificar que as regiões Metropolitana de Curitiba, Sudoeste e Oeste estão mais associadas com o nível alto de aplicação do princípio da competência. Da mesma forma foi constatado que profissionais com pouco tempo de atuação no cargo, de 1 a 2 anos, demonstraram estar mais associados ao nível de aplicação alto da contabilidade por competência.

Também por intermédio da técnica de análise de correspondência foi possível identificar uma associação entre as regiões Sudeste, Oeste e Centro Oriental e o baixo nível de reconhecimento e evidenciação do patrimônio público. As demais regiões demonstraram ter a maioria das respostas associadas com o nível de aplicação médio.

Da mesma forma, foi possível perceber pela aplicação da ANACOR, que municípios com população inferior a 50.000 habitantes tiveram respostas mais associadas com o nível médio de reconhecimento e evidenciação do patrimônio público, ou seja, a maioria das respostas obtidas através dos questionários estão entre os níveis 2 e 3. Com relação aos municípios com mais de 50.000 habitantes as respostas se concentraram no nível baixo.

Por meio da análise dos dados obtidos foi possível constatar a existência de um nível elevado de alinhamento entre os sistemas contábeis municipais e o novo

plano de contas (PCASP). Notou-se, ainda, que o nível de desenvolvimento de novas regras visando a garantir a integridade dos procedimentos contábeis também está bem avançado.

Outra constatação positiva obtida no estudo foi com referência a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público – DCASP, onde os dados demonstraram também que muitos profissionais já adaptaram o PCASP para o desenvolvimento e elaboração dessas novas demonstrações, bem como de outros demonstrativos fiscais.

Além das contribuições práticas aqui citadas, teoricamente este estudo contribui com a literatura em relação aos mecanismos de pressão contextual presente nos trabalhos de DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2008). Esta contribuição se dá, principalmente, em virtude de identificarmos várias evidências que demonstram a presença dos mecanismos de isomorfismo no processo de convergência aqui estudado.

Dentre as três formas de isomorfismo, os mecanismos coercitivo e normativo possuem forte presença no processo de convergência ora pesquisado. Isso ocorre principalmente em vista do ambiente legal em que as entidades públicas então inseridas, bem como em virtude das diversas normas e manuais elaborados pelos atores inseridos nesse campo.

Como propostas para estudos futuros, uma recomendação seria a de analisar o estágio atual de institucionalização da contabilidade aplicada ao setor público de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999). Outro estudo poderia também pesquisar a influência de outros atores no processo de convergência, tais como empresas de sistemas informatizados e os consultores das entidades municipais e a partir disso tentar identificar os motivos de algumas técnicas ainda não se encontrarem plenamente institucionalizadas.

## REFERÊNCIAS

- Bandeira-de-Mello, R.; Cunha, C. J. C. A. (2003) Operacionalizando o método da Grounded Theory nas pesquisas em estratégia: técnicas e procedimentos de análise com o apoio do software ATLAS/TI. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA (3Es). 1. 2003, Curitiba. Anais. Curitiba: ANPAD.
- Barbosa Neto, J. E., & Colauto, R. D. (2010). Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *Contexto*, Porto Alegre, 10 (18), 63
- Bardin, L. (2010). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Baker, C. R., & Barbu, E. M. (2007). Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. *Socio-Economic Review*, 5(4), 603-632.
- Bealing Junior, W., Dirsmith, M., & Fogarty, T. (1996). Early regulatory actions by the sec: an institutional theory perspective on the dramaturgy of political exchanges. *Accounting, Organizations & Society*, v. 21, n. 4, p. 317-338, may.
- Bellanca, S. & Vandernoot, J. (2013). Analysis of belgian public accounting and its compliance with international public sector accounting standards ( ipsas) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management*, 8(9).
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: le rôle des IPSAS. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 73(2), 323-350.
- Beuren, I. M. & Dallabona, L. F. (2011). Isomorfismos em empresas contábeis de Santa Catarina. In: SemeAD – Seminários em Administração, XIV, São Paulo/SP, Anais... São Paulo, outubro de 2011. Recuperado em: 05 de janeiro de 2015 de <http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/trabalhosPDF/761.pdf>.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm).
- \_\_\_\_\_. Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>.
- \_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios:

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 5. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. (2009). Portaria-Conjunta Nº 2, DE 6 de Agosto de 2009: Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Conjunta\\_2\\_2009\\_Volume\\_I\\_PCO.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PCO.pdf)

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. (2009a). Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009: Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_PCP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf)

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional (2009b). Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_DCASP\\_port751.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf).

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012: Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao>.

\_\_\_\_\_. PORTARIA MF Nº 184, de 25 agosto 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Diário Oficial da União. Brasília, DF. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>

\_\_\_\_\_. DECRETO 6976, de 7 Outubro de 2009. Dispõem Sobre o Sistema de Contabilidade Federal e da Outras Providencias. Recuperado em: 06 de fevereiro de 2014 de <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>

Bresser-Pereira, L. C. (2001). Da administração pública burocrática à gerencial. In Reforma do estado e administração pública gerencial. Orgs. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink; Trad. Carolina Andrade. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV.

Bruni, A. L. (2011). Estatística aplicada à gestão empresarial. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 1, pp. 3-25

Caldas, M. P., & Wood JR., T. (1999). *Transformação e realidade organizacional: uma perspectiva brasileira*. São Paulo: Atlas.

Campos, M. C. de C. (2014). Nova contabilidade ou nova gestão? reflexos da implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, na gestão pública. *Abracicon*. Fevereiro - Março - Abril. Nº 7. Edição Especial.

Carpenter, V. L., Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four U.S state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting Organizations and society*. v. 26. p. 565-596.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2005). Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2007). Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Recuperado 13 de novembro de 2008 de: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001111](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111)

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2008) 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais. Ronaldo J. Rotter. Gramado, Rio Grande do Sul, 28 de agosto de 2008.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2008). Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Recuperado de: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001136](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136) em 20 de janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2008). Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Recuperado de: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001137](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137) em 20 de janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas internacionais de contabilidade para o setor público. Recuperado de: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf) em 16 de janeiro de 2015.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. (2011). Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado de: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366) em 20 de janeiro de 2014.

Chan J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management* 23: 13–20.

\_\_\_\_\_. (2010) As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr.

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique: étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 76(3), 563-581.

Coase, R. H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* 4 (November): 386–405.

Cooper, D. R. & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Cordeiro, A. (2012). Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do sistema público de escrituração digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. Dissertação de Mestrado. Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina.

Craig, R. & Rodrigues, L. L. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.

Cunha, P. R., Santos, V., & Beuren, I. M. (2010). Traços de Artigos que Relacionam a Teoria Institucional com a Contabilidade Gerencial: Estudos em Periódicos Internacionais. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro / RJ. Anais... Rio de Janeiro, XXXIV ANPAD.

Daft, R. L.; Teoria e projeto das organizações. (1999) 6. Ed. Rio de Janeiro: LTC, p. 346-349.

Dallabona, L. F; Mazzioni, S; Klann, R. C. (2012) A influência do isomorfismo coercitivo decorrente da adoção das IFRS em relação à evidenciação de ativos biológicos e produtos agrícolas. XIV Encontro Nacional sobre Gestão e Meio Ambiente, 26 a 28 de novembro, São Paulo-SP.

Deloitte Accountants. (2011). IPSAS Summary. Recuperado de: <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb/ipsassummary.pdf> em 16 de janeiro de 2015.

Dimaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, v.48, p. 147-160.

Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991): "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". in Powell, W.W. e Dimaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 63-82.

Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005): A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 45 n. 2 p. 74-89.

Fachin, R. C., & Mendonça, J. R. C. (2003). O conceito de profissionalização e da teoria institucional. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). *Organizações, instituições e poder no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV. p. 19-41.

Fachini, G. J.; Beuren, I. M. & Nascimento, S. (2009). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. In: *Congresso Brasileiro de Custos*, 16. Fortaleza. Anais.

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

Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 173, p.79-89, set./out.

Feijó, P. H. (2013). *Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, *Gestão pública*, 1º Edição.

Filippim E. S., & Rossetto C. R. (2006). Visões norteadoras de administração pública para o desenvolvimento num contexto regional. In: *Encontro de Administração Pública e Governança, ANPAD Recuperado de [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg\\_2006/2006\\_ENAPG170.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2006/2006_ENAPG170.pdf) em 03/06/2014.*

Fragoso, A. R., Lopes, J. E. G., 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. *REPeC*, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez.

Fonseca, V., & Machado-Da-Silva, C. L., (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações e Sociedade*, v. 9, n. 25, p. 93-109.

Fonseca, V. S. da. (2003). A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In M. M. F. Vieira & C. A. Carvalho (Orgs.), *Organizações, instituições e poder no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV.

Freund, J. E. & Simon, G. A. (2000). *Estatística aplicada*. 9. ed. Porto Alegre: Bookman.

Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2007). The Contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries. *Public Administration and Development*, v. 27, n. 5, p. 413-425.

Gama, J.R., Duque, C.G. & Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública* — Rio de Janeiro 48 (1): 183-206, jan./fev.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.) São Paulo: Atlas.

Jimenez, F. A. P; Hayashi Júnior, P.; Grave, P. S. (2007). Isomorfismo mimético em estratégia: uma ferramenta para investigação. *Revista de Administração Mackenzie*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 4, p. 35-59.

Godri, L. (2012). Difusão dos bancos de leite humano no Brasil um estudo à luz da perspectiva institucional. Dissertação de Mestrado - Universidade Positivo, Curitiba – Paraná. Recuperado em 06 de dezembro de 2014, de [http://servicos2.up.com.br/AplPublicacoes/Arquivos/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_LUCIANA%20GODRI.pdf](http://servicos2.up.com.br/AplPublicacoes/Arquivos/DISSERTA%C3%87%C3%83O_LUCIANA%20GODRI.pdf)

Greenwood, R. et al. (2008). Introduction. In: GREENWOOD, R., et al. *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. London: Sage Publications Ltd.,. Cap. 1, p. 1-46.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, v. 12, n. 35, p. 91-106.

Hair, J. F. et al. (2005) *Análise multivariada de dados*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.

Hawley, A. (1968). Human ecology. In Sills D. L. (ed) *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan. p. 328-337.

Hodgson, G.M. (1998): What are institutions? *Journal of Economic Issues*, XL(1), 1-25.

Hussain, M. M. & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15 (2): 162-183.

IBGE. Censo Demográfico 2010, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Metodológicas. Disponível em: [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br). Acesso em: 11/01/2015.

IFAC (2008). *Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements*, vol. 1. New York.

\_\_\_\_\_. (2010). *International Federation of Accountants. Terms of reference*. Recuperado de: <[www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/terms-reference](http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/terms-reference)>. Em: 20 jun de 2014.

\_\_\_\_\_. (2013). *The international federation of accountants' role*, Disponível em: <[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A3%20IFAC\\_Background\\_Info\\_2.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A3%20IFAC_Background_Info_2.pdf)>. Acesso em: 20 jun 2014.

Ignácio, S. da S. (2010). Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

IPARDES Curitiba: (2010). Recuperado de [http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base\\_fisica/relacao\\_mun\\_regiao\\_geografica\\_parana.pdf](http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base_fisica/relacao_mun_regiao_geografica_parana.pdf). em 10 jan de 2015.

Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32(2), 125-142.

Jingjit, R., & Fotaki, M. (2010). Confucian Ethics and the Limited Impact of the New Public Management Reform in Thailand. *J Bus Ethics*, 97(1), 61-73. doi: 10.1007/s10551-011-1073-9

Kelle, U. (2002). Análise com auxílio do computador: codificação e indexação. In: Bauer, M. W., Gaskell, G. *Pesquisa Qualitativa com texto, imagem e som.: um manual prático*. Petrópolis: Vozes, 2002.

Khoutra, D. (2007). La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS): le cas de Madagascar. Université Jean Moulin, Lyon 3.

Lapsley I. (1999). Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalizing modernity? *Financial Accountability & Management* 15: 201–207.

Leonel Junior R. da. S. (2011). Atores, trabalho institucional e a institucionalização da diversificação e das práticas sociais em uma cooperativa agroindustrial, no período de 1963-2003. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal do Paraná, Curitiba – Paraná.

Lima. D. V. D, Guedes. M. A., & Santana. C. M. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2).

Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: Explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(1), 27–70.

Macêdo, J. M. A, Lopes, J.E.G, Silva, L.M., Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M.G.G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4 (8), 69-91.

Machado-Da-Silva, C. L. Fonseca, V. (1993). Estruturação da Estrutura Organizacional: o Caso de uma Empresa Familiar. *Revista de Administração Contemporânea*. Edição Especial 2010, artigo 1, p. 11-32. [1993].

\_\_\_\_\_. C. L., & Gonçalves, S. A. (1999). Nota técnica: A teoria Institucional. In: CLEGG, S. Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas. v. 3.

\_\_\_\_\_. C. L.; Fonseca, V. S. & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, Agência e Interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. Revista de Administração Contemporânea, 1ª. Edição Especial.

Malhotra, N.K (2006) Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada. PA: Bookman 00

MAROCO, J. (2007). Análise estatística com utilização do SPSS. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo.

March, J. C., Olsen, J. P. (1976). Ambiguity and choice in organizations. Bergen. Norway. Universitetsforlaget.

Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007) *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. American Journal of Sociology, 83(2), 340-363.

Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006). Institutional theory. in Hoque, Z. (Ed.), Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods. Spiramus, 183-205.

Moreira, H. & Caleffe, L. G. (2008). Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador. 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina.

Nascimento, L. S. do. (2014). Transição para a Contabilidade Patrimonial sob o Enfoque das Normas Internacionais. II Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada Ao setor Público. Brasília.

Nascimento, H. H. V., Botelho, D. R., & Lima, D. V. (2011). Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. Revista de Informação Contábil. Vol. 5, no 2, p. 21-42, Abr-Jun.

Norman R. (1995). New Zealand's reinvented government — experience of public sector managers. Public Sector 18: 22–25.

North, D. C. (1992). Institutions and Economic Theory. The American Economist, v. 36, n.1.

Oyadomari, J.C.T.; Cardoso, R.L.; Mendonça Neto, O.R.; Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8., São Paulo. Anais. FEA/USP.

\_\_\_\_\_, Mendonça Neto, O. R. de, Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da value based management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente new institutional sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 06-21, abr./jun.

Passolongo, C.; Ichikawa, E. Y.; Reis, L. G. (2004). Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: O caso da Universidade Estadual de Londrina. *Revista de Negócios*. Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19-26, jan./mar.

Portulhak, H. (2013). Proposta de modelagem conceitual do public value scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, Paraná.

Queiroz, T. L. de. A. & Cavalcante, P. S. (2011). As contribuições do software atlas ti para a análise de relatos de experiência escritos. In: I Seminário Internacional de Representações Sociais, subjetividade e educação – SIRSSE. Curitiba. Recuperado em 2015-01-07, de [file:///C:/Users/Cliente/Downloads/As%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20do%20software%20ATLAS.TI%20para%20an%C3%A1lise%20qualitativa%20em%20pesquisas%20educacionais%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Cliente/Downloads/As%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20do%20software%20ATLAS.TI%20para%20an%C3%A1lise%20qualitativa%20em%20pesquisas%20educacionais%20(2).pdf)

Reis, L. G. (2008). A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado em 2014-08-25, de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122008-114137/>

Ribeiro, C. M. A., & Bizerra, A. L. V. (2011) *Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro*. *Pensar Contábil*. Rio de Janeiro. v. 13. n. 52 p.55-64 Set-Dez.

Ribeiro, J. A., & Scapens, R.W. (2006). Institutional theories in management accounting change. Contributions, issues and paths for development". *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 3. n. 3.

Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Romani, S. Camargo C. Junqueira L. Valenzuela C. (2011). O aprendizado do processo de implantação dos IFRS e os possíveis legados para o setor público - a adequação de um padrão global à cultura local. Recuperado de: < [http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/C4\\_TP\\_O%20APRENDIZADO%20DO%20PROCESSO%20DE%20IMPLANTA%C3%87%C3%83O%20DOS%20IFRS.pdf](http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/C4_TP_O%20APRENDIZADO%20DO%20PROCESSO%20DE%20IMPLANTA%C3%87%C3%83O%20DOS%20IFRS.pdf)>. em: 19 jun 2014.

Rossetto, C. R. (2003). Formulação estratégica organizacional na ótica do isomorfismo: um estudo multi-caso de empresas familiares. In: EGEPE – ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. 3., 2003, Brasília. Anais... Brasília: UEM/UEL/UnB.

Santos, C. B., Almeida, K. K. N. (2012). Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 1, no 1, p.21-38, Jan-Abr

Scapens, R.W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1):1-30

Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly* Vol. 32, No. 4.

\_\_\_\_\_. (2001). Retomando los argumentos institucionales. In: Powell, Walter W.; Dimaggio, Paul J. (comp). *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. México: Fondo de Cultura Económica. p.216-236. (Nuevas Lecturas de Política Y Gobierno).

\_\_\_\_\_. (1995). Symbols and organizations: from Barnard to the institutionalists. In: WILLIAMSON, O. E. (Ed.). *Organization theory: from Chester Barnard to the present and beyond*. New York: Oxford University Press.

\_\_\_\_\_. (2005). Institutional Theory: contributing for a theoretical research program. In: *Great Minds*.

\_\_\_\_\_. (2008). *Institutions and Organizations. Ideas and interests*. 3. ed. Thousand Oaks: Sage.

\_\_\_\_\_.; Meyer, J.W. (1991). The organization of societal sectors: propositions and early evidence. In: POWELL, W.W. e DiMAGGIO, P.J. (eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago : University of Chicago Press, p. 108-140.

Serralheiro, W. A. O. & Rossetto, C. R. (2004). O isomorfismo como ferramenta para a análise de adaptação estratégica: um estudo de caso das empresas Eliane. In: Congresso latino-americano de estratégia, 17., Itapema. Anais.

Silva, L. M. da. (2004). *Contabilidade governamental – um enfoque administrativo*. 7 ed. São Paulo: Atlas.

Silva, M. A., Rech, I. J. & Cunha, M. F. da. (2014). Influência do isomorfismo organizacional no nível de evidenciação de ativos intangíveis. In: VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto.

Simões, A. M. D., & Rodrigues, J. A. (2012). A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos. *RIGC*. v. X, n. 19, jan.-jun.

Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R.W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. (2012) Módulo XIII: introdução às normas nacionais e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília. Recuperado de: <[www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos\\_eventos\\_ccont\\_novosite.asp](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont_novosite.asp)>. Em: 20 jun 2014.

Suchman, M. (1995) Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*. Vol. 20, n. 3, p. 571-610.

Tolbert, P.S.; Zucker, L.G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.) CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org. brasileiros) *Handbook de Estudos Organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. Vol. 1. São Paulo: Atlas.

Tsamenyi, M., Cullen, J., & González, J. M. G. (2006): Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 14, 361-387

Xavier Junior, A. E. (2011). Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal/RN.

Zarth, S.B. (2010). A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

ZEFF, Stephen A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *British Accounting Review*, v. 39, n. 4, p. 290-302. Recuperado de: [www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf](http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf). em: 25 jun. 2014.

Zucker, L. G. (1977) The role of institutionalization in Cultural Persistence. *American Sociological Review*. v 42. n. 5, pp 726-747.

Yamamoto K. (1999). Accounting system reform in Japanese local governments. *Financial Accountability & Management* 15: 291–307.

YIN, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

Williamson, O. E. (1973). Markets and Hierarchies: some elementary considerations. *American Economic Review*, v.63 (2).

\_\_\_\_\_. (1985). *The economic institutions of capitalism*. New York: The Free Press.

\_\_\_\_\_. (1992). Markets, Hierarchies, and the Modern Corporation: An Unfolding Perspective. *Journal of Economic Behavior and Organization*, n. 17, p. 335-352.

\_\_\_\_\_. (1997). Transaction cost economics and public administration, public priority setting: rules and costs. P. B. Boorsma, K. Aarts and A. Steenge. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.

## ANEXOS

ANEXO I – Termo de Solicitação para Realização de Pesquisa na Diretoria de Contas Municipais do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Paraná, 21 de junho de 2014

Tribunal de Contas do Paraná  
A/C Sr.

### REF. PESQUISA NA ÁREA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Sandi Kutianski, aluno matriculado sob nº 20132792 no curso de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, sob orientação do Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin, vem por intermédio desta confirmar a autorização para o desenvolvimento de uma pesquisa empírica, mediante formação de um protocolo de pesquisa, cujos resultados representarão parcialmente as proposições de uma Dissertação de Mestrado, conforme contato realizado anteriormente.

O objeto de pesquisa será o estudo do processo de mudança em Contabilidade Pública que foi realizado pela Diretoria de Contas Municipais -DCM. O presente trabalho propõe uma investigação com as seguintes etapas:

1. Análise de documentos internos da organização (Documentos publicados, tais como plano de contas, lançamentos contábeis padronizados, layout do sistema captador de dados, relatórios internos, memorandos, comunicações internas etc.);
2. Entrevistas com colaboradores envolvidos no processo de mudança da Contabilidade pública;

O prazo previsto para realização da pesquisa é de 03 meses, contado a partir de 1º de agosto de 2014.

Agradecendo a atenção dispensada, subscrevemo-nos atenciosamente.

Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin

Sandi Kutianski

ANEXO II – Carta de Apresentação aos Contadores dos Poderes Executivos Municipais Paranaenses

**Carta de apresentação aos contadores dos Poderes Executivos Municipais Paranaenses**

Esta pesquisa é direcionada ao contador (a) responsável pela contabilidade do Poder Executivo Municipal do qual você trabalha. Seus dados para contato foram obtidos via solicitação ao Tribunal de Contas do Estado Paraná.

Caro Colega Profissional Contábil,

Meu nome é Sandi Kutianski. Sou Contador, formado pela Universidade Estadual do Centro Oeste - Unicentro, Campus de Irati/PR, aluno do PPG Mestrado em Contabilidade da UFPR e em fase de elaboração da dissertação de mestrado. Estou pesquisando o tema “Processo de Mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a Ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná”.

O objetivo da pesquisa é analisar as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e pelos Poderes Executivos Municipais paranaenses no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público.

A participação dos senhores [as] é fundamental para que possamos identificar as ações realizadas pelos agentes que efetivamente promoveram as mudanças da contabilidade aplicada ao setor público no nosso estado. Portanto, solicitamos que acessem o link <https://docs.google.com/forms/d/1HXQRDcg05hrFS1K3ty-9hS6UtPRGXc0r2OZPsf8DEhQ/viewform> e respondam o questionário on-line, ali postado. O tempo estimado para responder o questionário é de no máximo vinte minutos.

O anonimato dos respondentes é assegurado e quaisquer dúvidas, não hesitem em escrever para o professor orientador – Jorge Eduardo Scarpin, email [jorge.scarpin@ufpr.br](mailto:jorge.scarpin@ufpr.br) – ou para mim – Sandi Kutianski, e-mail [sandi.kutianski@ufpr.br](mailto:sandi.kutianski@ufpr.br)

Peço ainda a gentileza dos senhores (as) responderem a presente pesquisa no prazo de 10 dias.

Por fim, certos de podermos contar com a colaboração das senhoras e senhores, somos gratos e reiteramos que acessem o link <https://docs.google.com/forms/d/1HXQRDcg05hrFS1K3ty-9hS6UtPRGXc0r2OZPsf8DEhQ/viewform> e respondam o nosso questionário.

Muito obrigado pela colaboração.

Atenciosamente,

Sandi Kutianski

## APÊNDICES

### APÊNDICE A: Roteiro de Entrevista Aplicado aos Auditores do Tribunal de Contas do Estado do Paraná

#### 1 – INFORMAÇÕES GERAIS

1. Função do Respondente: \_\_\_\_\_

2. Idade: \_\_\_\_\_

3. Nível de Formação do Respondente:

- Técnico em Contabilidade
- Graduação
- Especialização Completa
- Especialização em Curso
- Mestrado Completo
- Mestrado em Curso
- Doutorado Completo
- Doutorado em Curso
- Outros

4. Tempo de atuação no cargo: \_\_\_\_\_

#### 2 – AÇÕES REALIZADAS NO PROCESSO DE MUDANÇA

5. Quais as mudanças mais importantes que devem ocorrer na contabilidade aplicada ao setor público?

6. Esquece-se tudo que aplicava até então?

7. Quais os procedimentos que permanecem?

8. Qual o papel e o desafio do Tribunal de Contas nesse processo de mudança da contabilidade pública?

9. Tendo em vista o processo de implantação da nova contabilidade na área pública, quais e quando foram as primeiras ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Paraná e pela Diretoria de Contas Municipais no intuito de contribuir para que as entidades municipais paranaenses se adequassem a nova sistemática apresentada?

10. Tendo em vista que a implantação da nova contabilidade provocou grandes mudanças no universo contábil público, surge a necessidade de constante acompanhamento das alterações que estão ocorrendo. Nesse sentido, os profissionais responsáveis pela implantação da nova sistemática participaram de algum grupo de estudo ou programa de educação continuada a fim de acompanhar as mudanças que estão ocorrendo?

11. O Tribunal de Contas do Paraná promoveu ações de disseminação e sensibilização sobre o tema junto aos jurisdicionados?
12. Como elas ocorreram?
13. Na sua opinião, elas foram suficientes e ocorreram de forma adequada?
14. Hoje, como você avalia o grau de preparo dos jurisdicionados (Contadores das Prefeituras Municipais Paranaenses) em relação a nova contabilidade?
15. Na sua opinião, quais as maiores dificuldades do processo de migração da nova contabilidade pública?
  - Conscientização dos profissionais (contadores e Gestores);
  - Falta de vontade política dos gestores;
  - Falta de conhecimento técnico dos contadores e demais servidores;
  - A mudança da cultura por parte de administração pública;
  - Ausência de ações indutoras do TCE;
  - Dificuldade com a customização dos sistemas de contabilidade;
  - Outros.
16. Mas o que poderia ser considerado como uma grande dificuldade, também pode ser visto como uma oportunidade de melhoria de plataforma tecnológica e reformulação de processo de trabalho. Como o TCE olhou para essa oportunidade de mudança?
17. Quanto tempo estima-se que será necessário para a implantação plena da nova contabilidade nos municípios paranaenses?

### **3 – SISTEMAS INFORMATIZADOS**

18. O sistema captador de informações municipais (SIM-AM), utilizado pelo Tribunal de Contas, foi totalmente reformulado nesse processo de mudança. Como foi identificada a necessidade de tal reformulação?
19. O sistema captador de informações municipais SIM-AM, possibilita, além da geração de diversos relatórios, que seja elaborada todas as novas demonstrações contábeis, bem como os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Como foi o processo de construção desse sistema a fim de que se chegasse a informações tão amplas?
20. Na sua opinião, qual foi o principal fator que possibilitou a implantação da nova contabilidade pública nas entidades paranaenses?
21. O sistema SIM-AM poderia ser incluído entre os principais fatores? Por quê?
22. Para o TCE, quais são os benefícios de se utilizar um sistema informatizado para coletar as informações contábeis dos municípios?

23. Quanto ao aspecto contábil, o sistema SIM-AM contribui no processo de análise da prestação de contas e na realização das auditorias? Como?
24. Como era esse processo antes da utilização do sistema e como ficou após a sua criação?
25. Com a implantação da nova contabilidade os sistemas contábeis informatizados, utilizados pelas entidades públicas, deveriam estar preparados para registrar as transações contábeis de modo a atender os novos procedimentos. Considerando essas exigências, na sua opinião, no início de 2013, qual era o nível de adequação dos sistemas informatizados das prefeituras?
26. Tomando como base a questão anterior, desde o período de implantação da nova contabilidade até agora, pode-se considerar que houve melhorias nos sistemas contábeis informatizados das entidades jurisdicionadas?

#### **4 – APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE PATRIMONIAL**

27. Qual a importância de a contabilidade do setor público focar, como nas empresas privadas, o controle patrimonial, além da gestão orçamentária?
28. Qual a forma utilizada pelo Tribunal de Contas, no sentido de garantir que o princípio da competência seja aplicado pelas entidades fiscalizadas? Aborde os seguintes tópicos:
- Crédito Tributário e não Tributário;
  - Ajustes para perdas dos créditos e da dívida ativa;
  - Outros registros por competência (13º salário, 1/3 férias, transferências recebidas, despesas não empenhadas) etc.

#### **5 – RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO**

29. Com relação ao patrimônio público, qual a forma utilizada pelo Tribunal de Contas, no sentido de garantir seu correto reconhecimento, mensuração e evidenciação pelas entidades fiscalizadas? Aborde os seguintes tópicos:
- Bens Móveis
  - Bens Imóveis
  - Bens Intangíveis
  - Bens de uso comum do Povo (Ativos de infra-estrutura e culturais)
  - Registro da depreciação, amortização, exaustão, bem como da reavaliação e da redução ao valor recuperável dos ativos.

#### **6 – PCASP, DCASP E INTEGRIDADE DOS SISTEMAS CONTÁBEIS**

30. A adoção do novo plano de contas facilitou o entendimento das informações geradas pela contabilidade, tendo como base comparativa o plano de contas adotado anteriormente? Por quê?

31. Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) tornou-se necessário observar algumas regras que garantam a integridade dos procedimentos contábeis. Qual foi a forma utilizada para garantir a aplicação desse item?
32. O Tribunal de Contas publicou um documento intitulado “Regras de Fechamento”. Esse documento garante a aplicação dessas regras de integridade? Por que?
33. O Tribunal de Contas do Paraná produziu uma série de documentos visando subsidiar o processo de implantação da nova contabilidade nos municípios, entre esses documentos podem ser destacados: o novo plano de contas, relação de lançamentos contábeis alinhados a esse novo plano e documento denominado “De/Para” que orientou a migração de saldos contábeis entre os planos. Relate sobre o processo de elaboração desses documentos.
34. Uma vez captadas as informações das entidades municipais, como ocorre o processo de elaboração dos demonstrativos contábeis das entidades fiscalizadas?

## **7 – BENEFÍCIOS DO PROCESSO DE MUDANÇA PARA A SOCIEDADE**

35. Quais os benefícios concretos que o cidadão comum poderá auferir com a modernização da contabilidade pública?
36. Em que medida essas novas regras estabelecidas para a contabilidade pública poderão aumentar a possibilidade de controle da sociedade sobre os gastos dos governos, diminuindo assim o risco de corrupção?

APÊNDICE B - Questionário Aplicado aos Contadores dos Poderes Executivos dos Municípios do Estado do Paraná.

## 1 – INFORMAÇÕES GERAIS

1. Nome do Município: \_\_\_\_\_

2. Função do Respondente:

- Contador (a)
- Técnico (a) em contabilidade

3. Idade do Respondente: \_\_\_\_\_

4. Sexo do Respondente:

- Masculino
- Feminino

5. Nível Máximo de Formação do Respondente:

- Técnico em Contabilidade
- Graduação
- Especialização Completa
- Especialização em Curso
- Mestrado Completo
- Mestrado em Curso
- Doutorado Completo
- Doutorado em Curso
- Outros

6. Tempo de Atuação no Cargo:

De 1 a 2 anos    De 3 a 5 anos    De 6 a 10 anos    Mais de 10 anos

## 2 – AÇÕES REALIZADAS NO PROCESSO DE MUDANÇA

Considerando que a implantação da nova contabilidade inseriu uma grande relação de assuntos novos no universo contábil público e que os contadores necessitam acompanhar as mudanças que estão ocorrendo, favor responder as questões 7 e 8.

7. Qual o nível de incentivo que você recebeu dos gestores da sua entidade, para participar de grupos de estudos ou outros eventos, a fim de discutir temas relacionados às mudanças da nova contabilidade pública? [considere 0 para nenhum incentivo e 5 para incentivo total]

0      1      2      3      4      5

8. Os profissionais responsáveis pela área contábil da sua prefeitura participaram ou estão participando de algum grupo de estudo ou programa de educação continuada a fim de acompanhar as mudanças que estão ocorrendo?

Sim

Não

9. Como você avalia o seu nível de conhecimento e domínio sobre os temas relacionados a nova contabilidade pública? [considere 0 para nenhum conhecimento e 5 para total conhecimento.]

0      1      2      3      4      5

10. O Tribunal de Contas do Paraná promoveu algumas ações de disseminação e sensibilização sobre a nova contabilidade pública. Você participou de alguma delas?

Sim

Não

11. Caso tenha participado de algumas dessas ações, como você as avalia? [considere 0 para insuficientes e 5 para totalmente suficientes.]

0      1      2      3      4      5

12. Hoje, como você avalia o grau de preparo dos fiscalizadores (Analistas da Diretoria de Contas Municipais) em relação à nova contabilidade? [considere 0 para despreparados e 5 para totalmente preparados.]

0      1      2      3      4      5

13. Na sua opinião, quais as maiores dificuldades do processo de migração da nova contabilidade pública? [poderá ser marcado mais de uma opção].

- Conscientização dos profissionais (contadores e Gestores);
- Falta de vontade política dos gestores;
- Falta de conhecimento técnico dos contadores e demais servidores;
- A mudança da cultura por parte de administração pública;
- Ausência de ações indutoras do TCE;
- Dificuldade com a customização dos sistemas de contabilidade;
- Outras.

14. Mas o que poderia ser considerado como uma grande dificuldade, também pode ser visto como uma oportunidade de melhoria de plataforma tecnológica e reformulação de processo de trabalho. Como sua entidade olhou para essa oportunidade de mudança? [considere 0 para nenhuma oportunidade de melhoria e 5 para total oportunidade.]

0      1      2      3      4      5

15. A partir de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional editaram várias normas tratando sobre alterações na contabilidade pública. Com relação a sua entidade, em que ano iniciou-se a execução de ações visando o alinhamento com as mudanças que iriam acontecer?

Antes de 2009      2009      2010      2011      2012      Após 2012

16. A contar de 2013, quanto tempo você estima que será necessário para a implantação total da nova contabilidade pública no seu município?

De 1 a 3 anos    De 4 a 6 anos    De 7 a 10 anos    Mais de 10 anos

### 3 – SISTEMAS INFORMATIZADOS

Com a implantação da nova contabilidade os sistemas contábeis informatizados utilizados pelas entidades públicas, deveriam estar preparados para atender os novos procedimentos e propiciar a adequada geração de informação. Considerando essas exigências, favor responder as questões 17 e 18.

17. No início de 2013, qual era o nível de adequação do seu sistema contábil à essa nova metodologia? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

0      1      2      3      4      5

18. Hoje, qual é o nível de adequação do seu sistema contábil aos novos procedimentos contábeis? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

0      1      2      3      4      5

19. A fim de captar os dados contábeis das entidades públicas de forma alinhada à nova contabilidade, o Tribunal de Contas do Paraná reformulou seu sistema captador de informações municipais (sistema SIM-AM). Na sua opinião, qual o nível de contribuição desse sistema para o processo de implantação da nova contabilidade pública na sua entidade? [considere 0 para nenhuma contribuição e 5 para o caso total contribuição.]

0      1      2      3      4      5

20. Entre os fatores que contribuíram com a implantação da nova contabilidade pública nas entidades municipais paranaenses, o sistema SIM-AM poderia ser incluído entre os principais?

Sim  
Não

### 4 – APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE PATRIMONIAL

21. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos créditos tributários (ISS, IPTU, ITBI, Taxas e Contribuição de melhoria) por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

22. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes das perdas dos créditos tributários (ISS, IPTU, ITBI, Taxas e Contribuição de melhoria) por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

23. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes para perdas da Dívida Ativa por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

24. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos créditos NÃO tributários por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

25. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos ajustes para perdas dos créditos não tributários por competência, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

26. Com relação ao reconhecimento e mensuração das obrigações por competência, tais como 13º salário e 1/3 de férias (registro mensal). Qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

27. Com relação ao reconhecimento das Transferências Constitucionais (Ex. Fundo de Participação dos Municípios - FPM) e legais (Ex. Transferências do FNDE) por competência, o MCASP orienta que o ente receptor deve reconhecer um direito a receber (ativo) no momento da arrecadação pelo ente transferidor. Qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

28. Com relação à execução da despesa, caso ocorra uma despesa sem previsão orçamentária ou com recursos orçamentários insuficientes para atendê-la, tendo em vista o Princípio da Competência, mesmo sem orçamento a contabilidade deverá efetuar o registro desta despesa. Qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

## **5 – RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO**

29. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens móveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

30. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens imóveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

31. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens intangíveis (controle e contabilização dos bens), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

32. Com relação ao registro da depreciação dos bens móveis e imóveis (contabilização mensal), qual o nível atual de aplicação desse procedimento na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

33. Com relação ao registro da amortização e a exaustão (contabilização mensal), qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

34. Com relação ao registro da reavaliação e da redução ao valor recuperável, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

35. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens de uso comum do povo classificados como os ativos de infraestrutura (Ex. Sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes,

calçadas, calçadas, ruas, etc.) qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

36. Com relação ao reconhecimento e mensuração dos bens de uso comum do povo classificados como os bens de patrimônio cultural, tais como monumentos e prédios históricos, qual o nível atual de aplicação desses procedimentos na sua entidade? [considere 0 para não aplicado e 5 para totalmente aplicado.]

0      1      2      3      4      5

## **6 – PCASP, DCASP E INTEGRIDADE DOS SISTEMAS CONTÁBEIS**

37. A adoção do novo plano de contas facilitou o entendimento das informações geradas pela contabilidade, tendo como base comparativa o plano de contas adotado anteriormente? Com relação a essa questão, indique o nível de melhoria ocorrido. [considere 0 para nenhuma melhoria e 5 para melhoria total.]

0      1      2      3      4      5

38. Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) tornou-se necessário o desenvolvimento de novas regras que garantam a integridade dos procedimentos contábeis. Exemplo de regra de integridade é o fato de os lançamentos contábeis somente serem realizados dentro de uma mesma natureza de informação. Com relação a esse procedimento, qual o nível atual de adequação do sistema contábil da sua entidade? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequado.]

0      1      2      3      4      5

39. O Tribunal de Contas do Paraná, publicou um documento intitulado “Regras de Fechamento”, tal documento traz uma relação de regras que podem ser utilizadas como regras de integridade contábil. Qual o nível atual de utilização desse documento como suporte na criação das regras de integridade? [considere 0 para não utilizado e 5 para totalmente utilizado.]

0      1      2      3      4      5

40. Na sua opinião, os demais documentos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Paraná, tais como a relação de lançamentos contábeis padronizados, as Regras de Fechamento e as Regras de Importação contribuíram em que nível para o desenvolvimento da nova contabilidade pública na sua entidade? [considere 0 para nenhuma contribuição e 5 para total contribuição.]

0      1      2      3      4      5

41. Qual o nível de desenvolvimento das metodologias de elaboração das novas demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais, a partir do PCASP? [considere 0 para nenhum desenvolvimento e 5 para desenvolvimento total.]

0      1      2      3      4      5

42. As notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis, contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações. Com relação a elaboração e divulgação das notas explicativas, sua entidade está aplicando de forma adequada tal procedimento? [considere 0 para não adequado e 5 para totalmente adequada.]

0      1      2      3      4      5