

**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Simone Martins Nissola

**A percepção dos profissionais  
de contabilidade frente à implementação  
das normas internacionais de contabilidade:  
os casos das entidades públicas  
de ensino superior do Brasil e Portugal**



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Simone Martins Nissola

**A percepção dos profissionais  
de contabilidade frente à implementação  
das normas internacionais de contabilidade:  
os casos das entidades públicas  
de ensino superior do Brasil e Portugal**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da  
**Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues**

## DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

*Licença concedida aos utilizadores deste trabalho*



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações  
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

## AGRADECIMENTOS

Este mestrado foi uma experiência maravilhosa com momentos de muito aprendizado acadêmico e pessoal. Ao final desta etapa, o sentimento é de gratidão por todos aqueles que tornaram tudo isso possível.

Agradeço primeiramente à querida Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues, pelas suas orientações, disponibilidade e prontidão em me auxiliar e por quem tenho grande admiração.

Aos profissionais que cederam parte do seu tempo para participar do estudo e viabilizaram a realização deste trabalho.

A toda a minha família, em especial à minha mãe e às minhas irmãs que, apesar da distância, foram minhas maiores apoiadoras.

Ao Carlos, meu namorado, por estar ao meu lado no último ano, pelo companheirismo, incentivo e compreensão.

Aos amigos antigos e aos novos, em especial à Sara e à Tsiane, pessoas sensacionais com as quais eu sempre pude contar.

E por fim, agradeço à Universidade do Minho, à coordenação do curso e demais professores pela partilha de conhecimento e contribuição na realização deste projeto.

## DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

## RESUMO

### **A percepção dos profissionais de contabilidade frente à implementação das normas internacionais de contabilidade: os casos das entidades públicas de ensino superior do Brasil e de Portugal**

A implementação de normas internacionais de contabilidade no setor público (IPSAS) é um tema recente e que apresenta diversos desafios para os países que implementaram ou estão em fase de implementação. Dentre todos os aspectos que este processo engloba, a atuação do profissional de contabilidade é de suma importância para que as novas normas sejam aplicadas e permitam que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados.

Nessa perspectiva, este estudo permitiu analisar, sob a ótica dos profissionais preparadores da informação financeira de instituições públicas de ensino superior, de que maneira a implementação das IPSAS está a ser aplicada em dois cenários nacionais, Brasil e Portugal. Utilizando o modelo teórico da percepção dos *stakeholders* em relação a um novo sistema de relato financeiro, proposto por Fontes, Rodrigues, & Craig (2016), foi possível perceber como estes profissionais visualizam o processo de convergência com as IPSAS e quais aspectos influenciaram negativamente as percepções. Como complemento, e utilizando a corrente sociológica da teoria institucional, sob a ótica dos mesmos profissionais, buscou-se saber que tipos de pressões institucionais foram mais sentidas no processo de mudança.

Através de uma metodologia de investigação qualitativa, verificou-se que houve muita similaridade na percepção dos profissionais a respeito da implementação das IPSAS nos dois países. Os aspectos que mais influenciaram negativamente a opinião dos preparadores relacionam-se com os fatores técnicos (complexidade do novo normativo e os custos imputados no processo de implementação) e com os fatores do próprio processo de mudança (comunicação, condução, prazos definidos e legitimidade legal do processo). Além disso, os profissionais percebem a institucionalização da implementação das IPSAS como sendo um fenômeno ambiental coercitivo, cujas pressões advêm de organismos do governo e superiores dos quais as entidades dependem ou dividem o campo organizacional.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública, Instituições de Ensino Superior, IPSAS, Nova Sociologia Institucional, percepção dos *stakeholders*.

## ABSTRACT

### **The perception of accounting professionals before the international public sector accounting standards: the cases of public sector higher entities in Brazil and Portugal**

The implementation of international accounting standards in the public sector (IPSAS) is a recent topic and sets out several challenges for countries that have implemented or are at the implementation stage. Among all aspects included in this process, performance of the professional accounting critical so that the new standards are applied and goals established are achieved.

In this perspective, this study analyzed, from the view of professionals who prepare financial information for public sector higher education entities, how the implementation of IPSAS is applied in two national scenarios: Brazil and Portugal. Using a theoretical model of stakeholder perceptions on a new financial reporting system, proposed by Fontes, Rodrigues and Craig (2016), it was possible to perceive how these professionals view the convergence process at IPSAS and which aspects negatively influence perceptions. As a complement, using new institutional sociology, this study aimed to understand which institutional pressures were perceived by accounting professionals.

Through a qualitative research methodology, it was found that there was a lot of similarity in the perception of accounting professionals with respect to the implementation of IPSAS, in these two countries. The aspects that most negatively affected the opinion of the preparers are related to technical factors (complexity of the new regulation and imputed costs in the change process) and to change process factors (communication, conduct, deadlines and legal legitimacy of the process). In addition, accounting professionals perceive the institutionalization of IPSAS implementation as being a coercive environmental phenomenon, pressures arise from government bodies of which the entities are dependent or that share the same organization field.

**Keywords:** Higher Education Institutions, New Institutional Sociology, Public Accounting, IPSAS, stakeholder's perceptions.

## ÍNDICE GERAL

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS .....	ii
AGRADECIMENTOS .....	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE .....	iv
RESUMO .....	v
ABSTRACT .....	vi
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS .....	ix
ÍNDICE DE QUADROS.....	xi
ÍNDICE DE FIGURAS.....	xi
ÍNDICE DE TABELAS.....	xi
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO.....	14
1.2 OBJETIVO DO ESTUDO, QUESTÕES-CHAVE E CONTRIBUTOS ESPERADOS.....	14
1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	15
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA E ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>	<b>17</b>
2.1 HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL.....	17
2.1.1 O processo de harmonização e as IPSAS .....	19
2.1.2 Os <i>stakeholders</i> envolvidos no processo de harmonização.....	26
2.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA ATÉ A ADOÇÃO DAS IPSAS .....	28
2.2.1 Portugal.....	28
2.2.2 Brasil .....	36
2.3 ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....	45
2.3.1 Breve abordagem à Nova Sociologia Institucional.....	45
2.3.2 Percepção dos profissionais envolvidos na convergência com as IPSAS.....	48
2.3.3 Aplicação do enquadramento teórico aos objetivos do estudo .....	50
<b>3 CONTEXTO SOCIOECONÔMICO DAS ENTIDADES E DOS PROFISSIONAIS EM ESTUDO.....</b>	<b>52</b>
3.1 IES PÚBLICAS PORTUGUESAS E OS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA 52	
3.1.1 Preparadores da informação contabilística .....	53
3.2 IES PÚBLICAS BRASILEIRAS E OS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO.....	54
3.2.1 Preparadores da informação contabilística .....	57
<b>4 METODOLOGIA.....</b>	<b>59</b>
4.1 PERSPECTIVAS METODOLÓGICAS .....	59
4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	60
4.2.1 Coleta de dados .....	60
4.2.2 Análise de dados .....	61



4.3 CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES E ENTREVISTADOS AFETOS AO ESTUDO DE CASO ....	63
4.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	65
<b>5. ESTUDO SOBRE A PERCEÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE FRENTE À IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS.....</b>	<b>66</b>
5.1 AVERIGUAÇÃO DA PERCEÇÃO DOS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO – PORTUGAL.....	66
5.1.1 Fatores individuais .....	67
5.1.2 Fatores técnicos .....	70
5.1.3 Fatores situacionais .....	71
5.1.4 Fatores do processo de mudança .....	72
5.1.5 Isomorfismo institucional.....	74
5.2 AVERIGUAÇÃO DA PERCEÇÃO DOS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO – BRASIL.....	75
5.2.1 Fatores individuais .....	76
5.2.2 Fatores técnicos .....	79
5.2.3 Fatores situacionais .....	80
5.2.4 Fatores do processo de mudança .....	81
5.2.5 Isomorfismo institucional.....	82
5.3 ANÁLISE COMPARATIVA DOS DOIS CENÁRIOS NACIONAIS EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES DO MODELO TEÓRICO DE FONTES ET AL. (2016) .....	84
<b>6. DISCUSSÃO DOS DADOS.....</b>	<b>85</b>
<b>7. CONCLUSÃO .....</b>	<b>87</b>
7.1. LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÃO DE INVESTIGAÇÃO FUTURA .....	89
<b>APÊNDICE 1 – CORRELAÇÃO ENTRE AS IPSAS E AS NORMAS NACIONAIS DOS PAÍSES EM ESTUDO.....</b>	<b>91</b>
<b>APÊNDICE 2 – GUIÃO DE ENTREVISTA .....</b>	<b>94</b>
<b>APÊNDICE 3 – TABELA DE EXPLORAÇÃO DOS DADOS.....</b>	<b>98</b>
<b>APÊNDICE 4 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICAS PORTUGUESAS E BRASILEIRAS POR REGIÕES.....</b>	<b>105</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>109</b>
<b>ANEXO 1 – RESUMO DOS PRAZOS DEFINIDOS NO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS - BRASIL.....</b>	<b>119</b>

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

IFRS – *International Financial Report Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

PSC – *Public Sector Committee*

FMI – Fundo Monetário Internacional

CAG – *Consultative Advisory Group*

RPG – *Recommended Practice Guidelines*

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

IGF – Inspeção Geral de Finanças

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

NGP – Nova Gestão Pública

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

SE-MF – Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda

GTCP – Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

IPC – Instruções de Procedimentos Contábeis

PIPCP – Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PCO – Procedimentos Contábeis Orçamentários  
PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais  
PCE – Procedimentos Contábeis Específicos  
DF – Distrito Federal  
TCU – Tribunal de Contas da União  
MEC – Ministério da Educação  
MEC – Ministério da Educação e Ciência  
CNE – Conselho Nacional de Educação  
INEP – Instituto Nacional de Estudos e pesquisa Educacionais  
SEC – Sistema Europeu de Contas  
RAFE – Reforma de Administração Financeira do Estado  
POC – Plano Oficial de Contabilidade  
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública  
IES – Instituição de Ensino Superior

## ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1- CLASSIFICAÇÃO DOS PAÍSES ENTRE OS MODELOS COMMON E CODE LAW NOS CINCO CONTINENTES.....	18
QUADRO 2 - IPSAS EMITIDAS PELO IPSASB ATÉ JANEIRO DE 2020 E RESPECTIVAS IAS/IFRS....	26
QUADRO 3 - ELEMENTOS COMPREENDIDOS PELO SNC-AP .....	34
QUADRO 4 – ALTERAÇÕES DO SNC-AP FACE AO POCP .....	35
QUADRO 5 - ATUAL ESTRUTURA DO MCASP E RESPECTIVAS ABORDAGENS.....	40
QUADRO 6 - RESUMO COMPARATIVO DA EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA ATÉ AS IPSAS .....	44
QUADRO 7 - MECANISMOS ISOMÓRFICOS E SUAS CARACTERÍSTICAS .....	47
QUADRO 8 - RELAÇÃO DOS FATORES DO MODELO TEÓRICO DE PERCEPÇÃO DE <i>STAKEHOLDERS</i> EM UMA MUDANÇA DE RELATO FINANCEIRO .....	50

## ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1 - PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DAS IPSAS .....	21
FIGURA 2 - PLANOS SETORIAIS E ENTIDADES DE APLICAÇÃO DO POCP.....	32
FIGURA 3 - PERCENTUAL DE IES POR CATEGORIA ADMINISTRATIVA.....	55
FIGURA 4 - CLASSIFICAÇÃO DAS PERCEPÇÕES.....	62

## ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1 - NÚMERO DE MATRÍCULAS DE GRADUAÇÃO POR CATEGORIA ADMINISTRATIVA EM 2017 .....	56
TABELA 2 - RELAÇÃO DE ENTREVISTADOS.....	65
TABELA 3 - RESULTADO DA PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS PORTUGUESES.....	66
TABELA 4 - RESULTADO DA PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS BRASILEIROS .....	76
TABELA 5 - ANÁLISE COMPARATIVA DOS DOIS CENÁRIOS NACIONAIS EM RELAÇÃO ÀS PROPOSIÇÕES DO MODELO TEÓRICO DE FONTES ET AL. (2016) .....	84

**A percepção dos profissionais de contabilidade frente à implementação das normas internacionais de contabilidade: os casos das entidades públicas de ensino superior do Brasil e Portugal**

## 1 INTRODUÇÃO

O atual cenário contábilístico mundial encontra-se em fase de uniformização das suas informações através da implementação de normas internacionais de contabilidade. O objetivo principal desse processo é a harmonização e normalização contábilística frente à globalização que exige cada vez mais clareza e alinhamento de relatos financeiros e contábilísticos nas transações comerciais e organizacionais.

Ball (2006, p. 5) afirma que a contabilidade é moldada por forças econômicas e políticas. Mais afirma que o aumento da integração mundial de ambas (impulsionadas por reduções nos custos nos processamentos de informações e comunicações) faz com que a maior aproximação dos padrões e práticas de relato financeiro sejam quase inevitáveis.

No âmbito do setor público não é diferente, tanto no intuito de atender à necessidade de uniformizar as demonstrações contábilísticas, como também para auxiliar na transparência da aplicação dos recursos públicos e, conseqüentemente, das gestões governamentais.

Para tanto, há algumas décadas iniciou-se um movimento de organizações internacionais, cuja finalidade é o desenvolvimento de normas para elaboração de demonstrações financeiras e contábilísticas do setor privado uniformes ao redor do mundo, e que, mais tarde, impulsionou a justaposição de normas similares para entidades de perfil público (IFAC, 2019).

Assim surgiram as denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que de acordo com a Comissão Europeia (2013, ponto 1) compreendem “atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente”. A adoção das IPSAS pelas entidades públicas, em geral, tem como principal objetivo um novo e mais sofisticado sistema contábilístico público a fim de prover melhoria no processo de tomada de decisões e melhorar a “*accountability*”<sup>1</sup>. Além disso, as IPSAS podem criar demonstrações financeiras do setor público comparáveis entre os países (Oulasvirta, 2014). Para este autor, uma boa qualidade das informações contábilísticas e financeiras atende às necessidades de tomada de decisões governamentais, bem como à prestação de contas aos eleitores e contribuintes.

No entanto, esse processo de harmonização implica muitas mudanças a nível organizacional visto que se trata de uma reforma significativa e que envolve vários setores dentro de

---

<sup>1</sup> *Accountability* é um termo da língua inglesa sem tradução exata para o português. É um conceito da esfera ética da governação e da administração. Possui vários significados, entre os quais responsabilização, obrigação de prestar contas, transparência. É a obrigação de uma pessoa ou entidade prestar contas perante outra (Soll, 2014).

uma organização. Segundo Burns & Scapens (2000), há um conjunto de fatores institucionais e culturais que devem ser considerados na explicação da mudança organizacional. Isto é particularmente verdade no contexto deste estudo da reforma da contabilidade pública. Estes autores estudam a mudança organizacional como um processo e não como um resultado. Argumentam que, em muitas organizações, os sistemas e práticas de contabilidade constituem regras e rotinas estáveis, mas que tais regras e rotinas podem mudar. Os mesmos autores defendem que embora as instituições moldem o comportamento, as próprias instituições são o resultado das ações dos seus membros individuais. Assim, a mudança contabilística também deve ser entendida em termos comportamentais de indivíduos e grupos dentro da organização.

Nesse sentido, levando em consideração a importância da implementação bem-sucedida dessas normas para que as informações extraídas sejam confiáveis e comparáveis, uma das peças-chave fundamental para o êxito do processo é a participação ativa dos profissionais envolvidos no processo de mudança. Também, a percepção dos participantes em relação à relevância do assunto em pauta pode influenciar este processo de diversas maneiras (Fontes et al., 2016).

Este estudo utiliza como base o modelo teórico de percepção dos *stakeholders* sobre um novo sistema de relato financeiro desenvolvido por Fontes et al. (2016) e também, as abordagens de isomorfismo da teoria institucional para entender o processo de institucionalização das normas internacionais sob a perspectiva dos profissionais de contabilidade da área pública.

## 1.1 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa busca perceber de que maneira os profissionais de contabilidade envolvidos no processo de mudança, percebem a implementação das normas internacionais de contabilidade (IPSAS) dentro de organizações do ensino superior do Brasil e de Portugal.

Levando em consideração os diferentes cenários nacionais em que as organizações operam e através de análise comparativa, torna-se curioso entender quais as diferenças que são encontradas entre eles. Este estudo é importante no contexto em que ambos os países se encontram num processo de reforma do setor público com vista à adoção de normas baseadas nas IPSAS.

## 1.2 OBJETIVO DO ESTUDO, QUESTÕES-CHAVE E CONTRIBUTOS ESPERADOS

A presente proposta tem por objetivo principal analisar a percepção dos profissionais de contabilidade envolvidos, a respeito dos fatores que afetam o processo de implementação das normas internacionais de contabilidade em instituições de ensino superior públicas, do Brasil e de Portugal.

Tais fatores são categorizados em quatro grupos: fatores individuais, fatores técnicos, fatores situacionais e fatores do próprio processo de mudança.

Como objetivo secundário será analisado, no contexto do institucionalismo organizacional e na visão dos profissionais, a forma como o processo de convergência está sendo aplicado em cada organização, para então, comparar os resultados obtidos.

Conforme os objetivos acima especificados, estão intrínsecas as seguintes questões de partida:

Qual é a percepção dos profissionais de contabilidade envolvidos na implementação das normas internacionais de contabilidade do setor público diante das alterações propostas no processo? Quais fatores são mais e menos favoráveis?

Quais as pressões institucionais mais sentidas nas mudanças oriundas do processo de convergência com as normas internacionais do setor público nas entidades pesquisadas, segundo a percepção dos mesmos profissionais?

Qual a diferença dos resultados obtidos aos questionamentos entre as entidades do Brasil e de Portugal?

A finalidade do estudo é entender a percepção que os profissionais preparadores da informação contabilística, envolvidos no processo de implementação das normas internacionais de contabilidade, têm sobre a mudança contabilística no setor público, além de possibilitar a comparação nos dois países. Dadas as diferentes culturas é de esperar que isso afete as percepções dos profissionais. Espera-se ainda identificar quais as pressões institucionais que os preparadores da informação mais sentiram neste processo de mudança.

Com esta análise, espera-se contribuir para a uma melhor compreensão sobre como se formam as percepções sobre a mudança de normas locais para normas internacionais no setor público.

### 1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA

O desenvolvimento do trabalho está estruturado em seis capítulos.

O primeiro capítulo corresponde a esta introdução que visa evidenciar as razões do interesse do tema em análise bem como os objetivos, questões de partida e contributos esperados da investigação. O capítulo dois compreende a revisão de literatura que aborda respectivamente tópicos



inerentes a harmonização contabilística internacional, com definição dos grupos de *stakeholders*, a evolução da contabilidade até a adoção das IPSAS pelos países alvo do estudo, Brasil e Portugal, e o enquadramento teórico do tema.

O capítulo três aborda a situação socioeconômica das entidades abrangidas pelo estudo, bem como dos profissionais de contabilidade destas entidades. No capítulo quatro é apresentada a metodologia aplicada, na qual se definem as perspectivas metodológicas, o método de coleta e análise de dados, além da categorização das entidades utilizadas no estudo.

O quinto capítulo apresenta o estudo empírico da percepção dos profissionais com base no enquadramento teórico. Neste, estão pormenorizados os resultados obtidos através da coleta de dados, categorizados por fatores individuais, fatores técnicos, fatores situacionais, fatores do processo de mudança e isomorfismo institucional, sendo designado um tópico para cada país investigado. Ainda neste capítulo, é exibida a análise comparativa dos resultados dos dois cenários nacionais, a interpretação dos resultados à luz do enquadramento teórico e a discussão dos dados, alicerçadas pelos tópicos anteriores.

O capítulo seis traz a conclusão, a qual associa os resultados obtidos às questões de partida, as limitações da pesquisa e pistas para investigações futuras.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA E ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.1 HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL

A importância da informação contabilística tem ultrapassado fronteiras, passando do contexto local (setorial ou geográfico), para o contexto nacional, depois para o contexto regional (continental) e atualmente situa-se no contexto mundial (Santos, 1999). Ademais, passou a interessar não apenas para os seus utilizadores nacionais, mas também para aqueles situados fora das fronteiras do país. Assim, é expectável que, tanto para os seus utilizadores estrangeiros quanto para os nacionais, a informação transmitida seja a mesma (Rodrigues & Pereira, 2004).

Conforme defendido por Niyama (2009, p.15), a contabilidade é influenciada pelo ambiente em que atua. Desta forma, cultura, tradição histórica, estrutura política, económica e social refletem as práticas contabilísticas que certos países adotam e, como resultado, a evolução dessas práticas está relacionada com o desenvolvimento económico e como a informação contabilística é tratada no país.

De acordo com Nobes & Parker (2016, p. 28), existem muitas diferenças nas práticas contabilísticas entre os países e após análise de vários estudos, ainda não é possível definir com exatidão quais são os fatores que causam essa heterogeneidade. No entanto, os mesmos autores expõem alguns daqueles que podem ser determinados como prováveis influenciadores dessas diferenças e é possível, através deles, fazer razoáveis deduções. São eles: a cultura, o sistema jurídico (baseados em dois modelos primários: *common law*<sup>2</sup> ou *code law*<sup>3</sup>), a fonte de financiamento empresarial e o sistema fiscal adotados em cada país, além de diferenças na própria profissão contabilística.

Dentre os aspectos acima referidos, no contexto do setor público vale destacar o sistema jurídico, que segundo Nunes & Lima (2019), apresenta diferenças fundamentais na relação das normas com a legislação, havendo assim distinções entre os países que adotam o modelo *common law* e os que adotam o modelo *code law*.

Nos países anglo-saxões, com maior influência na elaboração das normas internacionais, o sistema jurídico tem origem no *common law*, o que permite que seja adotado mais facilmente um

---

<sup>2</sup> Visão não legalista ou direito consuetudinário que é o direito que surge dos costumes de uma certa sociedade, não passando por um processo formal de criação de leis, no qual um poder legislativo cria leis, emendas constitucionais, medidas provisórias etc. (Wikipédia, 2019).

<sup>3</sup> Visão legalista ou direito romano onde o sistema legal é codificado e apresenta um maior grau de detalhamento das normas (Costa, Nunes, & Almeida, 2016).

modelo baseado em princípios, o qual exige mais julgamento do profissional para reconhecimento, mensuração e divulgação das informações financeiras (Nunes & Lima, 2019). Segundo Martins, Martins, & Martins (2007, p.7), neste modelo, o processo de normalização começou a partir dos profissionais de contabilidade, e passou a ter forte participação dos usuários (principalmente investidores e analistas), da academia, das empresas, sempre privilegiou o investidor em ações, o regime do acréscimo, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e a orientação com base em princípios e não em regras.

Nos países em que a tradição jurídica é originária de *code law*, em que o sistema legal confere maior grau de detalhamento das normas, o contabilista acaba por nortear-se apenas pelas regras da lei ao cumprir as suas atividades. De acordo com Dantas, Rodrigues, Niyama, & Mendes (2013, p.22), a legislação tem tido papel determinante na adoção de práticas contabilísticas, na formação dos profissionais nas universidades e mesmo nas normas de contabilidade adotadas. O processo de normalização atua a partir da lei, de cima para baixo, com pouca participação do profissional de contabilidade e menos ainda dos usuários da informação. São as leis que determinam as normas, os órgãos governamentais regulamentadores e o próprio processo de convergência. Neste, o Estado é quase que absoluto no processo (Martins et al., 2007).

<i>Code Law</i>				
<i>África</i>	<i>Américas</i>	<i>Ásia</i>	<i>Europa</i>	<i>Oceania</i>
Egito	Argentina; <b>Brasil</b> ; Chile; Colômbia; Equador; México; Peru; Uruguai; Venezuela	Indonésia; Jordânia; Filipinas; Turquia; Japão; Coreia do Sul; Taiwan	Bélgica; França; Grécia; Itália; Luxemburgo; Holanda; <b>Portugal</b> ; Espanha; Áustria; República Tcheca; Alemanha Hungria; Eslováquia; Suíça; Dinamarca; Finlândia; Islândia; Noruega; Suécia	-
<i>Common Law</i>				
<i>África</i>	<i>Américas</i>	<i>Ásia</i>	<i>Europa</i>	<i>Oceania</i>
Quênia; Nigéria; África do Sul; Zimbábue	Canadá; Estados Unidos	Hong Kong; Índia; Israel; Malásia; Paquistão; Singapura; Sri Lanka; Tailândia	Irlanda; Reino Unido	Austrália; Nova Zelândia

QUADRO 1- CLASSIFICAÇÃO DOS PAÍSES ENTRE OS MODELOS COMMON E CODE LAW NOS CINCO CONTINENTES  
 FONTE: ADAPTADO DE REVOREDO (2008, P. 71)

Diante disso é possível perceber a falta de homogeneidade das práticas e sistemas contabilísticos ao redor do mundo. Ainda, é importante mencionar que a discussão para uma reforma contabilística a nível internacional se intensificou após o avanço da globalização e algumas crises financeiras mundiais que afloraram uma maior preocupação na avaliação do desempenho financeiro

e econômico dos governos de cada país (Almeida, 2017), desencadeando assim, a necessidade de um processo de harmonização internacional.

### 2.1.1 O processo de harmonização e as IPSAS

O processo de harmonização teve início há algumas décadas com um movimento de organismos internacionais para o desenvolvimento de normas para elaboração de demonstrações financeiras e contábilísticas uniformes ao redor do mundo. Inicialmente prevalecia o desejo de se obter um conjunto de normas consistentes e de alta qualidade para efeitos de ofertas públicas internacionais e cotação nas bolsas nos mercados globais, as quais foram denominadas *International Accounting Standards* (IAS) (Gaspar, Manuel, & Gabriel, 2015).

O órgão emissor das IAS, o *International Accounting Standards Board*<sup>4</sup> (IASB), foi constituído em 1973 por órgãos reguladores e organismos profissionais de dez países (Estados Unidos, Reino Unido, França, Canadá, Austrália, Japão, Alemanha, Holanda, Irlanda e México) e se caracterizou por envolver essencialmente a profissão contábilística e não tanto os governos, estabelecendo normas de aceitação voluntária e definindo uma estrutura conceitual (Gaspar et al., 2015).

A partir de 2001, o conjunto de IAS, reformulado e mais completo, seguindo tendências atuais da área contábilística e o posicionamento de organismos do mercado mobiliário, como por exemplo da *International Organization of Securities Commissions*<sup>5</sup> (IOSCO), passou a designar-se *International Financial Report Standards* (IFRS).

A aceitação a nível mundial das IFRS, as quais foram destinadas especificamente para entidades do setor privado, impulsionou a justaposição de normas similares para entidades de perfil público (IFAC, 2019).

Isto posto, a *International Federation of Accountants*<sup>6</sup> (IFAC), organização global da profissão contábilística, constituiu em 2002 um organismo independente, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), com o objetivo de harmonizar a contabilidade do setor público e do qual surgiram as denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que

---

<sup>4</sup> Em sua criação, em 1973, este órgão foi intitulado *International Accounting Standards Committee* (IASC). A partir de 2001, devido à sua crescente influência e por medidas de adequações estruturais, o IASC passou a denominar-se *International Accounting Standards Board* (IASB) (Gaspar et al., 2015).

<sup>5</sup> Organismo internacional que regula as comissões de valores mobiliários, agrupando cerca de 200 entidades supervisoras dos mercados de valores mobiliários (Wikipedia, 2019).

<sup>6</sup> É composta por mais de 175 membros e associados de mais de 130 países e jurisdições, representando aproximadamente 3 milhões de contabilistas em práticas públicas, educação, serviços governamentais, indústria e comércio (Muller & Berger, 2018).

compreendem atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente (Cavanagh, Flynn, & Moretti, 2016).

De acordo com Muller & Berger (2018, p. 2), o IASB e a IFAC estreitam um acordo para fortalecer a sua cooperação no sentido de desenvolver padrões contabilísticos para o setor público e privado. Tal acordo reflete a visão dos dois organismos de que a alta qualidade de relatos financeiros padronizados contribui significativamente para o efetivo funcionamento do mercado de capitais e um crescimento econômico sólido.

Conforme sugere a literatura, a adoção das IPSAS pelas entidades públicas, em geral, tem como principal objetivo um novo e mais sofisticado sistema contabilístico público a fim de melhorar o processo de tomada de decisões e a *accountability* (Oulasvirta, 2014).

O IPSASB desenvolve as IPSAS para demonstrações financeiras tanto com base no regime de caixa<sup>7</sup> quanto no regime de acréscimo<sup>8</sup>. As normas regem requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados com transações e eventos em demonstrações financeiras com finalidades gerais. De acordo com Muller & Berger (2018, p. 10), conforme a estrutura conceitual do IPSASB, os relatos financeiros com finalidades gerais são um componente central, de apoio e melhoria, da transparência de relato financeiro por governos e outras entidades do setor público.

O IPSASB, que anteriormente se chamava *Public Sector Committee* (PSC), vem desenvolvendo e emitindo normas para o setor público desde 1997. Até o momento totalizam-se 42 normas, além de três orientações práticas recomendadas, uma IPSAS com base no regime de caixa (especificamente para países que se encontram em processo de transição para a base do acréscimo) e a estrutura conceitual (IFAC, 2019).

Embora o IPSASB tenha reconhecido que a adoção de relatórios financeiros com base no regime de acréscimo é idealmente o objetivo de todos os relatórios financeiros públicos, admitiu que, para muitos governos, a adoção de uma IPSAS com base de caixa é uma meta intermediária mais realista. O IPSASB também está a considerar as ligações com orçamentos (que em muitas jurisdições

---

<sup>7</sup> É o regime contábil que apropria as receitas e despesas no período de seu efetivo recebimento ou pagamento, independentemente do momento em que foram realizadas (Wikipédia, 2019).

<sup>8</sup> É o regime no qual os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem (Rodrigues, 2015).

permanecem em regime de caixa) e padrões de relatórios estatísticos, como as Estatísticas de Finanças do Governo e do Fundo Monetário Internacional (FMI) (Delloitee, 2020).

Devido à semelhança entre transações contábilísticas do setor público e do setor privado, há uma tentativa de convergir as IPSAS com as IAS e IFRS equivalentes, como é possível verificar no *Quadro 2*. Assim, a menos que haja alguma questão significativa do setor público que justifique um desvio, as IPSAS mantêm o tratamento contábilístico e o texto original das IFRS (Delloitee, 2020).

Para elaboração das IPSAS, o IPSASB estabeleceu um processo específico e participativo que dá às partes interessadas como membros, auditores, contabilistas, preparadores de demonstrações financeiras (incluindo ministros de finanças) e normalizadores, a oportunidade de submeter os seus pontos de vista. Além disso, a IFAC estabeleceu o *Consultative Advisory Group*<sup>9</sup> (CAG) para discutir projetos, questões técnicas e prioridades relativas a estratégia e planos de trabalho (Muller & Berger, 2018).

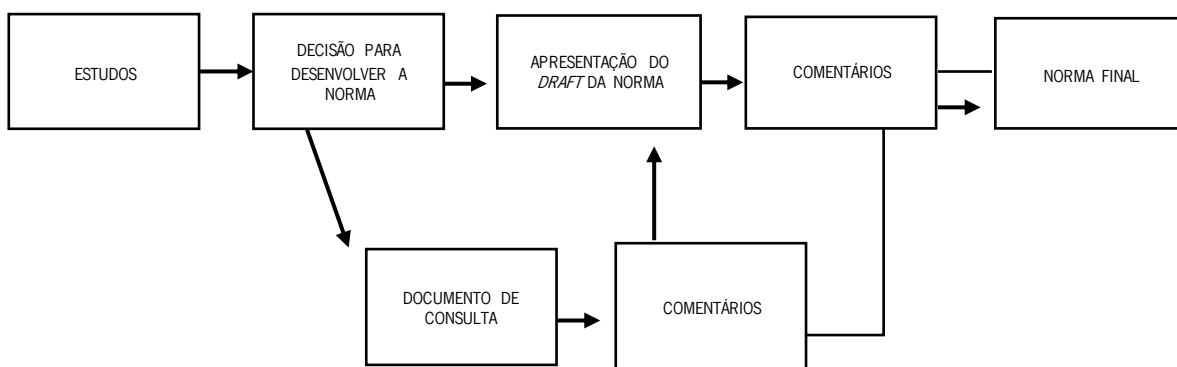


FIGURA 1 - PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DAS IPSAS  
FONTE: BRITO (2017)

Após aprovação do projeto provisório, este, volta para avaliação do público em geral, e fica disponível temporariamente no *website* da IFAC para comentários e revisões. É então feita a análise dos comentários, o IPSASB examina as propostas e aprova a norma final. Possíveis emendas subsequentes a uma IPSAS exigem que o mesmo processo seja seguido (Brito, 2017; Delloitee, 2020).

Além das IPSAS, o IPSASB também emite *Recommended Practice Guidelines* (RPG), que são diretrizes práticas recomendadas não obrigatórias. São um novo tipo de publicação que fornece orientação sobre aspectos mais amplos dos relatórios financeiros que estão fora das demonstrações

<sup>9</sup> Trata-se de um grupo consultivo do IPSASB e que presta assessoria em diversas áreas relacionadas às atividades de definição de padrões do órgão (IFAC, 2019).

financeiras. Diferenciam-se das IPSAS, dado que não são obrigatórias e até ao momento totalizam três RPG publicadas. Por não serem obrigatórios, os RPG não serão abordados neste estudo.

NORMA INTERNACIONAL	OBJETIVO GERAL	BASEADA EM
<i>IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements</i>	Recomendar o modo pelo qual as demonstrações financeiras de finalidade geral devem ser apresentadas, sendo claramente aconselhada a utilização do regime de acréscimo puro.	IAS 1
<i>IPSAS 2 – Cash Flow Statements</i>	Estabelecer diretrizes para a elaboração das Demonstrações de Fluxos de Caixa (DFC). As DFC permitem identificar as fontes de entradas de caixa, os itens nos quais o caixa é despendido durante o exercício e o saldo de caixa na data do fechamento do exercício.	IAS 7
<i>IPSAS 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	Prescrever o critério de seleção e mudanças de práticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e evidênciação decorrentes dessas alterações, das mudanças nas estimativas contabilísticas e a correção de erros observados.	IAS 8
<i>IPSAS 4 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	Recomendar a forma de incluir as transações em moeda estrangeira e operações externas nas demonstrações financeiras de uma entidade e como converter as demonstrações financeiras em uma determinada moeda.	IAS 21
<i>IPSAS 5 – Borrowing Costs</i>	Recomendar o tratamento contabilístico para juros decorrentes de empréstimos.	IAS 23
<i>IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements</i>	Estabelecer requisitos para a elaboração e a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.	IAS 27
<i>IPSAS 7 – Investments in Associates</i>	Estabelecer as diretrizes para a contabilidade de investimentos em associadas	IAS 28
<i>IPSAS 8 – Interests in Joint Ventures</i>	Estabelecer as diretrizes para a contabilidade de negócios conjuntos ( <i>joint ventures</i> ).	IAS 31
<i>IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions</i>	Prescrever o tratamento contabilístico para os rendimentos decorrente de transações com contraprestação.	IAS 18
<i>IPSAS 10 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	Estabelecer a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.	IAS 29
<i>IPSAS 11 – Constructions Contracts</i>	Prescrever o tratamento contabilístico dos custos e rendimentos associados com contratos de construção.	IAS 11

<i>IPSAS 12 – Inventories</i>	Regular as práticas de reconhecimento do registro de bens em estoque e suas saídas por vendas.	IAS 2
<i>IPSAS 13 – Leases</i>	Regular, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábilísticas e a evidência das operações de arrendamento mercantil ( <i>leasing</i> ) financeiro e operacional.	IAS 17
<i>IPSAS 14 – Events after the Reporting Date</i>	Identificar elementos e relevância para eventos ocorridos após a data do encerramento das demonstrações contábilísticas, que devem ser objeto de informação complementar na elaboração das demonstrações financeiras.	IAS 10
<i>IPSAS 15 – Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	Dispor sobre a contabilização de instrumentos financeiros. <b>Substituída pelas IPSAS 28 e 30.</b>	
<i>IPSAS 16 – Investment Property</i>	Dispor sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidência.	IAS 40
<i>IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment</i>	Determinar os princípios para o reconhecimento inicial e subsequente contabilização (valor contábilístico, encargos de depreciação e perdas por redução ao valor recuperável) para o ativo imobilizado de modo que os usuários das demonstrações contábilísticas possam discernir as informações sobre o investimento de uma entidade em seus ativos imobilizados e as mudanças em tal investimento.	IAS 16
<i>IPSAS 18 – Segment Reporting</i>	Estabelecer princípios para relatar informações financeiras por segmentos para melhor compreender o desempenho passado da entidade e para identificar os recursos alocados para apoiar as principais atividades da entidade e aumentar a transparência dos relatórios financeiros e permitir que a entidade cumpra melhor suas obrigações de prestação de contas.	IAS 14
<i>IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	Definir o que são provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias nas quais as provisões devem ser reconhecidas, como elas devem ser mensuradas e as evidências que devem ser feitas.	IAS 37
<i>IPSAS 20 – Related Party Disclosures</i>	Dispor sobre a exigência de evidência de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias.	IAS 24
<i>IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash Generating Assets</i>	Definir os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e para assegurar que as perdas por deterioração serão reconhecidas.	IAS 36
<i>IPSAS 22 – Disclosure of Information about the</i>	Estabelecer requisitos de divulgações do setor Governamental.	N/A <sup>10</sup>

<sup>10</sup> Não Aplicável – casos em que não há qualquer IAS ou IFRS em que a IPSA foi baseada.



<i>General Government Sector</i>		
<i>IPSAS 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>	Estabelecer os requisitos de contabilização de rendimentos sem contraprestação, ou seja, aqueles que são decorrentes da Supremacia do Poder Público sobre o particular, tais como tributos, contribuições e, também, transferências (doações, contribuições, etc.).	N/A
<i>IPSAS 24 – Presentation of Budget Informations in Financial Statements</i>	Esta norma requer uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais montantes obtidos na execução orçamentária a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades designadas a publicar os seus orçamentos aprovados. A norma também requer a evidenciação de uma exposição de motivos das diferenças relevantes entre o orçamento e os montantes reais.	N/A
<i>IPSAS 25 - Employee Benefits</i>	Descrever os procedimentos contabilísticos de contabilização de divulgação sobre benefícios concedidos a empregados. <b>Substituída pela IPSAS 39</b>	
<i>IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets</i>	Prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está reconhecido pelo seu valor recuperável. Também especifica quando uma entidade deve reverter as perdas para redução ao valor recuperável e prescreve as divulgações necessárias.	IAS 36
<i>IPSAS 27 – Agriculture</i>	Prescrever o tratamento contabilístico relacionado com as atividades agrícolas dos governos.	IAS 41
<i>IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation</i>	Estabelecer princípios para apresentação de instrumentos financeiros como dívidas de clientes e contribuintes e passivos financeiros.	IAS 32
<i>IPSAS 29 – Financial instruments: Recognition and measurement</i>	Estabelecer princípios para o reconhecimento e mensuração de ativos financeiros, dívidas financeiras e alguns contratos de compra e venda com itens não financeiros.	IAS 39
<i>IPSAS 30 – Financial Instruments: Disclosures</i>	Requerer das entidades a evidenciação nas demonstrações financeiras que permitam a avaliação dos instrumentos financeiros e de seus riscos.	IFRS 7
<i>IPSAS 31 – Intangible Assets</i>	Prescrever o tratamento contabilístico para ativos intangíveis não especificados por outras normas.	IAS 38
<i>IPSAS 32 – Service Concession Arrangements: Grantor</i>	Prescrever a contabilização dos acordos de concessão de serviços pelo concedente, uma entidade do setor público.	IFRIC 12 <sup>11</sup>

<sup>11</sup> Trata-se de uma interpretação que esclarece a forma como devem ser aplicadas as disposições das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) já aprovadas pela Comissão a acordos de concessão de serviços. Regulamento (CE) n.º 254/2009 da Comissão, de 25 de março de 2009.

<i>IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>	Orientar sobre a preparação e apresentação de demonstrações financeiras quando feita a transição pela primeira vez para o regime de acréscimo.	N/A
<i>IPSAS 34 – Separate Financial Statements</i>	Determinar como contabilizar os investimentos em entidades controladas, <i>joint ventures</i> e coligadas em demonstrações financeiras separadas.	IAS 27
<i>IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements</i>	Estabelecer princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais entidades.	IFRS 10
<i>IPSAS 36 – Investments in Associates and Joint Ventures</i>	Prescrever a contabilização de investimentos em coligadas e <i>joint ventures</i> e estabelecer os requisitos para a aplicação do método de equivalência patrimonial na contabilização de investimentos em coligadas e <i>joint ventures</i> .	IAS 28
<i>IPSAS 37 – Joint Arrangements</i>	Introduzir novos requisitos contabilísticos para acordos conjuntos, substituindo a IPSAS 8 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos. A opção de aplicar o método de consolidação proporcional ao contabilizar entidades controladas em conjunto é removida. Adicionalmente, a IPSAS 37 elimina os ativos controlados em conjunto para agora diferenciar apenas entre operações conjuntas e <i>joint ventures</i> .	IFRS 11
<i>IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities</i>	Exigir que as informações sejam divulgadas nas demonstrações contabilísticas da entidade e que permitirão aos usuários avaliarem a natureza e os riscos associados às participações da entidade em entidades controladas, entidades controladas, acordos conjuntos e associadas.	IFRS 12
<i>IPSAS 39 – Employee Benefits</i>	Determinar a contabilização e divulgação de benefícios a empregados, incluindo benefícios de curto prazo (salários, férias anuais, licenças por doença, gratificações, participação nos lucros e benefícios não monetários); pensões; seguro de vida pós-emprego e benefícios médicos; benefícios de cessação de emprego e outros benefícios de longo prazo a empregados (licença por tempo de serviço, invalidez, remuneração diferida e gratificações e participação nos lucros a longo prazo), exceto para transações com base em ações e planos de benefícios de aposentadoria de funcionários.	IAS 19
<i>IPSAS 40 – Public Sector Combinations</i>	Estabelecer requisitos para classificar, reconhecer e medir combinações do setor público.	IFRS 3
<i>IPSAS 41 – Financial Instruments</i>	Estabelecer os requisitos para o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, incluindo perdas por imparidade, desreconhecimento e contabilidade geral de cobertura.	IFRS 9

<p><i>IPSAS 42 – Social Benefits</i></p>	<p>Ajudar os usuários das demonstrações financeiras e relatórios financeiros de finalidade geral a avaliar a natureza dos benefícios sociais fornecidos pela entidade, as características da operação de regimes de benefícios sociais; e o impacto dos benefícios sociais no desempenho financeiro, posição financeira e fluxos de caixa da entidade.</p>	<p>N/A</p>
--	--	------------

QUADRO 2 - IPSAS EMITIDAS PELO IPSASB ATÉ JANEIRO DE 2020 E RESPECTIVAS IAS/IFRS  
 FONTE: ADAPTADO DE DELLOITTE (2020).

De acordo com Moura, Nascimento, & Breda (2017, p.34), até março de 2017, 44 países já haviam adotado as IPSAS, 52 encontravam-se em processo de implementação e 27 sinalizavam a convergência às normas internacionais para os anos seguintes.

Ainda segundo os autores, entre as vantagens da harmonização destacam-se a possibilidade de se fazerem comparações, trocar experiências e conversar com outros países sobre assuntos como administração pública e transparência, a partir da utilização da mesma linguagem e abordagem na informação financeira e contábilística. Outra vantagem em destaque é o aprimoramento dos relatos financeiros, promovendo maior solidez à contabilidade pública e conferindo mais transparência sobre o patrimônio público. A adoção do regime de acréscimo permitirá aos *stakeholders* terem visibilidade clara da real situação econômica e financeira do país, e ainda, a introdução das IPSAS, deve contribuir em vários aspectos para uma melhor evidência da *accountability* no setor público. No entanto, existem obstáculos no decorrer do processo. Nesse sentido, os autores destacam a importância do envolvimento no processo de outros departamentos das organizações, como os de tecnologia da informação, departamentos jurídico e de pessoal.

Segundo Zeff (2007, p. 302), um processo de harmonização requer liderança esclarecida e compromisso dos *stakeholders* envolvidos, em destaque da profissão contábilística incluindo acadêmicos, empresas de auditoria, contabilistas e diretores financeiros de empresas, reguladores nacionais e outros organismos governamentais e legisladores, para superar esses obstáculos e, portanto, promover uma genuína convergência e comparabilidade internacional.

#### 2.1.2 Os *stakeholders* envolvidos no processo de harmonização

Em reformas contábilísticas, o nível de coesão e colaboração entre os diferentes *stakeholders* a respeito do conteúdo da reforma é crucial para alcançar os resultados: a coesão e a colaboração são essenciais para obter sucesso e reduzir as lacunas entre os resultados projetados e alcançados (Gomes et al., 2015).

Para perceber tal afirmação é necessário identificar quem são, afinal, os *stakeholders* envolvidos num processo de mudança contabilística. Freeman e Reed (1983 apud Heizen, Rossetto, & Altoff, 2013, p.159), num sentido amplo, definem *stakeholders* como “qualquer grupo ou pessoa cujos interesses podem afetar ou serem afetados pelas realizações dos objetivos de uma organização”. O mesmo autor reforça, no âmbito empresarial, que a eficácia de uma organização é medida pela sua habilidade de satisfazer não somente os acionistas, mas todos aqueles que têm um vínculo com a organização.

De acordo com Heizen, Rossetto, & Altoff (2013, p.159), outros autores utilizam uma definição mais restrita (Bowie, 1988; Hill & Jones, 1992; Nasi, 1995), entendendo *stakeholders* como atores, ou categorias de atores tais como empregados, gerentes, fornecedores, proprietários e clientes, portadores de interesses e expectativas sobre a organização, sem os quais a organização não seria possível.

Assim como as definições, diversas são também as propostas de classificação dos *stakeholders*. Alguns autores, como Waterhouse (1997), classificam-nos em primários, sendo aqueles sem os quais a organização não sobreviveria (como acionistas, empregados, fornecedores e consumidores) e secundários, aqueles que possuem um grau de importância, mas sem comprometer a existência da organização (como a comunidade e o governo, por exemplo). Já Mitchell, Agle e Wood (1997) propõem atributos como poder, legitimidade e impacto dos *stakeholders* nas organizações como fatores para sua classificação (Heizen et al., 2013).

No contexto de uma reforma contabilística do setor público, e de acordo com Brito (2017, p.75), os *stakeholders* correspondem às instituições ou pessoas que influenciam de forma positiva ou negativa a reforma e que são também afetados por ela, tais como o público em geral, o governo, organizações públicas, as instituições responsáveis pelas estatísticas nacionais entre outros.

Dessa forma, de acordo com Fontes et al. (2016, p. 301), com base em diversos estudos sobre a percepção de *stakeholders* em relação à implementação das normas internacionais, três grupos são considerados como sendo os principais alvos da mudança contabilística. São eles: os usuários, os preparadores e os auditores da informação financeira.

De acordo com IFAC (2014, p. 13), os usuários da informação financeira pública são principalmente os destinatários dos serviços prestados pelo governo e seus representantes, como por exemplo os cidadãos, os legisladores e os membros parlamentares. Os provedores de recursos ao

Governo, como por exemplo os contribuintes, credores e doadores de recursos financeiros também são considerados como usuários primários das informações.

Já Padoveze, Benedicto, Romanini, & Copatto (2004, p.85) classificam os usuários em dois grupos principais: internos e externos. Conforme os autores, os usuários internos são aqueles que estão diretamente relacionados à atividade rotineira da organização e utilizam os dados contábilísticos em suas funções. Em relação às entidades públicas, e de acordo com IFAC (2019), os usuários internos correspondem aos gestores, os funcionários/servidores alocados aos setores que se relacionam e/ou dependem do setor de contabilidade, além dos próprios funcionários do setor de contabilidade, os quais podemos considerar como sendo os preparadores da informação financeira. Ainda sob uma perspectiva interna, para as organizações em que a auditoria financeira e contábilística é realizada internamente, como é o caso de algumas instituições públicas do Brasil, os auditores também podem ser considerados como usuários internos.

Os usuários externos, são aqueles que utilizam as referidas informações, porém, fora do âmbito da organização (Padoveze et al., 2004). Como exemplos desses usuários nas instituições públicas podemos considerar principalmente o governo, os cidadãos, os órgãos de controle e as instituições financeiras. Neste sentido, para os organismos públicos que praticam a contratação de terceiros para as atividades de auditoria, consideram-se estes, como usuários externos da informação contábilística.

No contexto deste estudo e de encontro com o que defendem Fontes et al. (2016) a respeito da classificação dos principais alvos da mudança para um novo sistema de relato financeiro, analisam-se as percepções de *stakeholders* internos: os preparadores da informação financeira.

## 2.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA ATÉ A ADOÇÃO DAS IPSAS

### 2.2.1 Portugal

Foi na segunda metade do século XVIII, que a evolução da contabilidade foi considerada como revolucionária (Barbosa, 2009; Gomes, 2000). A Era Pombalina (1750-1777) foi assim denominada em virtude da atuação do então secretário de Estado do Reino, Marquês de Pombal. Dentre as iniciativas adotadas por Pombal neste período, vale destacar a criação do Erário Régio<sup>12</sup> mediante a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, a qual fixou normas sobre a organização e o

---

<sup>12</sup> O Erário Régio substituiu a Casa dos Contos, a qual até então era a instituição que controlava as contas de Portugal e foi um importante instrumento de racionalização contábilística e de responsabilidade dos administradores do dinheiro público. Foi totalmente destruída com o terremoto de 1755 (Almeida & Marques, 2002).

funcionamento da Fazenda Real, além do inovador método de escrita contabilística por partidas dobradas ou digrafia<sup>13</sup> (Gomes, 2000).

Nessa época, vigorou um regime de centralização absoluta, onde todas as receitas e despesas da Coroa eram registradas. Foi também a partir de então que se procurou controlar e tornar mais eficiente a arrecadação dos impostos públicos. No entanto, um profundo centralismo e o secretismo eram praticados, devido ao Despotismo Esclarecido. Assim, poucas pessoas tinham conhecimento da situação financeira do Erário e subsistia um grande controle exercido em pirâmide, onde os contabilistas controlavam-se reciprocamente e um inspetor controlava todos (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016)

Segundo Gomes (2000), além do Erário Régio, Pombal impulsionou várias medidas para preparação técnico-profissional na área contabilística, ao perceber o atraso da indústria e do comércio português em comparação a outros países europeus. Dentre as quais, a criação da Junta do Comércio, que, entre outras funções, visava organizar e disciplinar a atividade comercial, estimular, criar e administrar novas fábricas, e a criação da primeira escola de comércio em Portugal.

Com o fim da Era Pombalina, em 1777, e a queda de Marquês de Pombal do seu posto, houve um certo declínio no que diz respeito às questões contabilísticas, até que em 1826, o Erário Régio foi substituído pelo Tesouro Público, e a técnica de escrituração por partidas dobradas perdeu força ocasionando um retrocesso das práticas em contabilidade (Silva et al., 2016).

Com o Tesouro Público, não se estabeleceu uma repartição direcionada para a função contabilística. Então, em 1849 criou-se no Tribunal do Tesouro Público um novo departamento, pela primeira vez designado Direção Geral de Contabilidade. O Tesouro Público deu origem, também em 1849, à fundação do Tribunal de Contas<sup>14</sup>, que entre 1844 e 1849 foi designado por Conselho Fiscal de Contas (Santareno, 1997; Gonçalves et al., 2017).

Em 1881 foi aprovado o Regulamento Geral da Contabilidade Pública, o qual considerava que a contabilidade se dividia em legislativa, administrativa e judiciária, além de atribuir à Direção Geral da Contabilidade Pública a competência para coligir, resumir e centralizar nos seus livros a

---

<sup>13</sup> Consiste no método de registro contabilístico em que toda e qualquer alteração de valor, ocorrida em qualquer conta, provoca invariavelmente uma alteração noutra ou noutras contas de igual valor, o que traduz o constante equilíbrio das alterações (Gomes, 2000).

<sup>14</sup> O Tribunal de Contas extingue-se em 1911 com a implantação da República, sendo restaurado com mais poderes sob o ponto de vista legislativo e orgânico, por António de Oliveira Salazar (1889–1970) em 1930 (na qualidade de Ministro das Finanças de um governo da Ditadura Militar). Tratava-se do corolário natural de um maior controlo dos dinheiros públicos, exercido em face da crise financeira que assolava Portugal à entrada da década de 30 do século XX (Gonçalves et al., 2017).

escrituração mensal da receita e despesa do Estado, bem como para organizar anualmente o Orçamento do Estado e as contas gerais de gerência e de exercício (Gonçalves et al., 2017).

Em 1888, um novo Código Comercial Português é introduzido, baseado no código anterior e nos códigos italiano e espanhol, considerados dois dos melhores existentes na época. A seguir, surgiram ainda novas reformas, porém sem efeitos significativos e algumas delas nem chegaram a ser implementadas (Gomes, 2000).

A partir de 1930, e após a revolução de 1926, o Estado Novo influenciou a contabilidade pública através das normas aprovadas naquele período, dentre as quais a organização e execução dos orçamentos públicos e a equiparação dos anos econômicos com os anos civis. No decorrer deste regime houve reformas no ensino técnico, fundação de associações para profissionais de contabilidade, além de publicações dos primeiros trabalhos portugueses de referência na área. Ainda nesta época, foi instituída uma reforma da contabilidade pública através do Decreto-Lei nº 18381, o qual forneceu alicerces que a orientaram até a década de 70 (Silva et al., 2016).

Como resultado destes antecedentes, até 1974, o que se observa da contabilidade pública em Portugal é que esta se mantém meramente orçamental, a preocupação dos agentes públicos gira em torno do cumprimento da lei orçamentária (controle de receitas e despesas) e a unigrafia era o sistema utilizado (Vaz, 2016). Tais aspectos contabilísticos remetem para o que Hermínio (2018, p. 59) denomina de Contabilidade Pública Tradicional.

Com a Revolução de 1974 e o fim do Estado Novo, o país consolidou um regime político-democrático e multipartidário, o que possibilitou a modernização do setor público e consequentemente da contabilidade pública, que até então eram caracterizados por modelos do regime ditatorial (Fernandes, 2009; Silva et al., 2016).

No entanto, foi somente a partir de 1986 que houve efetivo início de reformas. Neste ano, com a entrada de Portugal na União Europeia, a contabilidade pública teve que se adequar aos demais países do grupo, mais desenvolvidos, os quais já produziam informações contabilísticas e financeiras para os utilizadores a nível europeu e eram obedientes ao Sistema Europeu de Contas (SEC).

Como consequência, a partir de 1990 grandes alterações se fizeram sentir na contabilidade pública portuguesa. Neste mesmo ano, a Lei de Bases da Contabilidade Pública nº 8, de 20 de fevereiro, definiu o regime financeiro a aplicar aos serviços e organismos da Administração Central, através do qual, pela primeira vez se introduziu a contabilidade em base de acréscimo. Junto a esta

lei foram publicados a Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado nº 6, de 20 de fevereiro de 1991 e o Decreto-Lei nº 155 de 28 de julho de 1992, e assim foi estabelecido o novo regime denominado Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) (Silva et al., 2016). Segundo Ferreira (2013, p.33), esse novo regime tinha como objetivos melhorar a gestão orçamental e de tesouraria, acrescer a economia, a eficiência e a eficácia da gestão pública, além de melhorar o controle e rapidez na arrecadação de receitas.

Na sequência, a Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro e o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho, deram corpo à necessidade de implementação de um sistema de contabilidade digráfico que procedesse à valorização e registro contabilístico do património do Estado. Assim, passou a ser obrigatório para os organismos com autonomia administrativa e financeira a implementação de um novo sistema contabilístico idêntico ao utilizado nas empresas privadas, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) (Fernandes, 2009; Silva et al., 2016).

No entanto, e de acordo com Silva et al. (2016, p.13), esta diretriz levou a uma proliferação de planos e a uma normalização descoordenada, a pouca harmonização, a dificuldades de comparação da informação financeira mas, mais importante, resultou na impossibilidade de obtenção de informação financeira consolidada para todo o setor público. Desta forma, face às lacunas existentes que foram detectadas, era necessário complementar o atual sistema e definir uma estrutura base de referência para toda a contabilidade das entidades que integravam a esfera da administração pública.

Assim, com o objetivo de dotar o Estado com um sistema de contas adequado às necessidades da Administração Pública, que promovesse a integração num único sistema contabilístico, da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica de forma a constituir um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas. Surge assim em 1997 o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) através do Decreto-Lei nº 232 de 3 de setembro (Ferreira, 2013).

O POCP foi elaborado, pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública<sup>15</sup> (CNCAP), e teve como base o POC das empresas privadas para a contabilidade patrimonial, e o *Plan General de Contabilidad Pública* espanhol (aprovado em 1994) para a contabilidade orçamental (Ferreira, 2013).

---

<sup>15</sup> Criada através da publicação do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro, em seu artigo 4º. O mesmo decreto-lei que instituiu o POCP.



O POCP era de implementação obrigatória para todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tivessem natureza, forma e designação de empresa pública, bem como para a Segurança Social e as organizações de direito privado sem fins lucrativos que dispusessem de receitas maioritariamente provenientes do orçamento do Estado (Silva et al., 2016). Passados alguns anos após a aprovação do POCP, e conforme previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 232/97, surgiram quatro planos setoriais, os quais correspondiam a adaptações do POCP aos setores específicos de algumas áreas da administração pública. Foram eles:

— Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);

— Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação – POC Educação (Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro);

— Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde – POCMS (Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro); e

— Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS (Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro).

A figura a seguir, apresenta os quatro planos setoriais e as respectivas entidades aplicáveis.

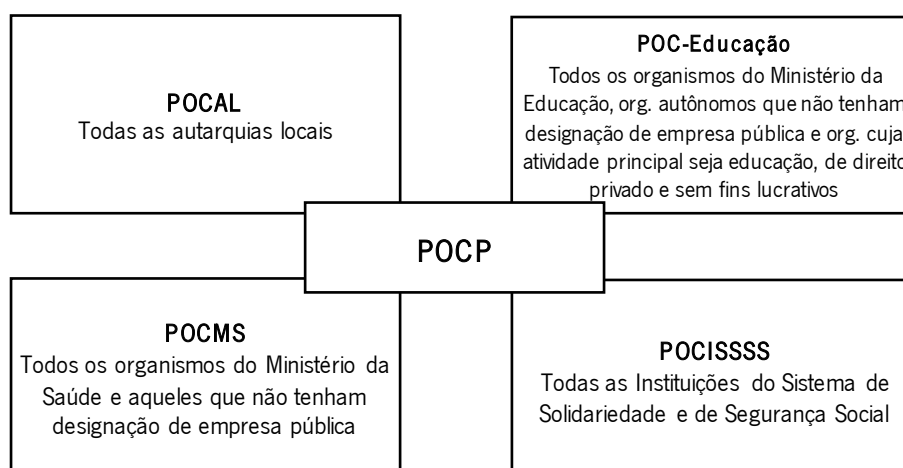


FIGURA 2 - PLANOS SETORIAIS E ENTIDADES DE APLICAÇÃO DO POCP  
 FONTE: ADAPTADO DE MENDES (2015, P. 18) E PORTARIAS.

Segundo Fernandes (2009), com a aprovação do POCP e dos planos setoriais introduziu-se o método das partidas dobradas como método de registro contabilístico para a administração pública,

sendo o seu propósito alcançar um aumento da quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores.

Ademais, apesar de um dos objetivos da atual reforma da contabilidade pública ser a comparabilidade da informação, a aprovação desses planos trouxe algumas particularidades devido às especificidades aos quais cada um foi destinado. Fernandes (2009) concluiu que os mesmos tiveram como principal objetivo desenvolver o sistema de contabilidade analítica e acrescentar alguns mapas de prestação de contas específicos de cada setor. E ainda, a consolidação de contas no setor de educação é, possivelmente, o aspecto mais relevante dos planos específicos.

Em 2012, a Lei Orgânica do Ministério das Finanças procedeu à extinção da CNCAP sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na Comissão de Normalização Contabilística (CNC) do setor privado, criada pelo Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho. O Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 junho, incumbiu a CNC da realização de trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único sistema adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

Por 20 anos, o POCP e respectivos planos setoriais nortearam a contabilidade das entidades públicas portuguesas, no entanto, com a ascensão da necessidade de uma normalização a nível internacional somada às pressões da Comunidade Europeia e outros organismos financeiros internacionais para que Portugal se adequasse às IPSAS, em 2015, o Decreto-Lei n.º 192, de 11 de setembro, concretizou a reforma da administração financeira do Estado português com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Segundo Silva et al. (2016, p.20), o SNC-AP foi desenvolvido com o intuito de resolver a fragmentação e as inconsistências existentes nas entidades públicas, com a adoção de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente único e mais convergente com os sistemas a nível internacional.

De acordo com a CNC (2019), foram emitidas Normas de Contabilidade Pública (NCP) com base nas IPSAS, que até o momento totalizam 27 normas, entre as quais uma de Contabilidade de Gestão (NCP 27), uma de Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26) e vinte e cinco de Contabilidade Financeira (NCP 1 a NCP 25). A correlação entre as NCP e as IPSAS está detalhada no Apêndice 1.

As NCP compreendem o conjunto de um dos elementos constantes no SNC-AP, além de outros tópicos conforme sumariado no quadro a seguir.

<b>Elemento</b>	<b>Objetivos</b>
Estrutura conceitual da informação financeira pública	Estabelece os princípios que servem de base à construção das normas de Contabilidade Pública.
Conjunto de 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP)	25 normas de contabilidade financeira convergentes com as IPSAS e inclui uma norma relativa à Contabilidade orçamental e uma norma de Contabilidade de Gestão, ambas de base nacional.
Plano de contas multidimensional (PCM)	Detalhado, para ser usado pela contabilidade financeira
Modelos de demonstrações financeiras e de relato orçamental	NCP 1 (Estrutura e conteúdo) e NCP 26 (Contabilidade e Relato Orçamental).

QUADRO 3 - ELEMENTOS COMPREENDIDOS PELO SNC-AP  
 FONTE: ADAPTADO DE ALMEIDA (2017, P.38)

Assim, o SNC-AP prevê a consolidação de contas orçamental e financeira (compreendendo administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas), pressupõe a certificação legal de contas (exceto para entidades de regime simplificado), obriga à implementação de um sistema de controle mais completo e prevê a figura de contabilista público para assegurar a regularidade técnica na execução e prestação de contas (Silva et al., 2016).

O quadro a seguir apresenta as principais alterações normativas trazidas pelo SNC-AP em relação ao antigo normativo.

<b>Elementos</b>	<b>SNC-AP</b>	<b>POCP</b>
<b>Estrutura Conceitual</b>	Contempla uma Estrutura Conceitual.	Não existe. Apenas alguns conceitos e princípios orçamentais e contabilísticos.
<b>Plano de Contas</b>	Plano de Contas Multidimensional (PCM), admitindo uma só classificação das operações por natureza, a ser usada para efeitos de contabilidade financeira.	Plano contemplando contas de operações orçamentais, contas de Balanço e contas de Demonstração dos Resultados, em paralelo com outras classificações orçamentais.
<b>Contabilidade Orçamental</b>	Totalmente automatizada ao nível da classe 0.	Classe 0 e conta 25 para ligação com as contas financeiras.
<b>Planos Setoriais</b>	Um único referencial para todos os setores da Administração Pública.	Planos setoriais para as autarquias, saúde, educação e segurança social, além do próprio POCP.

<b>Demonstrações financeiras e orçamentais</b>	Demonstrações Financeiras idênticas as do setor privado (SNC), incluindo a demonstração da variação dos capitais próprios e a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Demonstrações orçamentais.	O mapa de execução orçamental da despesa contempla todos os compromissos sem destacar os que consistem em contas a pagar. A DFC possui apenas perspectiva orçamental. No regime simplificado não há Demonstrações Financeiras.
<b>Patrimônio artístico, histórico e cultural</b>	Desenvolvimento de orientações específicas nas normas aplicáveis a este tipo de ativos.	Existem regras de valorimetria e reconhecimento, dispersas em alguns normativos.
<b>Entidade contabilística Estado</b>	Institucionalização do Estado como entidade autônoma que relata e define o respectivo âmbito contabilístico.	Não está prevista a institucionalização do Estado como entidade que relata.

QUADRO 4 – ALTERAÇÕES DO SNC-AP FACE AO POCP  
 FONTE: (NUNES, VIANA, & RODRIGUES, 2019)

O SNC-AP definiu ainda as entidades piloto que deveriam iniciar a fase experimental de aplicação do sistema durante o ano de 2016. No entanto, conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de setembro, para cumprir com a data inicialmente prevista (2017), “seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais”. Como isto não foi possível, houve prorrogação deste prazo para 1 de janeiro de 2018, e ampliou-se a obrigatoriedade para todas as entidades públicas e não somente às entidades piloto (Hermínio, 2018).

A adoção do novo normativo é aplicável “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” artigo 3º do Decreto-Lei nº 192/2015.

Almeida (2017, p.42) destaca algumas vantagens esperadas com a transição para o SNC-AP, dentre elas: a implementação da contabilidade em regime de acréscimo, consolidação das contas do Estado, bem como o aumento da sua fiabilidade, uniformização dos procedimentos contabilísticos, o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais, além de estabelecer um único normativo para todas as entidades do setor público. Menciona ainda que tais fatores contribuem para aumentar a transparência das contas públicas mas ressalta, citando palavras do então presidente da CNC, a importância do reconhecimento da necessidade de mudança, do apoio político e da competência técnica para colocar o normativo em prática.

## 2.2.2 Brasil

Antes de mais nada, é importante caracterizar o contexto histórico da contabilidade pública brasileira para que a atual situação possa ser melhor percebida. Segundo Sasso (2017, p. 71), o nível de desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público no contexto do Brasil pode ser compreendido a partir dos diversos eventos que ocorreram concomitantemente à evolução da forma de gestão da sua administração pública. De acordo com Filippim, Rossetto, & Rossetto (2010, p. 737), são três principais abordagens e reformas desde o Brasil colônia até os dias atuais.

A primeira abordagem, que abrange o período de 1500 a 1930, é a patrimonialista<sup>16</sup>, pautada pelo centralismo e absolutismo, caracterizada por ações governamentais improvisadas, sem planejamento prévio. De acordo com Pereira (1998, p. 9), essa abordagem definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos e o Estado era entendido como propriedade do rei. “O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma”.

Ao final desse período, já em 1922, com o enfraquecimento do sistema patrimonialista e a expansão em que o país se encontrava, o então presidente da República aprovou o Código de Contabilidade Pública. O código determinava que todos os atos financeiros de ordem pública fossem registrados e também, designou que uma Direção Central de Contabilidade fosse a responsável por tais controles (Félix, 2013).

Na sequência, a segunda abordagem citada por Filippim et al. (2010, p.737) é a burocrática, de 1930 até ao início dos anos 1990, período em que foi proposta a primeira reforma administrativa inspirada pelo serviço público britânico. Nesse período teve início a padronização de processos e procedimentos, adotou-se a administração centralizada do Estado para tomada de decisões, o legalismo<sup>17</sup>, o foco em controles, a departamentalização, entre outros aspectos.

Na contínua busca em aperfeiçoar os procedimentos contabilísticos, em 1940 foi aprovado o Decreto-Lei nº 2.416, que instituiu a consolidação de normas contabilísticas entre estados e municípios, além de aprovar uma codificação de normas financeiras comum entre essas esferas de governo.

Vale destacar neste período, a promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que teve um papel muito importante na adequação da contabilidade pública brasileira e que, de acordo

---

<sup>16</sup> Vale salientar que a abordagem inicial patrimonialista no Brasil, teve influência da colonização portuguesa, da qual herdou paradigmas da administração pública norteados pelo poder absolutista e um aparelho estatal bem estruturado (Filippim et al., 2010).

<sup>17</sup> Obediência restrita as leis e estatutos (Filippim et al., 2010).

com Gomes (2016, p. 8), buscou alcançar maior controle do orçamento ao definir que as demonstrações apresentadas pelas entidades da administração pública tivessem como base a contabilidade orçamental. Esse dispositivo legal, ainda em vigor nos dias de hoje, trata das normas gerais de direito financeiro, com o intuito de nortear a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (DF) do Brasil (Gomes, 2016).

Foi a partir de 1964 que a contabilidade pública brasileira ganhou um enfoque orçamental, tornando o orçamento como principal ferramenta de controle dos atos governamentais, visto que, toda e qualquer ação envolvendo recursos do Estado, obrigatoriamente, deveria estar prevista no orçamento (Félix, 2013). Foi também neste período e segundo Feijó & Bugarim (2008, p.85), que por interpretação equivocada da Lei nº 4.320, a contabilidade do setor público adotou como regime contabilístico o regime misto, ou seja, regime de acréscimo para a despesa e regime de caixa para a receita. Quando, obedecendo aos princípios fundamentais da contabilidade, o adequado é a aplicação do regime de acréscimo na sua integralidade.

Se por um lado a aprovação desta lei foi de grande valia para o controle dos recursos públicos e, conseqüentemente da contabilidade governamental, por outro, tornou os processos e demandas superburocratizados, gerando ineficiência, lentidão e custos excessivos. Assim, na tentativa de amenizar o efeito burocrático, em 1967, a partir do Decreto-Lei nº 200<sup>18</sup>, foi criado o Sistema de Contabilidade Federal e as Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF) que em 1979 passaram a denominar-se Secretarias de Controle Interno, e atualmente tem em sua estrutura uma unidade denominada Secretaria de Contabilidade. As IGF tinham como função atuarem como órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, as quais promoveram mudanças nas atividades das entidades públicas e a descentralização do governo entre outros aspectos (Félix, 2013; Gomes, 2016).

Outro marco importante do período burocrático ocorreu em 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Este órgão assumiu as atribuições das Secretarias de Controle Interno entre outras funções e representou um passo fundamental para o fortalecimento das finanças públicas do país, consolidando a modernização institucional e a sistematização da gestão responsável dos recursos públicos (STN, 2019). Além disso, a STN passou a controlar o movimento financeiro da

---

<sup>18</sup> Este decreto tratou de uma reforma administrativa mais ampla, não apenas relacionada à contabilidade pública.

União e essa nova estrutura mudou o foco de controle e auditoria para ênfase nos aspectos financeiros do orçamento (Félix, 2013, p. 14).

No final deste período, em 1987, como ferramenta para o cumprimento das atribuições da STN, houve a implementação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), um sistema informático cujo objetivo era integrar os sistemas de programação financeira, execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo (STN, 2019).

A terceira e atual abordagem da administração pública que teve início nos anos 1990, a gerencial, é denominada Nova Gestão Pública (NGP), calcada no controle de gastos públicos, uso de informações administrativas, satisfação do interesse público, sendo o Estado entendido como agente para o desenvolvimento (Filippim et al., 2010).

Em 2000, visando a responsabilidade na gestão fiscal em que se pressupõe a ação planejada e transparente para o equilíbrio das contas públicas, foi publicada a Lei nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A publicação desta lei trouxe consigo a crescente necessidade e importância da transparência dos gastos públicos, para que os governos transmitissem maior segurança e confiança à população e investidores em relação às suas ações (Félix, 2013, p. 15).

Isto posto, é aparente que a partir da década de 90, com a NGP, a transparência dos gastos públicos, bem como, a sua gestão eficiente e planejada, a *accountability*, a ética e o compromisso com os cidadãos passaram a ser foco central da administração pública brasileira.

No entanto, e segundo Galera & Bolívar (2007), essa transposição para a NGP implica no surgimento de novas necessidades de informação para tomada de decisões, o que culmina na harmonização contabilística internacional no setor público. Assim, a adoção das IPSAS no setor público brasileiro é parte de um conjunto mais amplo de mudanças preconizadas pela NGP.

De acordo com Sasso (2017, p. 28), no Brasil, foi em 2004 que se iniciaram algumas ações com o intuito de abordar assuntos pertinentes ao processo de convergência com as IPSAS, como por exemplo, a edição da Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu um grupo de estudos com a finalidade de propor as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), mas foi somente a partir de 2008 que se observaram mudanças oriundas desse processo, após a edição da Portaria nº 184, de 25 de agosto, emitida pelo Ministério da Fazenda. Esta última, dispôs sobre diretrizes a serem observadas no setor público visando a convergência com as normas internacionais.

O referido grupo de estudos da Portaria nº 37, foi composto por membros do Conselho Federal de Contabilidade<sup>19</sup> (CFC), da STN e da Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda (SE-MF) (Diniz & Ferreira, 2015).

Ainda em 2008, o grupo de estudos elaborou um documento com orientações estratégicas para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), desdobradas em 3 diretrizes: 1 - promoção e desenvolvimento conceitual; 2 - convergência com as normas internacionais; 3 - fortalecimento institucional de contabilidade. Com base nessas orientações, em consonância com a Diretriz nº 1, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) foram editadas, com base em algumas IPSAS, objetivando principalmente a mudança de foco estritamente orçamental para o patrimonial e a contabilização pelo regime de acréscimo (Sasso, 2017). No ano seguinte, uma outra norma nacional relativamente a informações de custos no setor público foi editada.

Em 2009, foi publicada através da Portaria STN nº 751, a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que segundo a STN (2019), agregou todos os regramentos contabilísticos com vistas à consolidação das contas públicas em uma única publicação. O manual de implementação é obrigatório para todas as entidades públicas. Este manual está alinhado com as diretrizes das NBC TSP e das IPSAS e de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normalização por parte da STN e do CFC. A partir de então, ficou definido que o CFC seria o órgão responsável pela edição das NBC TSP enquanto a STN seria responsável pela edição do MCASP. Este manual é composto por cinco partes, conforme apresentado no *Quadro 5*, o qual elenca também os principais assuntos abordados em cada parte.

Até ao momento, o MCASP encontra-se na sua 8ª edição, publicada em novembro de 2018. A sua última atualização aconteceu em virtude de um novo conjunto de NBC TSP emitidas pelo CFC em outubro de 2018. Foram onze novas normas baseadas nas IPSAS, sendo cinco delas com vigência para 2019 e as demais com vigência para 2021. Destas onze novas normas, nove delas foram incorporadas na 8ª edição do MCASP (a correlação atualizada das NBC TSP com as IPSAS pode ser

---

<sup>19</sup> Organismo que, entre outras finalidades, orienta, normatiza e fiscaliza o exercício da profissão contábilística nos Estados e no Distrito Federal; decide, em última instância, os recursos de penalidade impostos pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contabilísticos, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.



consultada no Apêndice 1). O CFC (2019) prevê a aprovação de trinta e cinco normas até 2021, resultado da convergência de trinta e cinco IPSAS.

O quadro abaixo apresenta a atual estrutura do MCASP e assuntos abordados.

PARTE	TÍTULO	TÓPICOS ABORDADOS
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Princípios orçamentários</li> <li>• Receita orçamentária</li> <li>• Despesa orçamentária</li> <li>• Fonte/destinação de recursos</li> <li>• Registros Contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa</li> </ul>
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos das demonstrações contábeis</li> <li>• Mensuração de Ativos e Passivos</li> <li>• Estoques</li> <li>• Ativo Imobilizado</li> <li>• Ativo Intangível</li> <li>• Redução ao Valor Recuperável</li> <li>• Propriedade para investimento</li> <li>• Receita de Transações sem Contraprestação</li> <li>• Receita de Transações com Contraprestação</li> <li>• Custos de Empréstimos</li> <li>• Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes</li> <li>• Reflexo Patrimonial das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)</li> </ul>
III	Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)</li> <li>• Concessões de Serviços Públicos</li> <li>• Operações de Crédito</li> <li>• Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)</li> <li>• Dívida Ativa</li> <li>• Precatórios em Regime Especial</li> <li>• Consórcios Públicos</li> </ul>
IV	PCASP	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aspectos gerais do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)</li> <li>• Estrutura do PCASP</li> </ul>
V	DCASP	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanço Orçamentário (receitas e despesas)</li> <li>• Balanço Financeiro (demonstração de resultados)</li> <li>• Balanço Patrimonial</li> <li>• Demonstrações das Variações Patrimoniais</li> <li>• Demonstração dos Fluxos de Caixa</li> <li>• Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido</li> <li>• Notas Explicativas às DCASP</li> <li>• Consolidação das Demonstrações Contábeis</li> </ul>

QUADRO 5 - ATUAL ESTRUTURA DO MCASP E RESPECTIVAS ABORDAGENS  
 FONTE: ADAPTADO DE SASSO (2017).

Além de várias orientações, o conteúdo do MCASP abrange um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). De acordo com a STN (2019), a estrutura do PCASP possibilita a sua utilização por todos os entes da Federação, permitindo a elaboração das DCASP, bem como a geração da base de dados para a consolidação das contas públicas e o seu alcance compreende os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e

outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

Em 2013, através da Portaria STN nº 634, foram estabelecidas regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábilísticos aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, sob a mesma base conceitual, os quais foram unificados, em três instrumentos expedidos pela STN, sendo estes: o MCASP, Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) cuja função é auxiliar na aplicação e interpretação das normas, diretrizes e procedimentos, e Notas Técnicas emitidas para elucidar questões de ordem legal.

Esta portaria dividiu o processo de convergência em tópicos. Inicialmente dispôs que o PCASP e as DCASP deveriam ser adotados até ao término do exercício de 2014 por todos os entes da Federação e a seguir, normaliza os demais Procedimentos Contábilísticos:

*Patrimoniais (PCP)* que compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público;

*Orçamentários (PCO)* que dizem respeito ao registro da despesa e da receita sob o enfoque orçamentário no âmbito da Federação;

*Específicos (PCE)* que são os concernentes ao registro e evidenciação de fatos contábilísticos relacionados com situações que exigem tratamento diferenciado devido à sua complexidade ou às suas peculiaridades em decorrência da legislação;

*Informações de Custos*, as quais devem permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório.

Com vistas a atender à necessidade de dar continuidade ao processo de convergência e melhorar o controlo patrimonial, a STN editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) cujo objetivo foi estabelecer prazos-limite ligados às regras definidas pela Portaria STN nº 634. Este plano, substituiu medidas de implementações anteriores que não obtiveram sucesso e abordou os Procedimentos Contábilísticos Patrimoniais (PCP) a serem observados para a consolidação das contas públicas nacionais, sob a mesma base conceitual, onde são apresentadas ponderações acerca da descrição do procedimento, as fontes normativas e os passos necessários para a respectiva implementação de maneira simplificada (STN, 2019).

Na elaboração do PIPCP, foram consideradas a experiência nacional e internacional, o estabelecimento de uma lógica de gradualismo e a ampla participação dos agentes envolvidos. A participação destes agentes foi efetivada mediante reuniões, debates no âmbito dos grupos de estudos e a realização de consulta pública. Assim, busca-se a padronização dos procedimentos contábilísticos adotados na Federação, levando-se em conta os aspectos legais e o contexto de convergência com as normas contábilísticas internacionais, permitindo a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social (STN, 2019).

Os prazos diferem para os Municípios, os Estados e DF e a União, sendo que até a presente data os últimos limites estabelecidos encontram-se especificados no Anexo 1. Neste anexo são elencados os procedimentos e suas prioridades de implementação, os quais vão desde aplicação imediata (2015, ano de publicação do PIPCP) até 2024.

Diante do exposto, é possível verificar que, assim como Portugal, o sistema legal do Brasil também é baseado no modelo *code law*. A contabilidade tem a sua base no modelo europeu, a ênfase é dada ao orçamento e o regime de acréscimo não era aplicado na sua integralidade até ao início da implementação das IPSAS (Niyama, 2009).

Para melhor comparação, o quadro abaixo sumaria a evolução da contabilidade pública até a adoção das IPSAS nos países pesquisados, através dos principais eventos ocorridos até os dias atuais.

	PORTUGAL	BRASIL
Ano	Evento	
Até 1930	<b>Durante a Era Pombalina (1750-1777)</b>	<b>Abordagem Patrimonialista (1500-1930)</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Criação do Erário Régio;</li> <li>- Organização e funcionamento do Estado do Reino;</li> <li>- Implantação de controle contábilístico por partidas dobradas;</li> <li>- Centralismo e secretismo sobre as contas do Estado;</li> <li>- Criação da Junta do Comércio e Aula do Comércio;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Paradigmas da administração pública herdados da coroa portuguesa;</li> <li>- Absolutismo;</li> <li>- Ações governamentais sem planejamento;</li> <li>- Patrimônio público e privado eram confundidos;</li> <li>- Predomínio da corrupção;</li> <li>- Aprovação do Código de Contabilidade Pública pelo Decreto nº 4.536/1922.</li> </ul>
	<b>Pós Era Pombalina (1777-1930)</b>	

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Substituição do Erário Régio pelo Tesouro Público, de onde surge a Direção Geral de Contabilidade;</li> <li>- Retrocesso das práticas contabilísticas por partidas dobradas;</li> <li>- Surgimento do 1º Código Comercial português que logo foi substituído por um novo código, mais desenvolvido e baseado nos códigos italiano e espanhol.</li> <li>- Aprovação do Regulamento Geral da Contabilidade Pública;</li> </ul>	
	<b>Contabilidade Pública Tradicional</b>	<b>Abordagem Burocrática</b>
1930 a 1990	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instalação do Estado Novo;</li> <li>- Reformas no ensino técnico em contabilidade;</li> <li>- Reforma da contabilidade pública através do Decreto-Lei nº 18381;</li> <li>- Prevalece a ênfase apenas para o orçamento, onde os agentes públicos se preocupam apenas com o controle de receitas e despesas;</li> <li>- A unigrafia ainda é praticada;</li> <li>- Utiliza-se o regime de caixa modificado;</li> <li>- Queda do Estado Novo e início do regime democrático e multipartidário;</li> <li>- Início da modernização do setor público;</li> <li>- Entrada de Portugal na União Europeia e a necessidade de se adequar aos demais países do grupo;</li> <li>- Criação do primeiro programa oficial de contabilidade português;</li> <li>- Inventário geral do património do Estado;</li> <li>- Implementação da classificação econômica de receitas e despesas públicas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Consolidação das normas e aprovação da codificação das normas financeiras para os estados e municípios brasileiros;</li> <li>- Definição de normas orçamentárias e a contabilidade como base para elaboração das demonstrações apresentadas pelas entidades da administração pública, através da Lei 4.320, a qual desempenhou papel fundamental na adequação da contabilidade pública brasileira;</li> <li>- Organização da Administração Federal, originando as Secretarias de Contabilidade e definição de diretrizes para a Reforma Administrativa;</li> <li>- Criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no Ministério da Fazenda.</li> <li>- Implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).</li> </ul>
<b>A partir de 1990</b>	<b>Administração Pública Moderna</b>	<b>Nova Gestão Pública</b>
1992 a 2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Surgimento da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE);</li> <li>- Obrigatoriedade do uso da digrafia;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a qual impôs controle dos gastos dos recursos públicos bem como a transparência das ações governamentais;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Implementação de um novo sistema contabilístico, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) (idêntico ao das empresas privadas);</li> <li>- Com a finalidade de integração dos sistemas patrimonial, orçamental e analítico, é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP);</li> <li>- Aprovação dos planos setoriais destinados às autarquias locais, entidades educacionais, de saúde e Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instituição de grupos de estudos para estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);</li> <li>- Edição das 10 primeiras NBC TSP. Mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de acréscimo;</li> <li>- Publicação da 1ª edição do PCASP e MCASP, seguido da emissão da décima primeira norma que trata das informações de custos no setor público;</li> </ul>
2012 a 2014	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Extinção da Comissão de Normalização Contabilística para Administrações Públicas (CNCAP) e a sua integração a CNC (comissão até então responsável pela normalização do setor privado);</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Publicação das IPSAS traduzidas para o português;</li> <li>- Foi definido o ano de 2014 como prazo para implementação obrigatória do PCASP por todos os entes da federação;</li> </ul>
2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP);</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Devido ao insucesso dos prazos anteriores para os aspectos patrimoniais, foi aprovado o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP);</li> </ul>
2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Previsão de início de implementação do SNC-AP em entidades piloto, conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 85/2016, o qual foi posteriormente prorrogado para 2018;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Início da divulgação das informações com base no novo padrão contabilístico, de acordo com os prazos-limite do Anexo 1;</li> </ul>
2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Início do novo prazo de implementação do SNC-AP com obrigatoriedade ampliada para todas as entidades públicas;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Edição de mais onze NBC TSP;</li> <li>- Publicação da 8ª edição do MCASP – complementação do conteúdo explicativo quando necessário e atualização de aspectos do plano de contas relativos ao RPPS.</li> </ul>
2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Início da divulgação das Informações com base no SNC-AP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Previsão de edição de outras quatro NBC TSP e projeção de completar a adequação de todas as IPSAS até 2021.</li> </ul>

QUADRO 6 - RESUMO COMPARATIVO DA EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA ATÉ AS IPSAS

## 2.3 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.3.1 Breve abordagem à Nova Sociologia Institucional

A teoria institucional tem sido cada vez mais utilizada em pesquisas acadêmicas recentes para interpretar reformas na área de gestão e contabilidade pública (Soeiro & Wanderley, 2019).

O fato desta teoria apresentar explicações para os processos pelos quais as estruturas (incluindo regras, normas e rotinas) se estabelecerem como diretrizes autorizadas para o comportamento social das organizações, é uma das razões para sua popularidade (Scapens, 2006). Esta teoria está sobretudo associada à difusão e divulgação de modelos organizacionais e em entender as organizações dentro dos mais amplos sistemas culturais e sociais. Desta forma, a teoria institucional assume que as organizações respondem a pressões do seu ambiente institucional e adotam estruturas e práticas que tem alto valor social como respostas para mudanças externas em relação a expectativa e regras formais (DiMaggio e Powell, 2005; Oliver, 1991)

Na literatura têm sido desenvolvidas diversas perspectivas da teoria institucional, fundamentalmente, três delas são: a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE), a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* – NIE) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) também chamada Institucionalismo Organizacional (Major & Vieira, 2009) que é a usada nesta dissertação.

A NIS entende que as práticas contabilísticas não são criadas e introduzidas apenas por uma lógica racional e inculcadas unicamente por uma orientação econômica, mas também imergem de sistemas simbólicos, processos de legitimação, relações de poder, hábitos e rotinas e outros aspetos de natureza cultural e social (Greenwood et al., 2008; DiMaggio & Powell, 2005).

Para Burns & Scapens (2000), o Institucionalismo Organizacional considera que, para assegurar a sua sobrevivência, a organização precisa se conformar às normas sociais de comportamento aceitável, além de atingir níveis de eficiência produtiva. Esta teoria enfatiza os aspectos cognitivos, culturais e normativos nas organizações.

Podemos conectar a necessidade de “se conformar às normas sociais de comportamento aceitável” acima citado, com o que defendem Meyer e Rowan (1991) e Scott (2001). Para os autores, as organizações só poderão sobreviver e ser bem-sucedidas se acatarem o meio organizacional em que estão inseridas, nomeadamente as práticas, estruturas e sistemas que sejam aceites como legítimas. Essas práticas e estruturas entendidas como válidas e adequadas representam

'instituições' e são para a *MS*, constituídas de estruturas cognitivas, normativas e regulatórias. Elas conferem estabilidade e significado ao comportamento social e que, se adotadas pelas organizações, as tornam socialmente legítimas. Se as organizações pretendem adquirir legitimidade no meio em que operam, necessitam de adotar posições, políticas, programas e procedimentos que são entendidos como apropriados, racionais e corretos (Nascimento, Rodrigues, & Megliorini, 2010).

No âmbito deste estudo será utilizada a abordagem da NIS, ou o Institucionalismo Organizacional principalmente o conceito de isomorfismo. Assim, no próximo tópico analisa-se o isomorfismo institucional no contexto da adoção de um novo conjunto de normas contabilísticas nas organizações do setor público.

#### 2.3.1.1 A institucionalização do processo de convergência com as IPSAS

DiMaggio & Powell (2005, p. 75-77) defendem o isomorfismo como um processo que força uma instituição a se assemelhar a outras dentro de um mesmo campo organizacional. Sustentam ainda, que as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas por poder político e legitimação institucional, por adequação social, assim como por adequação econômica. O conceito de isomorfismo institucional constitui uma ferramenta útil para se compreender a política e o cerimonial que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna.

Dessa forma, no contexto deste estudo, o processo de homogeneização de normas internacionais de contabilidade na área pública pode ser designado como uma institucionalização e, segundo DiMaggio & Powell (2005, p. 75-83), o conceito que melhor capta um processo de homogeneização é o isomorfismo institucional.

Conforme argumentam os mesmos autores, o isomorfismo pode dividir-se em três mecanismos: coercitivo, que deriva de influências políticas e da busca por legitimidade; mimético, que resulta das respostas padronizadas à incerteza; e normativo, associado à profissionalização. Apesar de haver diferenciação entre eles, empiricamente podem se mesclar, dificultando as distinções.

O isomorfismo coercitivo é caracterizado pela imposição de regras ou atos legais que obrigam as organizações a adotar o mesmo tipo de mudanças nas estruturas e processos. Segundo Paula (2006, p. 67), ocorre quando as organizações são submetidas a pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida. Essas pressões podem acontecer entre

várias organizações, como também podem advir de uma organização para a outra, de várias para uma ou de uma para várias. Gomes et al. (2015, p. 272) referem, por exemplo, a nível internacional, a (possível) decisão da União Europeia de ordenar aos estados membros a adoção das IPSAS, ou as pressões das instituições financeiras internacionais e financiadores de empréstimos (como FMI e Banco Mundial) no mesmo sentido, como podendo ser classificadas como pressões coercitivas. A nível nacional, os interesses políticos numa reforma internacional podem levar para uma imposição coercitiva pelos governantes nacionais e reguladores.

O mecanismo normativo, de acordo com Paula (2006, p. 68), precede do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional para autenticar as atividades desenvolvidas pela profissão. Normas e regras recomendadas por profissionais contabilistas e auditores podem ser importantes forças normativas para apoiar a adoção das IPSAS. Alguns exemplos importantes são a influência da IFAC e do IPSASB no mundo todo, das entidades normalizadoras nacionais e das associações profissionais nacionais.

Já o mecanismo mimético, ocorre quando uma organização imita práticas de outra, para enfrentar incertezas ambientais resultantes de padrões de resposta às incertezas, correspondendo a um processo de reprodução ou imitação de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral (Paula, 2006, p. 67).

A combinação destes três mecanismos de isomorfismo pode ser determinante nas escolhas contabilísticas, principalmente em organizações ou países que operam sob forte pressão externa (Gomes et al., 2015). O quadro a seguir facilita a comparação e compreensão dos três mecanismos isomórficos de acordo com DiMaggio e Powell (2005).

Tipo de Isomorfismo	Características
<b>Coercitivo</b>	Decorrente do poder e da dependência entre organizações do mesmo campo e do estabelecimento de regras, práticas, estruturas e procedimentos cuja adoção é obrigatória.
<b>Normativo</b>	Decorrente da profissionalização no campo organizacional, que leva as organizações profissionais com conhecimentos e percepções semelhantes quanto a modelos, práticas, procedimentos e estruturas.
<b>Mimético</b>	Decorrente do sucesso e do prestígio de algumas organizações no campo organizacional, o que as torna mais legítimas e, conseqüentemente, imitadas pelas outras, que almejam alcançar os mesmos resultados diante das incertezas existentes.

QUADRO 7 - MECANISMOS ISOMÓRFICOS E SUAS CARACTERÍSTICAS  
 FONTE: JUNIOR, SANTOS, OLIVEIRA, & SILVA (2016, P. 5)



Dessa forma, com a aplicação da teoria institucional, verificamos como atuam os atores num processo de institucionalização, nomeadamente neste estudo, na institucionalização da convergência com as IPSAS pelas instituições públicas de ensino superior dos dois países. O que se busca compreender, é através da percepção dos profissionais de contabilidade, que tipo de isomorfismo foi por eles percebido no processo de mudança.

### 2.3.2 Percepção dos profissionais envolvidos na convergência com as IPSAS

De acordo com o exposto até aqui, é possível perceber sob uma perspectiva analítica institucional, que uma mudança nos padrões contabilísticos não trata exclusivamente de alterações de ordem técnica, e sim, da mobilização de vários recursos organizacionais de natureza institucional. Assim, o impacto na rotina dos atores envolvidos no processo de mudança e o seu convencimento sobre a relevância e necessidade das novas informações geradas são fatores relevantes.

Isso é reforçado por Dibella (2007, p. 236), que defende que as percepções sobre a mudança dos participantes são mais cruciais para a implementação de mudanças bem-sucedidas do que a natureza da mudança em si. Sem o envolvimento voluntário ou ativo dos participantes, as iniciativas de mudança não são bem-sucedidas ou podem levar a consequências não intencionais ou contraproducentes. A gestão das percepções dos participantes é um elemento fundamental da gestão da mudança em si.

É plausível que a implementação de mudanças traga problemas e resistência pelos profissionais envolvidos, devido a estes estarem inseridos em diversos contextos de cultura, nível de conhecimento e estruturas no uso contabilístico (Monteiro & Leitão, 2019).

De acordo com Boscov & Carvalho (2017, p.5), o processo de normalização internacional provoca mudanças no processo de tomada de decisão, estruturas de poder, mudanças na postura profissional, políticas organizacionais de capacitação e treinamento, cargos e salários, além de afetar a imagem e postura do profissional contabilista. Ainda segundo os autores, é percepção generalizada que a adoção das novas normas contabilísticas traz impactos em toda a organização. Além disso, segundo Lima & Lima (2019, p. 196), a influência realizada pelos atores nas instituições num processo de mudança é um tema normalmente não encontrado na literatura.

Assim, para analisar a percepção dos profissionais envolvidos no processo de convergência com as IPSAS, juntamente com o isomorfismo institucional, foi utilizado o modelo teórico proposto por Fontes et al. (2016), de percepção dos *stakeholders* perante um novo sistema de relato financeiro.

Este modelo tem por objetivo auxiliar a revelar questões subjacentes que são prováveis de impedir que as normas contabilísticas nacionais atinjam total convergência com normas internacionais de relato financeiro (Fontes et al., 2016, p. 301).

O modelo teórico proposto, é baseado numa abordagem “*theory borrowing*”, que segundo os autores, trata-se de importar teorias ou conceitos que explicam um fenómeno num campo de pesquisa específico para fora da sua disciplina de atuação, ou seja, esta abordagem toma por empréstimo teorias e conceitos de determinadas disciplinas, afim de explicar um fenómeno diferente. As teorias e conceitos ‘emprestados’ para o desenvolvimento do modelo, dividem-se em cinco áreas da literatura: mudança, psicologia, contabilidade de gestão, gestão de sistemas de informação e a Teoria Institucional. Quatro tipos de percepção sobre a mudança foram categorizados: fatores individuais, fatores técnicos, fatores situacionais e fatores do próprio processo de mudança (Fontes et al., 2016).

No que se refere aos **fatores individuais**, os autores sustentam que a idade, nível de educação, experiência profissional, nível de comprometimento com valores contabilísticos tradicionais, nível de disposição para mudança, impacto pessoal do novo sistema no seu trabalho e na satisfação de necessidades individuais, a capacidade em implementar a mudança e a relação dos preparadores com os grupos de interesse na adoção da mudança, influenciam a percepção sobre a mudança.

Em relação aos **fatores técnicos**, os autores argumentam que quando se reconhecem as limitações técnicas de regras institucionalizadas, e há a abertura para a mudança, a complexidade percebida dos novos padrões contabilísticos e os custos envolvidos na adoção do novo sistema são fatores que contribuem para a percepção da mudança pelos preparadores da informação financeira.

Quanto aos **fatores situacionais**, segundo os autores, a percepção está relacionada com a compatibilidade dos novos padrões contabilísticos com a cultura contabilística nacional e a adequação percebida dos padrões baseados nas novas normas para o contexto nacional.

Já em relação aos **fatores do processo de mudança**, são abrangidos a percepção sobre: a justiça do processo de mudança, a qualidade na comunicação da mudança, a confiança no comité que definiu os novos padrões contabilísticos, o prazo definido para conclusão da reforma e a legitimidade legal da reforma.

O quadro a seguir resume os fatores que atuam na percepção dos preparadores da informação contábilística, numa mudança de relato financeiro, segundo o modelo teórico proposto. A numeração dos itens é correspondente aos números das proposições/hipóteses estabelecidos pelos autores.

Fatores Individuais	1.1 Idade
	1.2 Escolaridade
	1.3 Experiência profissional
	1.4 Comprometimento com valores tradicionais
	1.5 Disposição para a mudança
	1.6 Impacto pessoal da mudança
	1.8 Capacidade de implementação da mudança
	1.9 Relação com os grupos de interesse
Fatores técnicos	2.2 Complexidade de implementação
	2.3 Custos imputados no processo de mudança
Fatores situacionais	3.2 Compatibilidade com a cultura contábilística existente
	3.4 Adequação para o contexto nacional
Fatores do processo de mudança	4.1 Justiça do processo
	4.2 Comunicação
	4.3 Confiança nos agentes de mudança
	4.4 Prazos definidos para a mudança
	4.5 Legitimidade social

QUADRO 8 - RELAÇÃO DOS FATORES DO MODELO TEÓRICO DE PERCEPÇÃO DE *STAKEHOLDERS* EM UMA MUDANÇA DE RELATO FINANCEIRO  
 FONTE: ADAPTADO DE FONTES ET AL. (2016, P. 311)

### 2.3.3 Aplicação do enquadramento teórico aos objetivos do estudo

Apresentados os pilares teóricos, os quais servem de base para esta pesquisa, vale esclarecer como estes serão aplicados aos objetivos do estudo de forma empírica.

No que concerne ao modelo teórico de percepção para mudança, serão utilizados os fatores individuais, técnicos, situacionais e do processo de mudança, acima citados, para entender a percepção dos preparadores da informação financeira em relação ao processo de convergência com as IPSAS na abrangência das instituições nos dois cenários nacionais.

Consideram-se os preparadores da informação financeira, para fins deste estudo, contábilistas e demais profissionais atuantes na área da contabilidade envolvidos no processo de convergência com as normas internacionais.

No contexto da Teoria Institucional, os conceitos de legitimidade e isomorfismo subjacentes ao processo de institucionalização das práticas contabilísticas são os mais pertinentes neste estudo. Estes também têm sido os principais conceitos utilizados pelos pesquisadores contemporâneos da contabilidade (Brito, 2017, p. 88 e 89).

Ademais, o presente estudo comparativo é justificado por as instituições selecionadas estarem inseridas em diferentes contextos organizacionais e decorrente disso recebem diferentes influências no processo de mudança. Assim, o objetivo secundário é a verificação de qual ou quais mecanismos isomórficos exercem influência em cada uma das entidades pesquisadas pela ótica dos profissionais preparadores da informação. E por fim, espera-se realizar uma comparação entre os resultados obtidos entre os dois países.

### 3 CONTEXTO SOCIOECONÔMICO DAS ENTIDADES E DOS PROFISSIONAIS EM ESTUDO

#### 3.1 IES PÚBLICAS PORTUGUESAS E OS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

Portugal atua num sistema de governo semipresidencialista<sup>20</sup> cujo setor público é composto pela Administração Pública e pelo Setor Público Empresarial. A Administração Pública subdivide-se em Administração Pública Central (direta e indireta), Administração Pública Regional (Regiões Autônomas), Administração Pública Local (Autarquias) e Segurança Social. O Setor Público Empresarial é composto pelas empresas públicas, entidades públicas empresariais, empresas municipais e por sociedades anônimas com capital público total ou parcial (Ribeiro, 2015).

Relativamente às IES públicas portuguesas, em 1988, foi publicado o Estatuto da Autonomia das Universidades, que instituiu de forma definitiva a autonomia destas entidades, tanto ao nível estatutário, administrativo, financeiro e disciplinar, como também ao nível científico e pedagógico (Lourenço, 2017). Um normativo similar foi publicado em 1990, especificamente para as instituições de modelo politécnico.

Em 2007 a publicação do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), integrado num conjunto alargado de diplomas legais específicos para o ensino superior, trouxe uma regulamentação e uma estrutura interna de governação comuns para universidades e politécnicos, além de atender ao pedido do Conselho Nacional de Educação (CNE) para unificar e simplificar a legislação que os regulamentava até então (Lourenço, 2017).

Atualmente, o sistema de ensino superior em Portugal é um sistema binário, abrange universidades e institutos politécnicos, os quais possuem estruturas de organização e dimensão diversificadas e de diferentes naturezas jurídicas, numa componente pública, que integra as instituições pertencentes ao Estado (incluindo a Universidade Aberta e as instituições de ensino militares e policiais) e eventuais fundações por ele instituídas; e numa componente privada, composta pelas instituições pertencentes a entidades privadas e cooperativas. A vertente universitária privilegia a oferta de formações científicas sólidas, mais voltadas para o ensino e a investigação, enquanto a vertente politécnica visa formações com foco técnico profissionalizante (Fonseca & Encarnação, 2012; Bilau, 2009).

---

<sup>20</sup> Sistema de governo em que o presidente partilha o poder executivo com um primeiro-ministro e um gabinete, sendo os dois últimos responsáveis perante a legislatura de um Estado.

Embora o RJIES tenha introduzido, em seu artigo 9º, a possibilidade de alteração da natureza jurídica das IES para o modelo de fundação pública com regime de direito privado, segundo Lourenço (2017, p. 168), até o momento poucas universidades e politécnicos aderiram efetivamente à mudança e poucas sinalizaram a vontade de a implementar. Devido à falta de consenso entre as vantagens e desvantagens desse regime, o aumento da adesão tem sido progressivo, porém resistente.

No que diz respeito às IES públicas portuguesas sob tutela do Ministério da Educação e Ciência (MEC) (excluem-se aqui as instituições militares e policiais), atualmente compreendem um conjunto de 14 universidades e 20 institutos e escolas politécnicos distribuídos pelas sete regiões do território português, conforme detalhado no Apêndice 4. De acordo com Fonseca & Encarnação (2012, p. 31), o ensino superior público, representava quase 3/4 dos ciclos de estudos, oferecia 2/3 do total de vagas, e concentrava 77% dos estudantes inscritos no ano 2010/2011, em relação ao subsistema privado.

Devido à sua autonomia, as IES públicas podem adotar livremente o modelo de organização institucional e de gestão que considerem mais adequados, tendo em vista a concretização da sua missão e o contexto em que se inserem (Bilau, 2009). Dessa forma, e de acordo com Lourenço, (2017, p. 176), existe uma elevada diversidade de organogramas da estrutura interna das instituições, relativamente às relações hierárquicas que se estabelecem entre os órgãos.

No que concerne à gestão administrativa das referidas IES, com base em consulta aos organogramas de várias instituições, percebeu-se que esta pode ser subordinada ao Conselho de Gestão ou à Presidência/Reitoria de cada entidade, dependendo da sua organização funcional e relação hierárquica. A gestão administrativa pode subdividir-se em vários serviços, dentre os quais, e subjacente ao contexto deste estudo, os Serviços Económico-Financeiros os quais abrangem o departamento de contabilidade.

### 3.1.1 Preparadores da informação contabilística

Conforme já citado no item 2.1.2, os preparadores da informação contabilística correspondem aos gestores, aos funcionários alocados aos setores que se relacionam e/ou dependem do setor de contabilidade, além dos próprios funcionários do setor de contabilidade.

Em Portugal, a figura do contabilista público não existia no antigo normativo POCP, e por conta disso não havia obrigatoriedade legal de os profissionais atuantes no departamento de

contabilidade das instituições públicas terem formação na área e serem certificados pela OCC. Embora esta questão tenha sido prevista no SNC-AP, no artigo 8º do DL nº 192/2015, ainda não foi regulamentado pelo governo. Tal artigo afirma que "a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública é assegurada pelo contabilista público".

O mesmo diploma reitera ainda que a função de contabilista público será assumida pelo "dirigente intermédio responsável pela contabilidade", ou, na sua ausência, "pelo trabalhador selecionado de entre os trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica em contabilidade pública".

Sendo assim, os preparadores da informação contabilística nas IES públicas portuguesas são aqueles que atuam como responsáveis pelo departamento de contabilidade, finanças ou áreas afins (com ou sem formação na área de contabilidade), além dos funcionários alocados a esses setores que desenvolvem atividades e procedimentos que resultam nas informações contabilísticas e financeiras disponibilizadas para a gestão institucional.

### 3.2 IES PÚBLICAS BRASILEIRAS E OS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO

O Brasil está estruturado como uma Federação, integrado por diferentes entidades políticas: o Governo Central (União), 26 estados, o Distrito Federal (DF) e atualmente 5.570 municípios (IBGE, 2018). São três os poderes da União que operam no contexto federativo do Brasil, o Poder Executivo, onde impera o Presidente da República, governadores a nível estadual e prefeitos a nível municipal; o Poder Legislativo, onde exercem função senadores, deputados e vereadores; e o Poder Judiciário cujo poder é exercido por magistrados nas diversas instâncias da Justiça (BRASIL, 1988).

A administração pública brasileira é guiada pelo, já citado, Decreto-Lei nº 200 de 1967, o qual surgiu para estabelecer diretrizes de uma reforma administrativa. Assim, passou a ser designada em termos de administração direta (centralizada) que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa e é composta pelos órgãos internos do Estado e de administração indireta (descentralizada) que compreende entidades de personalidade jurídica própria, organizadas em quatro categorias: Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas (Oliveira, 2013).

Após a CF de 1988, uma reforma significativa ocorreu no ensino público brasileiro através da aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) nº 9.394/96. O ensino

superior, abordado entre os artigos 43 a 57 desta lei, teve completa reestruturação em termos de avaliação e autonomia. Além disso, no mesmo período houve a promulgação de outros instrumentos legais que explicitaram a formulação geral da estrutura e da política de educação superior no país, dentre estes cabe destacar o Decreto nº 2.207/1997, que estabeleceu distinções entre IES públicas e privadas, e nº 3.860/2001, que revogou o decreto anterior, reordenando as competências do Ministério da Educação (MEC), do Conselho Nacional de Educação (CNE) e do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais (INEP) (Moreira, Moreira, & Soares, 2018).

O MEC é o organismo do poder público federal responsável pela área da educação, tendo como atribuições formular e avaliar a política nacional de educação em todos os níveis, zelar pela qualidade do ensino superior e pelo cumprimento das leis que o regem. O CNE possui atribuições normativas, deliberativas e de assessoramento deste ministério e o INEP é uma autarquia federal vinculada ao MEC cujo objetivo é promover estudos, pesquisas e avaliações periódicas sobre o sistema educacional brasileiro, para subsidiar a formulação e implementação de políticas públicas para a área educacional. Este organismo realiza levantamentos estatísticos e avaliações em todos os níveis e modalidades de ensino (MEC, 2019).

De acordo com Moreira, Moreira, & Palmeira (2009), as IES são sistemas sociais que têm como propósito oferecer o ensino de terceiro grau, a pesquisa e a extensão. Podem apresentar-se sob a forma de instituições isoladas, cuja função é o ensino, ou como universidades (Moreira et al., 2009).

Com base no Censo da Educação Superior do Brasil referente ao ano de 2018 divulgado pelo INEP, as IES públicas, sejam universidades, centros universitários, faculdades ou institutos de educação nas esferas federal, estadual e municipal, representam 11,8% do total no país. Sendo que a predominância é das IES privadas que totalizam 2.238 entidades e correspondem a 88,2%.

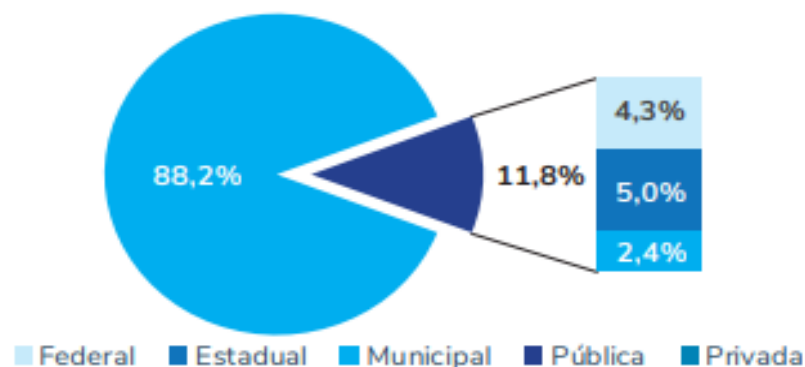


FIGURA 3 - PERCENTUAL DE IES POR CATEGORIA ADMINISTRATIVA  
FONTE: CENSO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR – INEP (2018)



Ainda de acordo com o Censo, das 299 IES públicas brasileiras, 128 são estaduais, 110 são federais e 61 são municipais. Das IES federais 57,3% correspondem às universidades, 36,4% aos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IF) e Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefet); 1,8% às faculdades e 4,5% são centros universitários. São as instituições federais que abarcam o maior número de matrículas de graduação na categoria pública, em 2017 foram 65% do total conforme observado na tabela a seguir.

	Federal		Estadual		Municipal		Total
<b>Universidade</b>	1.120.804	65%	563.636	33%	35.670	2%	<b>1.720.110</b>
<b>Centro Universitário</b>	-	0%	1.076	6%	17.636	94%	<b>18.712</b>
<b>Faculdade</b>	3.362	3%	77.153	62%	43.834	35%	<b>124.349</b>
<b>IF e Cefet</b>	182.185	100%	-	0%	-	0%	<b>182.185</b>
<b>Total</b>	<b>1.306.351</b>	<b>64%</b>	<b>641.865</b>	<b>31%</b>	<b>97.140</b>	<b>5%</b>	<b>2.045.356</b>

TABELA 1 - NÚMERO DE MATRÍCULAS DE GRADUAÇÃO POR CATEGORIA ADMINISTRATIVA EM 2017  
 FONTE: CENSO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR 2017 – INEP

Embora a representatividade das instituições privadas seja amplamente maior, são as IES públicas as responsáveis por cerca de 95% da produção científica nacional, sendo que deste total, 60% são oriundas da esfera federal (Cross, Thomson, & Sinclair, 2017; Vieira & Vieira, 2004).

No Brasil, no que concerne às universidades públicas federais, estas são consideradas entidades da administração indireta, constituídas sob a forma de autarquias ou fundações públicas e estão sujeitas a supervisão ou tutela exercida pelo MEC (Zielinski & Costaldello, 2014).

Além das universidades, em 2008 foi instituída a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (RFEPT), que dentre outras instituições, criou os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IF). Com o intuito de alargar a ligação com a conjuntura do mercado de trabalho exigida nesta época, esta rede passou a ofertar, dentre outros níveis e modalidades, cursos de educação superior (tecnólogos, licenciaturas, bacharelado e engenharia), cursos de pós-graduação *lato e stricto sensu*, além da realização de atividades de pesquisa e extensão (Moreira et al., 2018).

Assim como as universidades, os IF também são considerados entidades da administração indireta, e o que os difere das universidades é a especialidade na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, além de serem constituídos somente sob a forma de autarquias.

No que diz respeito à forma de constituição destas instituições, vale ressaltar que autarquias correspondem a entidades administrativas criadas por lei específica, a qual lhes confere personalidade jurídica de direito público, com organização advinda de regulamento ou estatuto expedido por decreto. Possuem patrimônio próprio, constituído a partir da transferência de bens móveis e imóveis originários das entidades estatais que as criaram (por meio de lei).

Já as fundações públicas, apesar de a CF indicar que somente as autarquias devam ser criadas por lei e as demais entidades autorizadas (art.37, inciso XIX, da CR/88), é aceite pela doutrina e jurisprudência, em grande medida, que as fundações públicas também podem ser instituídas por lei, momento em que se dará a aquisição da personalidade jurídica de direito público, com as vestes de natureza autárquica (Zielinski & Costaldello, 2014). Diante disso, e segundo os mesmos autores, as IES federais brasileiras, independentemente se autarquias ou fundações públicas, por serem instituídas e mantidas pelo poder público, seriam, em tese, dotadas de personalidade jurídica de direito público (Zielinski & Costaldello, 2014).

As universidades federais e os IF compõem a maior parte das IES públicas a nível federal do Brasil. Atualmente somam 68 universidades e 38 IF espalhados pelas cinco regiões do país (relação das entidades no Apêndice 4), organizados com estrutura em vários *campi* com proposta orçamentária anual identificada para cada campus e reitoria.

No contexto da estrutura organizacional do ensino superior brasileiro, as IES públicas, encontram-se alocadas à administração indireta (descentralizada) e estão vinculadas ao mesmo ministério, MEC, obedecendo a princípios de indissociabilidade entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão e gozam de autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e patrimonial, conforme o artigo 207 da CF de 1988. Elas são regidas pela legislação federal do Ensino Superior, pelos seus estatutos (aprovado pelo Conselho Universitário e publicado em Portaria Ministerial), pelos Regimentos Gerais e por Resoluções emanadas dos seus Conselhos Superiores.

### 3.2.1 Preparadores da informação contábilística

No Brasil, o profissional contábilista da área pública, ou mais comumente chamado contador público, está presente nas organizações governamentais e de acordo com a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, em seu artigo 76º, para atuarem neste cargo os profissionais devem atender

a algumas exigências. Inicialmente devem possuir o título de Bacharelado<sup>21</sup> em Ciências Contábeis em instituição de ensino superior reconhecida pelo MEC, passar por aprovação em Exame de Suficiência (aplicado pelo CFC) e então, adquirir o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da sua jurisdição.

De acordo com Kiekow et al. (2018, p. 6), além de atuar como contabilista público, esses profissionais também podem desenvolver atividades como auditoria e controle interno, podem gerenciar finanças de órgãos públicos nas esferas federal, estadual e municipal, bem como exercer atividades de assessoria e planejamento. Os mesmos autores destacam ainda que o contabilista passou a ser figura importante e essencial, de auxílio a governantes depois da publicação da LRF, em 2000.

Sendo assim, diferente do cenário público português, o profissional contabilista no Brasil é requerido para atuar nos organismos públicos em qualquer esfera de governo. Além dos contabilistas, podem compor o quadro de servidores do departamento de contabilidade/financeiro dos organismos públicos, outros servidores que não possuem carreira na área de contabilidade, porém, somente o profissional que atua no cargo de contabilista público é que possui competência para conferir e assinar os relatórios e demonstrações preparados pelo departamento de contabilidade.

No que concerne às IES públicas brasileiras, quando estas possuem administração descentralizada, onde cada unidade orgânica possui o seu quadro administrativo, é habitual que cada uma possua ao menos um profissional contador. Em entidades de administração centralizada, a atuação dos contadores ocorre junto com a administração central da instituição, normalmente nas reitorias.

Assim, no contexto desta pesquisa, são considerados como preparadores da informação contabilística/financeira, os profissionais contabilistas que atuam nas IES públicas do Brasil e que estiveram presentes na convergência para as IPSAS desde o início do processo.

---

<sup>21</sup> No Brasil, trata-se de um grau acadêmico conferido no nível de graduação na maioria das áreas do conhecimento humano, dentre elas, nas Ciências Contábeis (Wikipédia, 2019).

## 4 METODOLOGIA

### 4.1 PERSPECTIVAS METODOLÓGICAS

Neste estudo foi utilizado o termo percepção com o sentido de entendimento ou compreensão do respondente em relação ao processo de adoção das novas práticas. Foram analisados os fatores que podem dificultar o processo de convergência das práticas contábilísticas nacionais às internacionais, segundo a percepção dos profissionais preparadores da informação. O estudo utiliza o paradigma qualitativo como forma de obtenção de conhecimento acerca das percepções dos profissionais de contabilidade em relação à mudança de normas locais para normas internacionais.

Numa perspectiva qualitativa, o método de pesquisa visa investigar ideias, descobrir significados nas ações individuais e nas interações sociais a partir da perspectiva dos atores intervenientes no processo. Já do ponto de vista metodológico, a pesquisa qualitativa baseia-se num modelo indutivo, em que o investigador pretende desvendar a intenção ou o propósito da ação, estudando-a na sua própria posição significativa, para tentar entender a situação sem impor expectativas prévias ao fenómeno estudado (Coutinho, 2013).

A pesquisa qualitativa é mais indicada nos casos de investigação da percepção, uma vez que ela se presta a situações nas quais a evidência qualitativa substitui a simples informação estatística relacionada a épocas passadas, para capturar dados psicológicos e para descobrir e entender a complexidade e a interação de elementos relacionados com o objeto de estudo (Borges, 2012).

A metodologia aplicada deriva de uma perspectiva filosófica interpretativa, que segundo Saccol (2009, p. 265) “assume que o que se tem como resultado de uma investigação não são os fatos em si (uma realidade objetiva), mas a interpretação do pesquisador sobre as interpretações dos indivíduos que participam em um determinado fenómeno”. Nesta perspectiva o processo de investigação deve ser flexível, aberto à visão dos atores pesquisados e sensível ao contexto em que a pesquisa será realizada.

O propósito da pesquisa é exploratório pois busca explorar a problemática no intuito de descobrir ou compreender algo novo. A estratégia será o estudo dos casos do Brasil e Portugal combinado com uma coleta de dados primários, através de entrevista, a qual foi baseada no modelo

teórico de Fontes et al. (2016) de percepção de *stakeholders* para um novo sistema de relato financeiro e na abordagem sociológica atual da teoria institucional (ambos detalhados no item 2.3).

A recolha de dados deu-se através de entrevistas, e segundo Coutinho (2013, p.141), é uma das técnicas de recolha de dados que permite uma interação entre o entrevistado e o investigador, o que possibilita a obtenção de informações mais esclarecedoras e podem ser interessantes ao gerar informação nova que implique na reconceituação dos tópicos abordados.

A mesma autora, defende que as entrevistas podem ser desenvolvidas de três formas, sendo elas: as não estruturadas ou abertas onde as perguntas feitas pelo investigador surgem do contexto imediato, no curso natural dos acontecimentos; as estruturadas que se assemelham a questionários e são constituídas por um conjunto de respostas fixas e pré-determinadas, o qual não dá margem para desvios ou complemento das respostas e; as semiestruturadas, modelo aconselhável para pesquisas que utilizam o paradigma interpretativo e que consiste em combinar perguntas abertas e fechadas. Assim, o entrevistado tem a possibilidade de dissertar sobre o tema exposto, o que traz uma flexibilidade para aprofundar ou confirmar as informações apresentadas (Rodrigues, 2015, p.34).

Diante destas considerações, e no intuito de permitir certa liberdade aos intervenientes no decorrer da entrevista para expor seus pontos de vista, utilizou-se para este estudo o modelo semiestruturado. Foram elaborados dois guiões de entrevista, um direcionado para o processo de convergência concernente à realidade das entidades brasileiras e outro com enfoque no cenário contabilístico português, ambos constantes no Apêndice 2.

As perguntas foram divididas em quatro partes, sendo que as três primeiras, além de captar o perfil do entrevistado na Parte I, coincidem com a categorização proposta pelo modelo teórico de Fontes et al. (2016) (fatores individuais, técnicos, situacionais e do processo de mudança). A última parte aborda questões relativas ao isomorfismo institucional (teoria institucional).

## 4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

### 4.2.1 Coleta de dados

Previamente à realização das entrevistas, foram contactados, via e-mail ou telefone, profissionais de contabilidade de entidades públicas de ensino superior do Brasil e Portugal,

explanando o tema e objetivos da pesquisa seguido de pedido para participação na mesma. Após aceite, autorizada a participação e decididas as datas disponíveis para a coleta de dados, iniciaram-se as entrevistas.

Como o intuito do estudo é envolver profissionais preparadores de informação contabilística na área pública, as entrevistas foram aplicadas a profissionais contabilistas e diretores de departamento administrativo/financeiro que estão envolvidos no processo de implementação das normas contabilísticas nas instituições selecionadas do Brasil e Portugal no período de julho a outubro de 2019.

Para os profissionais de contabilidade portugueses, as entrevistas foram realizadas pessoalmente na sede de cada instituição, de acordo com a disponibilidade dos entrevistados, utilizando como ferramenta o aplicativo de gravação de voz, *Voice Memo* do telefone móvel, além de anotações em papel. Para os profissionais do Brasil, as entrevistas foram realizadas *online* via aplicativos *Skype* e *Whastapp* e complementadas por e-mail quando necessário.

As entrevistas foram gravadas, transcritas através do *software* Microsoft Word e posteriormente encaminhadas por e-mail a cada participante para sua análise e aprovação. De acordo com Coutinho (2013, p.142), as entrevistas transcritas bem como as anotações feitas no decorrer e após a realização das entrevistas devem ser confirmadas pelos entrevistados como forma de garantir a correção das informações coletadas.

#### 4.2.2 Análise de dados

Pelo seu caráter indutivo, a pesquisa empírica na investigação qualitativa, leva a que as diferentes fases de desenvolvimento da investigação se constituam como elementos de um contínuo que liga o problema aos dados (Coutinho, 2013). Assim, a análise de dados seguiu o método de análise de conteúdo proposto por Bardin (2011) e que consiste nas seguintes fases:

**Pré-análise**, identificada como a fase de organização, envolve um primeiro contato com os documentos que serão submetidos à análise, a escolha deles e a preparação formal do material (Câmara, 2013).

Em relação às transcrições, buscou-se atender a regras básicas referidas por Câmara (2013), como a não omissão do conteúdo da gravação, o alinhamento dos dados com o tema da pesquisa, a utilização de técnicas iguais e colhidos por indivíduos semelhantes e a pertinência ao conteúdo e objetivo da pesquisa

A seguir, passou-se para a **exploração do material**, que consiste na fase em que o investigador organiza os dados brutos e os transforma de acordo com a teoria abordada no estudo. Aqui, efetuou-se a categorização dos dados, procedimento que objetiva captar a informação relevante dos dados a codificar e recolher informação útil para descrever e compreender o fenômeno que se estuda (Coutinho, 2013; Câmara, 2013).

A categorização surge das questões de partida e segundo Câmara 2013), as categorias podem ser criadas e definidas a partir da teoria ou após a coleta de dados. Neste estudo, optou-se pela categorização baseada no enquadramento teórico, com auxílio do *software* Microsoft Excel, cuja planilha foi subdividida nos quatro fatores do modelo teórico de Fontes et al. (2016), além de outra categoria relativa ao isomorfismo institucional (*Quadro 7 e Quadro 8*).

Concluídas as etapas anteriores, procedeu-se ao **tratamento dos resultados (inferência e interpretação)**. Nesta etapa, e de acordo com Coutinho (2013), o pesquisador procura tornar os resultados significativos e válidos.

Durante a interpretação dos dados, é preciso voltar atentamente aos marcos teóricos, pertinentes à investigação, pois eles dão o embasamento e as perspectivas significativas para o estudo. A relação entre os dados obtidos e a fundamentação teórica, é que dará sentido à interpretação. Interpretações serão sempre no sentido de buscar o que se esconde sob a aparente realidade, o que significa verdadeiramente o discurso enunciado (Câmara, 2013).

Para tanto, foram desenvolvidas sùmulas das principais ideias dos profissionais frente às questões. Buscou-se aqui, resumir cada resposta dada pelos entrevistados de maneira a extrair a opinião clara e o mais possível objetiva sobre o tópicu abordado. Foram redigidas duas tabelas, uma para cada cenário nacional, as quais contemplam os fatores abordados no modelo teórico proposto e as informações filtradas de cada entrevista para cada fator.

Inicialmente buscou-se analisar todos os fatores a partir do item 1.4. Aqui as respostas dos entrevistados foram classificadas em favoráveis, medianas ou desfavoráveis (conforme a legenda da figura a seguir) em relação à hipótese proposta na questão.

Legenda		
Favorável	Mediana	Desfavorável

FIGURA 4 - CLASSIFICAÇÃO DAS PERCEPÇÕES

Após esta classificação, foi analisado o grau de compromisso de cada profissional com o processo de implementação das IPSAS mediante o número de respostas favoráveis. A percepção foi

considerada favorável quando o número de respostas favoráveis igualou ou superou 80% do total das 15 respostas, a percepção foi considerada mediana quando o número de respostas favoráveis ficou entre 50% e 79% e a percepção foi considerada desfavorável quando o número de respostas favoráveis foi igual ou menor que 49% do total de respostas (Apêndice 3).

Com a obtenção desses resultados foi possível então analisar todos os fatores propostos pelo modelo teórico. Buscou-se saber se os aspectos em causa influenciaram ou não na percepção dos entrevistados, e quando pertinente, se influenciou de forma positiva ou negativa.

Em seguida, procedeu-se à análise dos resultados confrontando-os com o modelo teórico e pormenorizando as conclusões de cada grupo de fatores por cenário nacional.

Para além dos fatores de percepção, nas mesmas planilhas foram incluídos os dados coletados a respeito da opinião dos profissionais sobre o mecanismo isomórfico percebido no processo de convergência para as normas internacionais, dos quais o resultado geral, ou seja, com maior ocorrência das respostas dos profissionais, foi também apresentado na mesma tabela.

#### 4.3 CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES E ENTREVISTADOS AFETOS AO ESTUDO DE CASO

O perfil das IES públicas afetas ao estudo, corresponde às características elencadas nos itens 3.1 e 3.2, para Portugal e Brasil respectivamente. Em relação aos entrevistados, conforme já citado no enquadramento teórico, o foco são os preparadores de informação contabilística, sendo que tais profissionais podem ser contabilistas e demais profissionais atuantes na área de contabilidade que estejam envolvidos no processo de convergência com as normas internacionais.

Vale salientar que a distinção do contexto socioeconômico dos países pesquisados e consequentemente da organização administrativa das IES públicas e dos profissionais preparadores da informação contabilística (item 3), é a razão pela qual se justifica a diferenciação na seleção dos entrevistados entre um cenário nacional e outro.

As entidades portuguesas selecionadas, no total de 4, correspondem a Universidades e Institutos Politécnicos de perfil público, os profissionais selecionados são dirigentes/responsáveis pelo setor administrativo e financeiro destas instituições e que tiveram participação ativa na transição do sistema POC-Educação para o SNC-AP desde o início do processo.

Para o cenário brasileiro, as 6 entidades selecionadas representam Universidades Federais e Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, enquanto os profissionais correspondem a



contabilistas que atuam no setor de contabilidade destas instituições, envolvidos desde o início do processo de implementação do MCASP, ou seja, 2014.

Vale salientar que, diferente do Brasil, as IES públicas portuguesas não possuíam obrigatoriedade legal no período de realização da pesquisa, de dispor em seu quadro de funcionários profissionais contabilistas certificados pela OCC para a preparação das informações financeiras até antes da publicação do SNC-AP (esclarecido no item 3.1.1). Razão pela qual, os entrevistados portugueses não possuem, necessariamente, formação específica na área de contabilidade.

A tabela a seguir apresenta a relação de entrevistas realizadas nos dois cenários nacionais.

#### Portugal

Entrevistado	Cargo	Tipo de instituição pública e região de localização	Data da entrevista	Tempo e meia da entrevista
A	Responsável pela Divisão Financeira e Administrativa	Instituto Politécnico/ Região Norte	10/07/2019	55 minutos – presencial
B	Direção de Serviços Administrativos e Financeiros	Instituto Politécnico/ Região Norte	16/09/2019	28 minutos – presencial
C	Direção Financeira	Instituto Politécnico/ Área Metropolitana de Lisboa	20/09/2019	1 hora e 9 minutos – presencial
D	Direção de Gestão Financeira	Universidade/ Região Centro	09/10/2019	26 minutos – presencial

#### Brasil

Entrevistado	Cargo	Tipo de instituição pública e região de localização	Data da entrevista	Tempo e meio da entrevista
E	Contador	IF/ Região Sul	02/09/2019	42 minutos – <i>online</i>
F	Contador	IF/ Região Norte	22/08/2019	38 minutos – <i>online</i>
G	Contador	Universidade Federal/ Região Sul	05/08/2019	37 minutos – <i>online</i>
H	Contador	IF/ Região Norte	25/07/2019	25 minutos – <i>online</i>

I	Contador	IF/ Região Nordeste	11/09/2019	35 minutos – <i>online</i>
J	Contador	IF/ Região Sudeste	02/08/2019	34 minutos – <i>online</i>

TABELA 2 - RELAÇÃO DE ENTREVISTADOS

As entidades, bem como os seus profissionais, optaram por não serem identificados no estudo e por isso estão identificados com as letras de A a D para Portugal e de E a J para o Brasil.

#### 4.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A delimitação populacional para aplicação da entrevista neste estudo, foi resultado inerente à disponibilidade e cooperação dos profissionais em participar da pesquisa. Buscou-se envolver profissionais de várias regiões dos dois países, a fim de captar dados diversificados e não limitar a apenas uma localidade. Vale salientar aqui que o fato do número de entrevistados portugueses ser menor que os do Brasil justifica-se pela ampla diferença na dimensão populacional entre um país e outro. De qualquer forma, as entrevistas realizadas saturaram o campo de análise, o que significa que entrevistas adicionais não pareciam trazer contributos adicionais.

## 5. ESTUDO SOBRE A PERCEÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE FRENTE À IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS

Conforme mencionado nas definições metodológicas deste estudo, duas tabelas (Apêndice 3) foram desenvolvidas com base nas transcrições das entrevistas para as averiguações a seguir.

### 5.1 AVERIGUAÇÃO DA PERCEÇÃO DOS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO – PORTUGAL

Através do método de análise dos dados (item 4.2.2) e as tabelas, foi possível verificar que, de um modo geral, no cenário português as percepções dos profissionais entrevistados foram as seguintes:

Entrevistado	Idade Nível de Escolaridade Experiência profissional	Número de respostas favoráveis	Percentual de compromisso com o processo de mudança (Nº de respostas favoráveis/15(total de respostas))	Percepção resultante
A	42 anos Licenciatura 9 anos	13	87%	Favorável
B	43 anos Mestrado 17 anos	12	80%	Favorável
C	44 anos Mestrado 17 anos	9	60%	Mediana
D	40 anos Licenciatura 18 anos	9	60%	Mediana

TABELA 3 - RESULTADO DA PERCEÇÃO DOS ENTREVISTADOS PORTUGUESES

Os fatores que influenciaram esses resultados serão verificados a seguir de acordo com o que propõe o modelo teórico de Fontes et al.(2016).

Embora a representatividade de gênero não seja uma das variáveis em causa, vale citar que 100% dos entrevistados portugueses são do gênero feminino.

### 5.1.1 Fatores individuais

No que se refere aos **fatores individuais**, Fontes et al.(2016) argumentam que os aspectos humanos afetam o sucesso dos esforços de mudança, e por essa razão, defendem que as características pessoais abaixo especificadas, podem explicar a forma como os indivíduos percebem e se comportam na adoção de um novo sistema de relato financeiro.

#### **Idade**

**Proposição 1.1** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui conforme a sua idade.*

Os entrevistados A e B que obtiveram resultado geral favorável de percepção para o processo de mudança, possuem idade de 42 e 43 anos. Já os respondentes C e D, cuja percepção sobre o valor do processo de mudança foi mediana, possuem idade de 44 e 40 anos, respectivamente. Dessa forma, neste estudo, os resultados não validaram a proposição 1.1 pois a idade dos profissionais não foi um fator influenciador nas suas percepções. A idade dos entrevistados é similar, o que significa que também não provoca diferenciação.

#### **Escolaridade**

**Proposição 1.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro aumenta conforme o seu nível de escolaridade*

Dos dois entrevistados que demonstraram percepção positiva, A possui nível de escolaridade em licenciatura enquanto B possui mestrado. Os entrevistados C e D, que apresentaram percepção mediana, possuem nível de escolaridade de mestrado e licenciatura, respectivamente. Como no item anterior, este fator não afetou a percepção e não foi passível de validação neste estudo.

#### **Experiência profissional**

**Proposição 1.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua experiência profissional*

Segundo Fontes et al. (2016), alguns estudos relatam uma associação positiva entre o nível de experiência e a percepção para um novo sistema de relato financeiro, já outros, apontam para uma relação negativa.

Dentre os respondentes que demonstraram percepção favorável ao processo de mudança, A possui 9 anos de experiência profissional e B possui 17 anos. Já os entrevistados C e D, cuja percepção é mediana, possuem 17 e 18 anos de experiência na área pública. Diante deste resultado, e levando em conta a proposição 1.3, o que se conclui é que o maior tempo de experiência profissional conduziu a uma percepção menos favorável do processo de mudança, ou seja, a relação entre o tempo de experiência profissional e a percepção sobre o valor do novo sistema contabilístico foi negativa.

### **Comprometimento com os valores tradicionais**

**Proposição 1.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com o seu nível de comprometimento com os valores tradicionais*

Fontes et al. (2016) defendem que há uma relação negativa entre o compromisso dos indivíduos com o sistema atual (tradicional) de contabilidade e o processo de mudança. Quanto mais comprometidos com os valores tradicionais menor é a aceitação do novo sistema.

Todos os entrevistados consideraram que o SNC-AP trará uma nova contabilidade mais relevante que a praticada anteriormente, e entre os benefícios mais citados estão o aperfeiçoamento das informações para auxiliar os gestores, relatos mais completos e modernização das informações. Assim, a proposição 1.4 não pode ser confirmada por completo visto que os entrevistados cuja percepção foi menos favorável não demonstraram compromisso com os valores tradicionais.

### **Disposição para mudança**

**Proposição 1.5** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua disposição para a mudança*

O modelo teórico alude que o sucesso de uma iniciativa de mudança está intrínseco às predisposições psicológicas dos indivíduos que sofrem a mudança e assim, traços de personalidade como otimismo, altruísmo, tolerância em relação à ambiguidade, resiliência psicológica entre outros, podem afetar a sua percepção para um novo sistema de relato financeiro.

Todos os profissionais sinalizaram motivação para a mudança. Isto pode ser constatado levando em conta os seguintes trechos das entrevistas: “eu gosto sempre de ter novos desafios [...] a aplicabilidade do SNC-AP, para mim, foi um desafio interessante” e “é uma área que me interessa e que eu gosto de atuar”. Além disso, todos concordam que o novo normativo trará relatos financeiros mais apropriados, ou seja, mostram-se otimistas e dispostos a atuar no processo. Este fator não teve

influência na percepção dos entrevistados C e D cuja percepção foi mediana e, portanto, a proposição 1.5 não pode ser confirmada.

### **Impacto pessoal da mudança**

**Proposição 1.6** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com o impacto pessoal do novo sistema no seu trabalho e na satisfação das suas necessidades individuais*

Nesta proposição espera-se que indivíduos que acreditem que recompensas estão associadas à uma implementação bem-sucedida da mudança, provavelmente serão apoiadores de tal processo. São utilizados dois argumentos: **o impacto que a mudança trará ao trabalho do indivíduo e a satisfação das necessidades de informação individuais** dos mesmos.

Todos os entrevistados afirmaram que houve impacto nas suas funções de trabalho, sendo que o mais citado foi o aumento de trabalho devido aos novos procedimentos e sistemas. Dois dos entrevistados (B e C) mostram satisfação em participar do processo de mudança, alegando que a finalização do processo é uma questão de realização pessoal e um desafio interessante, respectivamente. O entrevistado A alega impacto no grupo de trabalho e não a nível pessoal, mas não demonstrou descontentamento em relação a isso, enquanto o entrevistado D não demonstrou satisfação e citou um esforço pós laboral para atender às novas exigências. Por esta análise, de modo geral, conclui-se que a proposição 1.6 pode ser confirmada parcialmente. Para aqueles que se mostraram impactados positivamente e satisfeitos individualmente com a mudança, a percepção foi favorável.

### **Capacidade de implementação da mudança**

**Proposição 1.8** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua capacidade de implementar a mudança*

O modelo teórico apoia a visão de que a capacidade dos indivíduos em adotar (ou lidar com) um novo sistema influencia suas opiniões sobre o tema.

Todos os entrevistados sentem-se capazes de aderir aos novos modelos e práticas contabilísticas impostas pelo processo de convergência, bem como alegam ter recebido formação ou treinamentos sobre o novo normativo, contudo, o respondente C julga que a formação recebida não foi suficiente e a que teve, não abordou particularidades das IES.

Assim, esta proposição foi validada parcialmente já que C não se encontra totalmente apta, queixando-se de informação insuficiente e a sua percepção é mediana.

### **Relação com os grupos de interesse**

**Proposição 1.9** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro depende do apoio dos diferentes grupos de interesse contabilísticos*

De acordo com o modelo teórico é provável que o apoio dos profissionais para o processo de mudança ocorra quando houver o suporte dos grupos de interesse (líderes da mudança e outros colegas) aos quais eles pertencem. Dois grupos de interesse foram abordados na entrevista, o grupo de trabalho a nível da instituição ao qual o entrevistado pertence e o grupo de trabalho relativo às entidades que coordenam o processo de mudança, a nível governamental.

O entrevistado A mostrou-se satisfeito com o apoio tanto dos superiores a nível de governo quanto com o envolvimento dos colegas de instituição. O entrevistado B da mesma forma, exceto pelo fato de considerar ter tido dificuldades no esclarecimento de dúvidas junto à CNC, e, portanto, foi menos positivo neste aspecto. Já os entrevistados C e D consideram terem tido apoio a nível institucional, mas não em relação aos líderes da mudança e apoio governamental. Isto posto, é possível confirmar a proposição 1.9, pois os profissionais mais favoráveis ao processo de mudança (A e B), sentiram-se mais apoiados pelos grupos de interesse, ao contrário dos entrevistados C e D cuja percepção geral foi menos favorável.

**Conclusão dos fatores individuais:** com base no exposto acima e o resultado da análise da planilha de dados, dentre os fatores individuais que afetam negativamente a percepção dos profissionais para o processo de implementação das IPSAS, a relação com os grupos de interesse é o que mais se destaca. O que se observa nos entrevistados com percepções apenas medianas é um descontentamento, e a percepção da falta de apoio de entidades governamentais que encabeçaram a reforma contabilística.

#### 5.1.2 Fatores técnicos

Em relação aos **fatores técnicos**, os quais reconhecem as limitações técnicas de regras institucionalizadas e promovem abertura para a mudança, Fontes et al.(2016) relacionam: a complexidade percebida dos novos padrões contabilísticos e os custos envolvidos na adoção do novo sistema como fatores que contribuem para a percepção da mudança pelos preparadores da

informação financeira e, conseqüentemente, a resistência à mudança. Nestes fatores as proposições apresentadas são as seguintes:

### **Complexidade de implementação e custos imputados no processo de mudança**

**Proposição 2.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui com a complexidade sentida sobre o novo normativo*

**Proposição 2.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui com a noção dos custos imputados na adoção do novo normativo*

Em suma, o que se propõe neste item é que quanto mais complexo o novo normativo é percebido pelo indivíduo, menos positiva é a sua percepção de valor para o novo sistema, da mesma forma, quanto mais custos forem imputados ao processo e mais elevados estes são considerados pelo indivíduo, menor a percepção de valor atribuído ao novo sistema de relato financeiro.

Os respondentes A e B concordam que o manual que norteia o processo de convergência é mais robusto, ou mais desenvolvido e amplo que a regulamentação contábilística anterior. No entanto, os entrevistados C e D consideram que o novo normativo é um pouco mais complexo que o adotado até então.

Quanto à noção dos custos, todos demonstraram ter ciência dos valores imputados ao processo, sendo que somente os respondentes, C e D, consideram estes custos elevados.

**Conclusão dos fatores técnicos:** em análise geral, é possível verificar que a complexidade do novo normativo percebido pelos profissionais influencia de forma negativa as suas percepções do processo de mudança. Isto é evidenciado ao constatar que os entrevistados cuja percepção é favorável (A e B), não consideram o novo normativo mais complexo, enquanto que para aqueles cuja percepção é mediana (C e D), as novas normas são consideradas um pouco mais complexas que as anteriores. O mesmo pode ser constatado em relação aos custos imputados no processo. Dessa forma, as proposições 2.2 e 2.3 são confirmadas neste estudo.

#### 5.1.3 Fatores situacionais

Quanto aos **fatores situacionais**, segundo Fontes et al. (2016), a percepção está relacionada com a compatibilidade dos novos padrões contábilísticos com a cultura contábilística nacional e a adequação percebida dos padrões baseados nas novas normas para o contexto nacional. Quanto



maior for a compatibilidade percebida dos novos padrões com a cultura contabilística e com o contexto organizacional, mais positivamente o processo de mudança é percebido pelos preparadores da informação.

### **Compatibilidade com a cultura contabilística existente e adequação para o contexto nacional**

**Proposição 3.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada positivamente com a percepção de compatibilidade das novas normas com a cultura contabilística nacional*

**Proposição 3.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está associada com a percepção da adequação dos padrões baseados nas novas normas com o contexto organizacional nacional*

Todos os respondentes concordam que o SNC-AP é compatível com a cultura contabilística portuguesa. Para complementar, os profissionais também consideram o novo normativo compatível e adequado às IES públicas portuguesas. O que se observa aqui é que as proposições não podem ser confirmadas. Pois inclusive os profissionais que tiveram resultado menos favorável de percepção para o processo de mudança, consideram que há compatibilidade dos novos padrões contabilísticos com o contexto organizacional nacional e a cultura contabilística, ou seja, visualizam esses fatores positivamente.

**Conclusão dos fatores situacionais:** todos os profissionais possuem percepção positiva sobre o processo de mudança em relação aos fatores situacionais. Conforme já citado, os entrevistados abordaram os vários benefícios oriundos das IPSAS que contribuirão para aperfeiçoar o cenário da administração e da contabilidade pública em Portugal. Foram mencionados: a melhoria das práticas contabilísticas, o estabelecimento integral do regime de acréscimo, ênfase na contabilidade de gestão e na consolidação das contas públicas. E, portanto, os fatores situacionais não influenciaram negativamente na percepção dos entrevistados.

#### 5.1.4 Fatores do processo de mudança

Em relação aos **fatores do processo de mudança** em si, são abrangidos: a percepção sobre a justiça do processo de mudança, a qualidade na comunicação da mudança, a confiança na equipe nacional de definição dos novos padrões contabilísticos, o prazo definido para conclusão da reforma

e a legitimação legal da reforma (Fontes et al., 2016). Para tanto, foram desenvolvidas as seguintes proposições:

### **Justiça do processo de mudança**

**Proposição 4.1** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a justiça percebida no processo de mudança*

O respondente A considera que o processo foi feito de maneira correta, que houve tempo hábil para preparação e adaptação, já que as alterações vêm sendo publicadas desde 2015. Para os entrevistados B, C e D não foi correto integralmente. Falta de apoio técnico, a necessidade de uma implementação mais faseada ou gradual e um processo de mudança melhor e mais facilitado foram as contestações dos profissionais a respeito deste fator.

### **Comunicação**

**Proposição 4.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a qualidade percebida na comunicação da mudança*

Os profissionais A e D consideram que houve boa comunicação/transmissão da necessidade de mudança dos seus superiores dentro da organização e também a nível governamental. O respondente B percebe este fator de forma mediana pois considera que a nível governamental não foi bem transmitido, apenas a nível institucional. Já para C, a mudança não foi bem transmitida em nenhum nível, o que demonstra sua percepção negativa neste quesito.

### **Confiança nos agentes de mudança**

**Proposição 4.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a confiança percebida na equipe nacional de definição do SNC-AP*

Por unanimidade a percepção dos entrevistados foi positiva neste tópico. Todos consideram a equipe nacional de definição das normas padrões contabilísticos, nomeadamente os integrantes da CNC, competentes, credíveis, com boas referências e domínio para conduzir a reforma em Portugal, com uma observação do respondente C de que falta conhecimento prático dos membros para um melhor resultado e apoio aos profissionais que implementam a reforma nas instituições. Conjuntamente, a percepção foi positiva neste aspecto.

### **Prazos definidos para a mudança**

**Proposição 4.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a definição de um prazo adequado definido para reforma*

Os entrevistados A e C consideram o prazo estabelecido para a reforma adequado e suficiente. B acredita que o prazo não foi totalmente adequado, foi reduzido e o respondente D considera que o prazo não foi adequado, ou seja, para os dois últimos não houve satisfação neste fator.

### **Legitimidade legal**

**Proposição 4.5** *A percepção de indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a visão de legitimidade legal da reforma contabilística*

Os respondentes A e C acreditam que não houve apoio político para a reforma, já B e D visualizam que houve apoio político e um deles cita que a criação de unidades e comissões por parte do governo para a implementação da mudança são indícios de apoio político. Apesar disso, a opinião de que Portugal tinha mesmo de fazer esta reforma foi unânime entre os profissionais, ou seja, existe uma visão generalizada de legitimidade para a reforma contabilística.

**Conclusão dos fatores do processo de mudança:** dentre todos os fatores, os aspectos relacionados com o processo de mudança em si foram os que mais influenciaram negativamente a percepção dos profissionais preparadores da informação sobre o valor do novo sistema contabilístico. Neste conjunto de fatores, as respostas desfavoráveis situam-se em dois aspectos principais: comunicação do processo de mudança e os prazos definidos, principalmente pelos entrevistados C e D. Além disso, com exceção da confiança nos profissionais que conduzem o processo de convergência, todos os demais fatores estão abaixo das expectativas por todos os profissionais. De maneira geral, é possível confirmar as proposições 4.1, 4.2, 4.3 e 4.5 definidas pelos autores, visto que quase sempre os respondentes cuja percepção é mediana (C e D), foram os que tiveram relação negativa com a maioria dos fatores.

### **5.1.5 Isomorfismo institucional**

*Que tipo de mecanismo isomórfico foi percebido pelos profissionais envolvidos no processo de convergência para as IPSAS?*

Isomorfismo Coercitivo – Os entrevistados A, B e C consideram que houve pressão de organismos governamentais e internacionais, como a União Europeia, para que a reforma contabilística fosse

implementada em Portugal. O entrevistado D alega não ter conhecimento sobre este assunto para opinar.

Isomorfismo Normativo – nenhum dos entrevistados possui a percepção de pressão por parte de associações profissionais para a reforma contabilística em Portugal, ou seja, de acordo com eles não houve isomorfismo normativo.

Isomorfismo Mimético – nenhum dos entrevistados considera que sua instituição tenha se baseado em outra do mesmo campo organizacional para a implementação da reforma e, portanto, segundo a opinião dos profissionais, não ocorreu isomorfismo mimético.

Assim, de acordo com a maioria dos respondentes, prevalece a percepção de que o processo de convergência das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade em Portugal ocorreu por meio de mecanismo coercitivo, ou seja, foi decorrente do poder e da dependência entre organizações do mesmo campo e do estabelecimento de regras, práticas, estruturas e procedimentos cuja adoção é obrigatória.

## 5.2 AVERIGUAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS PREPARADORES DA INFORMAÇÃO – BRASIL

No cenário brasileiro, utilizando a mesma técnica de análise de dados citada anteriormente, os resultados foram os apresentados na tabela abaixo:

Entrevistado	Idade Nível de Escolaridade Experiência profissional	Número de respostas favoráveis	Percentual de compromisso com o processo de mudança (N° de respostas favoráveis/15(total de respostas))	Percepção resultante
E	39 anos Mestrado 9 anos	11	73%	Mediana
F	37 anos Pós-graduação 9 anos	8	53%	Mediana
G	57 anos Mestrado 35 anos	13	87%	Favorável
H	39 anos Pós-graduação 5 anos	12	80%	Favorável

I	38 anos Mestrado 11 anos	12	80%	Favorável
J	34 anos Mestrado 9 anos	11	73%	Mediana

TABELA 4 - RESULTADO DA PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS BRASILEIROS

Em relação a representatividade de gênero no cenário brasileiro, 33% são homens (dois respondentes) e 67% são mulheres (quatro respondentes).

### 5.2.1 Fatores individuais

#### Idade

**Proposição 1.1** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui conforme a sua idade.*

Em análise geral dos fatores individuais, os respondentes G, H e I, que possuem percepção favorável ao processo de mudança nas entidades brasileiras, têm idade de 57, 39 e 38 anos. Os entrevistados cuja percepção foi mediana (E, F, I e J), possuem idade de 39, 37 e 34 anos, respectivamente. Levando em conta a proposição 1.1, esta não foi confirmada visto que os profissionais com mais idade são os que possuem percepção mais favorável ao processo de mudança. Dessa forma, neste estudo, a percepção positiva sobre o valor do novo sistema contabilístico aumentou conforme a idade.

#### Escolaridade

**Proposição 1.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro aumenta conforme o seu nível de escolaridade*

Dos profissionais cuja percepção geral é positiva, G e I possuem mestrado e H é pós-graduado. Os demais profissionais, cuja percepção é mediana, possuem aleatoriamente os mesmos níveis de escolaridade. Sendo assim, a proposição 1.2 não pode ser confirmada neste estudo e não atua como fator influenciador nas percepções dos profissionais.

#### Experiência profissional

**Proposição 1.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua experiência profissional*

Os respondentes com percepção favorável, possuem como tempo de experiência profissional, 35 anos para G, 5 anos para H e 11 anos para I. Para os demais, cuja percepção resultante foi mediana o tempo de experiência profissional é de 9 anos. Neste estudo, a proposição 1.3 não pode ser confirmada em virtude da significativa variação do tempo de experiência dos profissionais com percepção favorável, ou seja, este não é um fator que tenha influência significativa sobre a percepção dos profissionais.

### **Comprometimento com os valores tradicionais**

**Proposição 1.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com o seu nível de comprometimento com os valores tradicionais*

Neste fator, a opinião dos entrevistados foi unânime. Todos consideram a nova contabilidade mais relevante que a praticada anteriormente, e entre os benefícios mais citados estão a inclusão de novas informações, sendo estas mais gerenciais e a mudança do foco contábilístico orçamental para o patrimonial. O que não demonstra comprometimento de nenhum dos profissionais com os valores tradicionais. No entanto, em relação a proposição 1.4, esta não pode ser confirmada, pois não se trata de um dos fatores que tenha afetado negativamente a percepção dos respondentes.

### **Disposição para mudança**

**Proposição 1.5** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua disposição para a mudança*

**Resultado:** todos os entrevistados sinalizaram motivação para a mudança, exceto o entrevistado H que manifestou desmotivação, não pela reforma, mas pela falta de interesse da gestão da sua instituição sobre a importância do processo. Sobre a reforma trazer relatórios contábilísticos/financeiros mais apropriados que os praticados anteriormente, todos concordaram positivamente.

Embora o respondente H tenha sinalizado desmotivação, a sua percepção geral foi favorável. Em razão disso e considerando que a opinião de todos os demais foi positiva neste fator, a proposição 1.5 não é passível de validação neste estudo, pois não foi um dos fatores que influenciou negativamente a percepção geral dos profissionais.

### **Impacto pessoal da mudança**

**Proposição 1.6** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com o impacto pessoal do novo sistema no seu trabalho e na satisfação das suas necessidades individuais*

Neste fator todos os entrevistados afirmam ter havido impacto pessoal e nas suas funções de trabalho, contudo, não de maneira que demonstrassem descontentamento. Os profissionais citaram de forma positiva a necessidade de adaptação aos novos procedimentos, a mudança para um perfil profissional mais crítico e a busca por conhecimento como pontos mais impactados. Com base nas respostas é possível perceber a satisfação e otimismo dos profissionais neste fator, e diante da proposição 1.6 não podemos validá-la, pois não interferiu de forma negativa com os resultados medianos dos profissionais entrevistados.

### **Capacidade de implementação da mudança**

**Proposição 1.8** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a sua capacidade de implementar a mudança*

Cinco dos entrevistados se julgam capazes de aderir às novas exigências oriundas do processo de mudança e apenas o entrevistado F (percepção mediana) reiterou ser parcialmente capaz pela falta de capacitação e treinamentos voltados especificamente para as novas normas contabilísticas. Todos os profissionais confirmam ter recebido capacitação e treinamento, embora alguns julguem que isto tenha ocorrido somente no início do processo ou que foi insuficiente. De acordo com a hipótese 1.8, a percepção favorável está relacionada com a sensação de capacidade do profissional para implementar a mudança, e só o entrevistado F que tem percepção apenas mediana considerou não estar preparado para implementar a mudança. Assim, a percepção menos positiva está relacionada com a falta de preparação, contudo a proposição não pode ser confirmada, pois a opinião de apenas um entrevistado não representa a maioria.

### **Relação com os grupos de interesse**

Da mesma forma como na averiguação de Portugal, dois grupos de interesse foram abordados na entrevista, o grupo de trabalho a nível da instituição (gestores e demais colegas) a qual o entrevistado pertence e o grupo de trabalho relativo às entidades que coordenam o processo de mudança, a nível governamental.

**Proposição 1.9** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro depende do apoio dos diferentes grupos de interesse contabilísticos*

Neste fator, no que concerne ao apoio a nível institucional, ou seja, dos colegas do grupo de trabalho, todos os profissionais consideram ter havido consenso sobre a importância da reforma, no entanto os entrevistados E, H e I demonstraram descontentamento quanto ao apoio dos gestores e um deles cita que a gestão foi apoiadora apenas no início do processo de convergência. Em relação ao apoio dos líderes da mudança (nível governamental) os mesmos entrevistados julgam ter havido pouco ou nenhum apoio.

Tendo em vista o resultado geral deste item, observa-se uma percepção menos favorável dos profissionais devido à ausência de apoio dos grupos de interesse, percebida por alguns dos respondentes, o que confirma a proposição 1.9.

**Conclusão dos fatores individuais:** numa análise conjunta de todos os entrevistados, observa-se que a relação com os grupos de interesse é o aspecto que mais interfere negativamente nas percepções. A ausência de apoio dos grupos de interesse, seja a nível institucional ou governamental, é o que mais desaponta os profissionais brasileiros no processo de convergência às normas internacionais, dentro dos fatores individuais.

#### 5.2.2 Fatores técnicos

##### **Complexidade da implementação e custos imputados no processo de mudança**

**Proposição 2.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui com a complexidade sentida sobre o novo normativo*

**Proposição 2.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro diminui com a noção dos custos imputados na adoção do novo normativo*

Em relação ao manual que norteia a reforma contabilística nas entidades públicas do Brasil, o MCASP, todos os profissionais concordam que é mais completo ou extenso que o antigo normativo, ou seja, mais desenvolvido. Já em relação à sua complexidade, os entrevistados G e J o consideram mais complexo que o normativo anterior e o entrevistado I julga um pouco mais complexo. Os demais respondentes concordam que o MCASP é mais completo e não visualizam complexidade em seu conteúdo.

Sobre os custos, quatro dos entrevistados alegam ter conhecimento ou uma noção do total dos custos imputados ao processo de mudança, destes, E e F consideram que foram elevados (principalmente pela implementação de um novo sistema informático) e I e J consideram que não foram elevados. Os



demais respondentes alegaram não ter conhecimento sobre os valores imputados na reforma contábilística nas suas instituições.

**Conclusão dos fatores técnicos:** no geral, os fatores técnicos reduzem a percepção positiva dos profissionais brasileiros. Seja pela complexidade sentida ou pela opinião de elevados custos imputados ao processo de mudança, estes fatores atuam de forma negativa na percepção sobre o novo sistema contábilístico e assim, as proposições 2.2 e 2.3 podem ser confirmadas.

### 5.2.3 Fatores situacionais

#### **Compatibilidade com a cultura contábilística existente e adequação para o contexto nacional**

**Proposição 3.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada positivamente com a percepção de compatibilidade das novas normas com a cultura contábilística nacional*

**Proposição 3.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está associada com a percepção da adequação das novas normas ao contexto organizacional nacional*

Todos os respondentes concordam que o MCASP é compatível com a cultura contábilística, embora alguns dos entrevistados tenham opinado que é a atual cultura contábilística que deve se nortear pelo novo normativo.

No contexto organizacional, a maioria dos respondentes concorda que o MCASP é compatível com as IES públicas, sendo que o entrevistado F o considera parcialmente adequado quando cita “que há situações contábilísticas das instituições de ensino que são muito particulares e o manual não aborda”.

O que se observa aqui é que as proposições não podem ser confirmadas. Pois inclusive os profissionais que tiveram resultado menos favorável de percepção para o processo de mudança, consideram que há compatibilidade dos novos padrões contábilísticos com o contexto organizacional nacional e a cultura contábilística.

**Conclusão dos fatores situacionais:** embora tenha havido uma resposta mediana nos fatores situacionais (entrevistado F), todos os demais profissionais percebem de forma favorável estes fatores em relação ao processo de mudança. Dentre os benefícios trazidos pela convergência com as normas internacionais, os mais citados pelos profissionais brasileiros foram: informações padronizadas, mais

reais, confiáveis e mais próximas da contabilidade privada, inovações para o setor público e transparência e foco no controle patrimonial.

De maneira geral, a percepção dos profissionais neste fator é positiva. Estes fatores não afetaram negativamente a percepção dos entrevistados e, portanto, as proposições 3.2 e 3.4 possuem uma relação positiva sobre o valor do novo sistema contabilístico.

#### 5.2.4 Fatores do processo de mudança

##### **Participação**

**Proposição 4.1** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a justiça percebida no processo de mudança*

Cinco dos entrevistados concordam que o processo foi executado corretamente. Apenas o entrevistado F julga a execução parcialmente correta e considera que o processo poderia ter sido mais organizado a nível institucional.

##### **Comunicação**

**Proposição 4.2** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a qualidade percebida na comunicação da mudança*

A transmissão do processo de mudança pelos organismos governamentais foi feita a contento segundo a opinião de quatro dos entrevistados (F, H, I e J). Em relação à transmissão do processo de mudança a nível institucional, todos os entrevistados consideram que houve falha e afirmam não perceber de forma positiva o envolvimento das gestões organizacionais no processo de mudança. Por conta disso, as percepções resultantes foram medianas e desfavoráveis neste tópico.

##### **Confiança nos agentes de mudança**

**Proposição 4.3** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a confiança percebida na equipe nacional de definição dos padrões*

Os agentes de mudança aqui referidos, são os responsáveis pela elaboração e edição dos normativos e orientações do processo de convergência no Brasil, nomeadamente a STN e o CFC.

Neste fator, todos os respondentes estão de acordo que os profissionais que compõem estes organismos possuem capacidade, competência e domínio do assunto para conduzir a reforma. Favorecendo assim, a percepção de mudança para o novo normativo contabilístico.

## **Prazos definidos para a mudança**

**Proposição 4.4** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com de um prazo adequado definido para reforma*

Quatro dos entrevistados consideram o prazo estabelecido para o processo de convergência como adequado e os demais (F e J) julgam que não foi adequado. No geral, a percepção dos profissionais foi mediana neste aspecto.

## **Legitimidade legal**

**Proposição 4.5** *A percepção dos indivíduos sobre o valor de um novo sistema de relato financeiro está relacionada com a visão de legitimidade legal da reforma contábilística*

Todos os respondentes concordam que o Brasil tinha mesmo de fazer esta reforma, seja para se adequar às novas exigências de mercado, pela modernização e uniformização das informações contábilísticas a nível nacional, pela consolidação das contas governamentais ou para harmonizar ao cenário internacional. No entanto, os respondentes E e J consideram que não há interferência ou apoio político para a reforma, F desconhece essa informação e os demais acreditam que houve apoio político.

**Conclusão dos fatores do processo de mudança:** nestes fatores, sob uma análise conjunta, a percepção dos entrevistados foi mediana. Dentre os tópicos percebidos como menos favoráveis no processo de convergência, na opinião dos profissionais preparadores da informação financeira do Brasil, estão: a comunicação do processo (proposição 4.2) pelos responsáveis, considerada não adequada por todos os respondentes, os prazos definidos (proposição 4.4) que, segundo dois respondentes, não foi adequado e ausência de legitimidade legal (proposição 4.5) pela falta de envolvimento e apoio político no processo. Sendo assim, estas três proposições foram confirmadas como influenciadoras na percepção dos profissionais. As demais, relativas à justiça do processo de mudança (proposição 4.1) e a confiança nos agentes de mudança (proposição 4.3), trazem uma percepção positiva dos profissionais neste estudo.

## **5.2.5 Isomorfismo institucional**

*Que tipo de mecanismo isomórfico foi percebido pelos profissionais envolvidos no processo de convergência para as IPSAS?*

Isomorfismo Coercitivo – quatro dos respondentes consideram que houve pressão de organismos governamentais, sendo que um deles considera ter havido também pressão de organismos internacionais.

Isomorfismo Normativo – um dos entrevistados julga ter havido pressão por parte de associações profissionais em conjunto com outras entidades.

Isomorfismo Mimético – nenhum dos entrevistados considera que sua instituição tenha se baseado em outra do mesmo campo organizacional para a implementação da reforma e, portanto, segundo a opinião dos profissionais, não ocorreu isomorfismo mimético.

Similar ao resultado apurado nas entidades portuguesas, prevalece aqui a percepção de que o processo de convergência no Brasil ocorreu por meio coercitivo. Entre os organismos pressionadores citados pelos entrevistados estão a STN, o MEC e entidades internacionais. Assim, de acordo com os entrevistados brasileiros, a institucionalização do processo de convergência às IPSAS foi decorrente do poder e da dependência entre organizações do mesmo campo e do estabelecimento de regras, práticas, estruturas e procedimentos cuja adoção é obrigatória.

5.3 ANÁLISE COMPARATIVA DOS DOIS CENÁRIOS NACIONAIS EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES DO MODELO TEÓRICO DE FONTES ET AL. (2016)

		PORTUGAL	BRASIL
Fatores Individuais	1.1 Idade	Não confirmada	Não confirmada
	1.2 Escolaridade	Não confirmada	Não confirmada
	1.3 Experiência profissional	Relação negativa	Não confirmada
	1.4 Comprometimento com valores tradicionais	Não confirmada	Não confirmada
	1.5 Disposição para a mudança	Não confirmada	Não confirmada
	1.6 Impacto pessoal da mudança	Confirmada parcialmente	Não confirmada
	1.8 Capacidade de implementação da mudança	Confirmada parcialmente	Não confirmada
	1.9 Relação com os grupos de interesse	Relação negativa	Relação negativa
Fatores técnicos	2.2 Complexidade de implementação	Relação negativa	Relação negativa
	2.3 Custos imputados no processo de mudança	Relação negativa	Relação negativa
Fatores situacionais	3.2 Compatibilidade com a cultura contabilística existente	Relação positiva	Relação positiva
	3.4 Adequação para o contexto nacional	Relação positiva	Relação positiva
Fatores do processo de mudança	4.1 Justiça do processo	Relação negativa	Relação positiva
	4.2 Comunicação	Relação negativa	Relação negativa
	4.3 Confiança nos agentes de mudança	Relação positiva	Relação positiva
	4.4 Prazos definidos para a mudança	Relação negativa	Relação negativa
	4.5 Legitimidade social	Relação negativa	Relação negativa

TABELA 5 - ANÁLISE COMPARATIVA DOS DOIS CENÁRIOS NACIONAIS EM RELAÇÃO ÀS PROPOSIÇÕES DO MODELO TEÓRICO DE FONTES ET AL. (2016)

## 6. DISCUSSÃO DOS DADOS

A percepção para um processo de mudança pode ser analisada em diversos aspectos, tal como defendem Fontes et al. (2016). Dentre os aspectos individuais, de uma maneira geral, todos os entrevistados demonstraram que as mudanças oriundas da implementação das IPSAS, trouxe ou trará informações financeiras mais fidedignas e relevantes. Também, a grande maioria demonstrou disposição para o processo de mudança, capacidade para dar continuidade e ainda, a visão de que tais alterações impactaram de maneira favorável nas suas funções de trabalho. Ainda neste fator, numa análise conjunta, a relação com os grupos de interesse foi o fator visualizado como menos favorável pelos profissionais entrevistados, tanto do Brasil quanto de Portugal. Segundo eles, houve ausência do apoio de alguns grupos superiores envolvidos no processo de mudança.

Fora esta similaridade, o fator que gerou resultado distinto entre os dois cenários nacionais foi o tempo de experiência profissional. Em Portugal, quanto maior o tempo de experiência do profissional, menor é a sua percepção de valor sobre o novo normativo. No cenário brasileiro, esta suposição não se confirmou.

No que diz respeito aos aspectos técnicos, embora os respondentes considerem que o novo normativo, oriundo das IPSAS, é mais amplo, desenvolvido e mais completo em comparação com a normalização anterior, grande parte dos profissionais o considera mais complexo ou um pouco mais complexo em ambos os países. Em relação aos custos imputados na implementação do novo normativo, o que se observou nas entrevistas é que em algumas entidades houve problemas pontuais como por exemplo, o sistema informático que não correspondeu na totalidade, entre outros aspectos, e para os profissionais destas entidades especificamente, os custos imputados foram considerados elevados. Levando em conta estes resultados, percebemos que este é um dos conjuntos de fatores que atua de maneira a influenciar negativamente a percepção dos profissionais nos dois cenários nacionais.

Os aspectos situacionais foram aqueles cujas respostas foram mais sincronizadas entre todos os entrevistados. A percepção de que o novo normativo contábilístico é adequado à contabilidade pública foi unanimemente positiva. Embora a maioria dos respondentes considerem que também é adequado ao contexto organizacional das IES públicas, alguns poucos consideram que não é totalmente adequado e salientam que é um normativo genérico, deixando de atender às especificidades da área do ensino. Como conclusão da boa percepção dos fatores situacionais do processo de mudança observados neste estudo, são vários os benefícios percebidos pelos

profissionais, dentre os quais, os mais citados têm relação com informações mais claras, reais e adequadas, padronização de procedimentos contabilísticos e a possibilidade de comparação das informações tanto a nível nacional como internacional. Assim, a percepção geral é positiva nos dois países, havendo apenas pequenas diferenças em alguns fatores.

Quanto aos aspectos relativos ao próprio processo de mudança, no geral, assim como nos fatores técnicos, a percepção dos profissionais foi desfavorável. Embora todos os respondentes considerem que os agentes à frente da elaboração dos novos normativos sejam confiáveis, competentes e que possuem domínio sobre o assunto, muitos não consideram que o processo de mudança tenha sido conduzido de forma totalmente correta, consideram não ter havido boa comunicação sobre o processo pelos seus superiores, que o prazo definido não foi adequado e percebem que faltou apoio político sólido para a implementação das mudanças. No entanto, é positiva a necessidade da reforma para a equiparação com o cenário contabilístico mundial.

Como é possível perceber os fatores menos favoráveis para o processo de convergência às IPSAS nos dois cenários nacionais foram os técnicos e os do próprio processo de mudança. Os fatores situacionais são os que influenciam na percepção dos profissionais de forma mais positiva, enquanto os individuais, ainda que no geral sejam favoráveis, para alguns respondentes a percepção ficou em uma escala mediana. De uma forma geral observam-se poucas diferenças entre as percepções dos profissionais dos dois países, o que pode justificar-se pelas culturas dos dois países serem parecidas.

Por fim, no que diz respeito ao mecanismo isomórfico percebido pelos profissionais na institucionalização do processo de convergência às normas internacionais, prevaleceu o isomorfismo coercitivo. Observa-se consenso nos dois cenários nacionais de que a pressão exercida sobre as organizações em estudo, partiu de outras organizações das quais as mesmas dependem, como organismos governamentais superiores e no caso de Portugal, da União Europeia entre outros organismos internacionais.

## 7. CONCLUSÃO

Conforme observado na revisão de literatura, a convergência para as IPSAS nas entidades públicas é um processo mundialmente necessário, seja pela maior transparência e fiabilidade das informações financeiras, pela harmonização das demonstrações contabilísticas entre os países ou para melhorar a *accountability*.

Neste estudo, verificou-se que não houve variações significativas de percepções sobre o novo sistema contabilístico pelos profissionais preparadores da informação nas IES públicas do Brasil e de Portugal.

Tendo em conta os objetivos e questões de investigação inicialmente definidos, é apresentada a seguinte síntese:

*Qual é a percepção/entendimento dos profissionais de contabilidade envolvidos na implementação das normas internacionais de contabilidade do setor público diante das alterações propostas no processo? Quais fatores são mais e menos favoráveis?*

O que se constatou com este estudo é que os preparadores da informação financeira das IES públicas, de ambos os países, consideram dentre todos os fatores que afetam o valor sobre o novo sistema contabilístico analisados, os situacionais como mais favoráveis. Nesta perspectiva, os profissionais em estudo percebem os novos normativos, como compatíveis com a atual cultura contabilística e adequados aos contextos nacionais em que atuam.

Já os fatores menos favoráveis, foram os técnicos, pela percepção de complexidade do novo normativo e elevados custos imputados ao processo. E também, os fatores do próprio processo de mudança, onde a comunicação do processo pelos organismos superiores, a forma como o processo foi conduzido juntamente com os prazos estabelecidos e a legitimidade legal não foram compatíveis com as expectativas dos profissionais.

Em relação aos fatores individuais, estes não tiveram, de maneira geral, influência significativa na percepção dos profissionais, levando em conta que a maioria das proposições apresentadas pelo modelo teórico não foram confirmadas. Um dos fatores que se destacou neste grupo, foi a falta de apoio dos grupos de interesse, principalmente a nível governamental, sentida pelos profissionais. Embora este tópico tenha afetado negativamente a percepção dos profissionais, não tem representatividade suficiente para considerar que o grupo de fatores individuais tenha influenciado a percepção dos profissionais neste estudo.



*Quais as pressões institucionais mais sentidas nas mudanças oriundas do processo de convergência com as normas internacionais do setor público nas entidades pesquisadas, segundo a percepção dos mesmos profissionais?*

Em resposta a segunda questão-chave, ficou evidente que, de acordo com os preparadores da informação financeira nas entidades pesquisadas, a percepção é de pressão exercida por organismos superiores do mesmo campo organizacional ou dos quais as entidades dependem. O que caracteriza, de acordo com o enquadramento teórico, o isomorfismo coercitivo na institucionalização do processo de convergência com as IPSAS nos dois países estudados.

De acordo com Macohon, Dani & Lavard (2017) e com base neste resultado, a atuação dos governos sobre as organizações, nomeadamente sobre as IES públicas, por meio de leis, normas e exigências fiscais, interfere no comportamento organizacional ao utilizar da coerção para que a convergência das normas de internacionais de contabilidade sejam implementadas.

*Qual a diferença dos resultados obtidos aos questionamentos anteriores entre as entidades do Brasil e de Portugal?*

Diante dos resultados gerais, é possível perceber muita similaridade nos dois cenários nacionais. Nos fatores individuais, o tempo de experiência profissional e a relação com os grupos de interesse foram os aspectos que influenciaram negativamente a percepção dos profissionais portugueses, enquanto que no Brasil, apenas a relação com os grupos de interesse é que foi constatado como fator influenciador. Nesta perspectiva, verifica-se que em ambos os países, os preparadores da informação financeira sentiram ou sentem a falta do apoio dos grupos de interesse de implementação das IPSAS, principalmente, a nível governamental.

Em relação aos fatores técnicos, não houve diferenças entre os dois cenários, é consensual entre os profissionais que os fatores pertencentes a esse grupo de fatores, não atende às suas expectativas. Tanto pela percepção de complexidade do novo normativo quanto pelos custos imputados no processo de mudança para as normas internacionais.

Da mesma forma, os fatores situacionais tiveram resultados similares, porém positivos. O que se pode complementar aqui são os benefícios da implementação das IPSAS percebidos pelos profissionais. Para os portugueses, as vantagens oriundas do processo de convergência com as IPSAS foram: informações mais precisas, melhora do relato orçamental, inclusão de matérias que eram

ausentes no antigo normativo, consolidação das contas públicas e comparabilidade da informação entre entidades nacionais e internacionais.

Para os profissionais do Brasil, foram percebidos: maior qualidade das informações, padronização de procedimentos contabilísticos, informações e demonstrações mais reais e adequadas, facilitação dos registros e maior automatização do trabalho do contabilista, proximidade com a contabilidade privada, controle patrimonial, inovações para o setor público, transparência e comparabilidade das informações como principais vantagens do processo de mudança.

Os fatores do processo de mudança, de fato, são os que mais afetam negativamente a percepção dos preparadores da informação contabilística. No cenário brasileiro, de acordo com os profissionais, os aspectos que mais se destacaram foram a falta de comunicação sobre o processo de mudança pelos organismos superiores, os prazos definidos considerados não adequados e a ausência de apoio político que caracterizou a falta de legitimidade legal para o processo de convergência às IPSAS.

Para os profissionais de Portugal, da mesma forma, além dos mesmos aspectos acima citados, os preparadores da informação julgam que não houve total justiça no processo, achando que as mudanças poderiam ter sido mais faseadas ou graduais e ainda, o processo mais facilitado.

#### 7.1. LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÃO DE INVESTIGAÇÃO FUTURA

Conforme já citado nas delimitações do estudo, buscou-se diversificar as opiniões dos profissionais preparadores da informação contabilística de várias regiões dos dois países. Apesar de se verificar saturação do campo de análise, desconhece-se se mais profissionais de diferentes regiões teriam enriquecido o estudo.

Além disso, outra limitação é o fato de que por serem apresentados eventos contemporâneos, os fatos abordados correspondem a opinião dos profissionais no momento da realização do estudo. E de acordo com Sasso (2017, p. 37), uma das características de estudos de caso como este, é que as respostas dos entrevistados podem variar no decorrer do tempo, ocasionando alteração das características ou evidências das variáveis da presente pesquisa.

Assim, como sugestão para investigações futuras, propõe-se a realização do mesmo estudo em outra etapa da reforma, além da verificação e comparação com outros países que se encontrem em fase mais avançada no processo. E ainda, outro tópico interessante pode ser a comparação

das opiniões de profissionais sobre a implementação das IPSAS de países cuja origem do sistema jurídico é o *common law*.

**APÊNDICE 1 – CORRELAÇÃO ENTRE AS IPSAS E AS NORMAS NACIONAIS DOS PAÍSES EM ESTUDO**

<b>NORMA INTERNACIONAL</b>	<b>NORMA PORTUGUESA - NCP</b>	<b>NORMA BRASILEIRA – NCB TSP</b>
<i>IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements</i>	NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
<i>IPSAS 2 – Cash Flow Statements</i>	NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
<i>IPSAS 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	
<i>IPSAS 4 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	NCP 16 – Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	
<i>IPSAS 5 – Borrowing Costs</i>	NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos	NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos
<i>IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements</i>		
<i>IPSAS 7 – Investments in Associates</i>		
<i>IPSAS 8 – Interests in Joint Ventures</i>		
<i>IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions</i>	NCP 13 – Rendimentos de Transações com Contraprestação	NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação
<i>IPSAS 10 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>		
<i>IPSAS 11 – Constructions Contracts</i>	NCP 12 – Contratos de Construção	
<i>IPSAS 12 – Inventories</i>	NCP 10 – Inventários	NBC TSP 04 – Estoques
<i>IPSAS 13 – Leases</i>	NCP 6 – Locações	
<i>IPSAS 14 – Events after the Reporting Date</i>	NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato	
<i>IPSAS 15 – Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>		
<i>IPSAS 16 – Investment Property</i>	NCP 8 – Propriedade de Investimento	NBC TSP 06 – Propriedade para investimento
<i>IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment</i>	NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis	NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado
<i>IPSAS 18 – Segment Reporting</i>	NCP 25 – Relato por Segmentos	
<i>IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

<i>IPSAS 20 – Related Party Disclosures</i>	NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas	
<i>IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash Generating Assets</i>	NCP 9 – Imparidade de Ativos	NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
<i>IPSAS 22 – Disclosure of Information about the General Government Sector</i>		
<i>IPSAS 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>	NCP 14 – Rendimentos de Transações sem Contraprestação	NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação
<i>IPSAS 24 – Presentation of Budget Informations in Financial Statements</i>		NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
<i>IPSAS 25 – Employee Benefits</i>	NCP 19 – Benefícios dos Empregados	
<i>IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets</i>	NCP 9 – Imparidade de Ativos	NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
<i>IPSAS 27 – Agriculture</i>	NCP 11 – Agricultura	
<i>IPSAS 28 – Financial Instruments: Presentation</i>	NCP 18 – Instrumentos Financeiros	
<i>IPSAS 29 – Financial instruments: Recognition and measurement</i>	NCP 18 – Instrumentos Financeiros	
<i>IPSAS 30 – Financial Instruments: Disclosures</i>	NCP 18 – Instrumentos Financeiros	
<i>IPSAS 31 – Intangible Assets</i>	NCP 3 – Ativos Intangíveis	NBC TSP 08 – Ativo Intangível
<i>IPSAS 32 – Service Concession Arrangements: Grantor</i>	NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
<i>IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>	*	
<i>IPSAS 34 – Separate Financial Statements</i>	NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas	NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas
<i>IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements</i>	NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas	NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas
<i>IPSAS 36 – Investments in Associates and Joint Ventures</i>	NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	NBC TSP 18 – Investimento em Coligadas e em Empreendimento Controlado em Conjunto
<i>IPSAS 37 – Joint Arrangements</i>	NCP 24 – Acordos Conjuntos	NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto
<i>IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities</i>	NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades
<i>IPSAS 39 – Employee Benefits</i>		NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados

<i>IPSAS 40 – Public Sector Combinations</i>		NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público
<i>IPSAS 41 – Financial Instruments</i>		
<i>IPSAS 42 – Social Benefits</i>		
<i>Conceptual Framework</i>	NCP – Estrutura Conceptual	NBC TSP EC– Estrutura Conceitual
	** NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental	** NBC TSP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. (Revogada a partir de 1/1/2021 pela NBC TSP 17)
	** NCP 27 – Contabilidade de Gestão	** NBC TSP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

FORNE: (CNC, 2019; CFC, 2019)

\*Os requisitos constam do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, e o Manual de Implementação contempla essa matéria.

\*\* Normas editadas sem IPSAS correspondentes.

## APÊNDICE 2 – GUIÃO DE ENTREVISTA

### ENTIDADES PORTUGUESAS

#### Parte I – Perfil do entrevistado e fatores Individuais

Cargo/Instituição

1.1 Idade

1.2 Nível de escolaridade

1.3 Tempo de experiência profissional na área pública

1.4 Sob seu ponto de vista, acredita que a reforma contabilística do setor público trará benefícios para a sua organização a nível informacional e de gestão? Ou acredita que a contabilidade até então aplicada era mais relevante?

1.5 Em termos pessoais, sente-se motivado(a) para a mudança? Acha que vai trazer um relato financeiro mais apropriado?

1.6 Acredita que tais mudanças oriundas do processo de convergência na sua instituição trarão algum impacto pessoal e/ou nas suas funções de trabalho enquanto profissional envolvido no processo de mudança? Se sim, quais?

1.8 Sente-se capaz de aderir aos novos modelos e práticas contabilísticas neste momento do processo de convergência? Tens recebido ou recebeu capacitação ou treinamentos para os novos procedimentos?

1.9 Visualiza que houve apoio dos seus superiores, do estado, das associações profissionais ou de outras instituições em relação ao processo de convergência? A necessidade de implementação da mudança, bem como a sua importância para a organização, é consensual entre todos os indivíduos do seu grupo de trabalho?

#### Parte II – Fatores técnicos, situacionais e do processo de mudança

##### Técnicos

2.2 Acha que o SNC-AP é muito complexo em relação ao POC-E?

2.3 Tem conhecimento dos custos imputados a esse processo pela sua instituição? Acha que foram muito elevados?

## **Situacionais**

3.2 Acha que o SNC-AP se adequa à cultura contabilística portuguesa?

3.4 Acha que o SNC-AP se adequa às IES?

Que benefícios acha que o SNC-AP pode trazer (ou não) em relação ao POC-E?

## **Do processo de mudança**

4.1 Acha que o processo de mudança do POC-E para o SNC-AP foi feito de forma correto?

4.2 Acha que a mudança do POC-E para o SNC-AP foi bem transmitida a nível governamental e ao nível da sua organização, houve clareza e propósito na maneira como isso lhe foi transmitido?

4.3 O SNC AP foi elaborado e é atualizado pela Comissão de Normalização Contabilística em Portugal (CNC). Em relação aos profissionais integrantes dessa comissão, acredita que esses profissionais possuem domínio e são confiáveis para guiar tal reforma?

4.4 Considera o prazo estabelecido, para transição para o novo sistema contabilístico, foi adequado à realidade da sua organização?

4.5 Na sua opinião existe apoio político na implementação da reforma, acha que Portugal tinha mesmo que fazer esta reforma de adoção do SNC-AP?

## **Parte III – Fatores inerentes ao institucionalismo organizacional**

Tem conhecimento se as mudanças têm sido implementadas a partir da pressão de algum órgão, como por exemplo o Conselho da União Europeia, o Estado, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) ou um conjunto deles? E se há alguma entidade em que o IPCA está a basear-se para a implementação da mudança?



## GUIÃO DE ENTREVISTA

### ENTIDADES BRASILEIRAS

#### Parte I – Perfil do entrevistado e fatores Individuais

Cargo/Instituição

1.1 Idade

1.2 Nível de escolaridade

1.3 Tempo de experiência profissional na área pública

1.4 Sob seu ponto de vista, acredita que a reforma contabilística do setor público, que vem ocorrendo desde 2014, tem trazido e trará benefícios para a sua organização a nível informacional e de gestão? Ou acredita que a contabilidade até então aplicada era mais relevante?

1.5 Em termos pessoais, sentia-se e sente-se motivado(a) para a mudança? Acha que vai trazer relatórios financeiros mais apropriados?

1.6 Acredita que tais mudanças oriundas do processo de convergência na sua instituição trouxeram ou trarão algum impacto pessoal e/ou nas suas funções de trabalho enquanto profissional envolvido no processo de mudança? Se sim, quais?

1.8 Sente-se capaz de aderir aos novos modelos e práticas contabilísticas neste momento do processo de convergência? Tens recebido ou recebeu capacitação ou treinamentos para os novos procedimentos?

1.9 Visualiza que houve apoio dos seus superiores, do estado, das associações profissionais ou de outras instituições em relação ao processo de convergência? A necessidade de implementação da mudança, bem como a sua importância para a organização, é consensual entre todos os indivíduos do seu grupo de trabalho?

#### Parte II – Fatores técnicos, situacionais e do processo de mudança

##### Técnicos

2.2 Acha que o MCASP é muito complexo em relação a regulamentação contabilística anterior?

2.3 Tem conhecimento dos custos imputados a esse processo pela sua instituição? Acha que foram muito elevados?

##### Situacionais

3.2 Acha que o MCASP tem se adequado à cultura contabilística brasileira?

3.4 Acha que o MCASP tem se adequado às Instituições Públicas de Ensino brasileiras?

Que benefícios acha que o MCASP trouxe/trará (ou não) em relação a regulamentação contabilística anterior?

### **Do processo de mudança**

4.1 Acha que o processo de mudança para o MCASP foi feito de forma correta?

4.2 Acha que a mudança para o MCASP foi bem transmitida a nível governamental e ao nível da sua organização, houve clareza e propósito na maneira como isso lhe foi transmitido?

4.3 O MCASP foi elaborado e é editado pela Secretaria do Tesouro Nacional com auxílio do Conselho Federal de Contabilidade. Em relação a esses órgãos, acredita que possuem domínio e competência para atuar na normalização da reforma?

4.4 Considera que o prazo estabelecido para implementação do MCASP foi adequado à realidade da sua organização?

4.5 Na sua opinião existe apoio político na implementação do MCASP, acha que o Brasil tinha mesmo que fazer esta reforma?

### **Parte III – Fatores inerentes ao institucionalismo organizacional**

Tem conhecimento se as mudanças têm sido implementadas a partir da pressão de algum órgão, como por exemplo órgãos internacionais, o Governo Federal do Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade ou um conjunto deles? E se há alguma entidade em que a sua instituição está a basear-se para a implementação da mudança?

### APÊNDICE 3 – TABELA DE EXPLORAÇÃO DOS DADOS

Legenda		
NÍVEL DE PERCEPÇÃO		
FAVORÁVEL	MEDIANO	DESFAVORÁVEL

### PORTUGAL

Perfil				
Entrevistado	A	B	C	D
<b>Cargo</b>	Responsável pela Divisão Financeira e Administrativa	Diretor(a) dos Serviços Administrativos e Financeiros	Diretor(a) Financeiro(a)	Diretor(a) de Gestão Financeira
<b>Tipo de Instituição</b>	Instituto Politécnico	Instituto Politécnico	Instituto Politécnico	Universidade Pública
<b>Idade</b>	42	43	44	40
<b>Nível de escolaridade</b>	Licenciatura	Mestrado	Mestrado	Licenciatura
<b>Tempo de experiência na área pública</b>	9 anos	17 anos	17 anos	18 anos
Fatores Individuais				
Hipótese				
1.4 Comprometimento com valores tradicionais	Considera que a contabilidade atual é melhor e trará mais benefícios a nível de gestão	Considera o novo normativo mais relevante e com relatos mais completos em relação ao normativo anterior	Considera a nova contabilidade mais relevante que a anterior, desde que bem aplicada	Considera a contabilidade atual mais moderna a nível informacional e, portanto, mais relevante
1.5 Disposição para a mudança	Sente-se motivado e já sente mudanças no que diz respeito às demonstrações contabilísticas	Sente-se motivado para a mudança por gostar de novos desafios e considera que o novo normativo traz relatos mais apropriados	Pessoalmente sente-se motivado e considera o relato financeiro, sem dúvida, mais apropriado	Sente-se motivado, encara a mudança como um desafio e concorda que o relato financeiro atual é mais apropriado

1.6 Impacto pessoal da mudança	A nível pessoal considera que houve apenas aumento da demanda de trabalho. Cita que o impacto ocorreu a nível do grupo de trabalho e não pessoal, e que isto exigiu a união de forças deste grupo para a viabilidade do processo.	Considera que houve necessidade de adequações e adaptações oriundas de novo sistema informático e novos procedimentos e ainda, que houve aumento na demanda de trabalho. A nível pessoal, considera a mudança como uma mais valia e questão de realização pessoal	Considera que houve impacto pessoal, principalmente na dedicação de tempo para se adequar ao novo normativo e ao novo software que foi implantado nesse processo e considera o processo de mudança um desafio muito interessante de modo positivo	Sente impacto nas suas funções de trabalho devido ao aumento na demanda por conta dos novos procedimentos e cita um esforço pós-laboral para atender a essas novas demandas
1.8 Capacidade de implementação da mudança	Sim, sente-se capaz e recebeu treinamentos e formação	Sente-se capaz e recebeu formações para o novo normativo	Sente-se capaz mas considera que a formação recebida não foi suficiente e não abrange particularidades das IES	Sente-se capaz e complementa que o novo normativo exige mais juízo de valor do profissional. Confirma que recebeu formação mas considera que não foi suficiente.
1.9 Relação com os grupos de interesse	Visualiza que houve apoio da instituição e de organismos do governo responsáveis pela implementação, além de afirmar que houve consenso do grupo de trabalho em relação a necessidade de implementação da reforma	Visualiza que houve apoio para a reforma a nível governamental e da sua instituição. No entanto, houve alguma dificuldade de contato com a CNC. E em relação ao grupo de trabalho todos os integrantes assumiram a necessidade de implementação e não houve resistência	Concorda que houve apoio da instituição, mas não houve apoio relevante de outros organismos. Quanto ao grupo de trabalho houve certa resistência por parte daqueles com mais idade	Visualiza apoio da instituição e da associação profissional, mas não por parte do Estado (CNC, UniLEO e DGO). Em relação ao grupo de trabalho, o processo de mudança foi consensual entre todos, não houve qualquer resistência

Fatores técnicos				
2.2 Complexidade do novo normativo	Não considera mais complexo que o normativo anterior e sim mais abrangente	Não considera mais complexo e sim mais robusto e mais desenvolvido que o normativo anterior	Considera-o um pouco mais complexo	Considera-o um pouco mais complexo
2.3 Custos imputados no processo de mudança	Não considera que os custos tenham sido elevados	Não considera que os custos imputados foram elevados	A considerar os custos inerentes à reforma, os de formação, visualiza que não foram elevados, mas se incluir os custos do sistema informático, considera elevados.	Visualiza que os custos imputados na reforma foram elevados devido a implantação do novo sistema de informação

Fatores situacionais				
3.2 Adequação à cultura contabilística	Sim, considera que as práticas contabilísticas devem ser melhoradas constantemente	Sim, considera perfeitamente adequado	Sim, considera adequado à cultura contabilística	Considera que o novo normativo é uma ferramenta para mudar a cultura contabilística
3.4 Adequação à IES	Sim, considera adequado	Sim, embora algumas normas não tenham aplicabilidade nas IES	Sim, considera adequado	Sim, considera adequado

Benefícios percebidos do novo normativo	O novo normativo é mais fiável, completo, comparável, relevante e fornece informações mais precisas	Considera principalmente a melhora da informação e relato orçamental, a abordagem de matérias que estavam ausentes no antigo normativo e a possibilidade de consolidação das contas das entidades públicas	Considera o quesito informacional (mais completo e transparente) como principal benefício do novo normativo	Considera como principal benefício a comparabilidade da informação entre entidades nacionais e internacionais
---	---	--	---	---

Fatores do processo de mudança				
4.1 Justiça do processo de mudança	Acredita que sim e considera que as prorrogações de prazos foram pertinentes	Acredita que foi feito de forma correta e que o prazo de prorrogação foi relevante	Considera que o processo de mudança poderia ter sido feito melhor e mais facilitado, portanto, foi parcialmente correto	Considera que o processo não foi feito de forma correta integralmente. Poderia ter sido feito mais faseado ou gradual e menos ambicioso.
4.2 Comunicação do processo de mudança	Considera que foi bem transmitida a nível governamental e da sua organização	Considera que a mudança não foi bem transmitida a nível governamental, e a nível de instituição estava sob sua responsabilidade a transmissão para o grupo de trabalho.	Não considera que a reforma tenha sido bem transmitida a nível governamental e de gestão	Considera que a mudança foi bem transmitida a nível governamental e da sua organização
4.3 Confiança nos agentes de mudança	Sim, considera extremamente capazes e creíveis	Sim, considera os profissionais competentes para conduzir a reforma embora tenha sentido dificuldades em esclarecer dúvidas com esses profissionais	Considera que são competentes e possuem domínio para conduzir a reforma, mas salienta falta de conhecimento prático	Confirma que possui boas referências dos profissionais
4.4 Prazos definidos para o processo de mudança	Sim, considera o prazo adequado	Considera o prazo um pouco reduzido, mas julga que conseguiu atingir os objetivos.	Considera o prazo adequado e suficiente	Não considera que o prazo tenha sido adequado
4.5 Legitimidade legal do processo de mudança	Não considera que houve apoio político na reforma e julga não ser deste cunho. E sim, concorda que Portugal tinha mesmo de fazer a reforma pela padronização e possibilidade de comparações informacionais entre as entidades	Acredita que houve apoio político e que a criação da UniLeo e emissão do SNC AP já demonstram apoio político. Sim, Portugal tinha mesmo de fazer esta reforma.	Acredita que não houve apoio político na implementação e concorda que Portugal tinha mesmo de fazer esta mudança	Visualiza que houve apoio político e concorda que Portugal tinha mesmo de fazer esta reforma

Número de respostas favoráveis

13

12

9

9

Percentual apurado (total de respostas = 15)

87%

80%

60%

60%

Percepção Geral consoante ao número de respostas favoráveis

Favorável

Favorável

Mediana

Mediana

Isomorfismo Institucional				
Presença de isomorfismo coercitivo, normativo ou mimético	Visualiza que houve pressão de organismos internacionais, como a União Europeia. A instituição não se baseou em outra para a implementação da reforma	Visualiza que houve pressão da União Europeia e não tem conhecimento de outras entidades que a tenham feito. A instituição não se baseou em outra para a implementação	Acredita que houve pressão de organismos internacionais, mas admite não ter conhecimento para afirmar. A instituição foi uma das selecionadas como entidade piloto da implementação e por isso não se baseou em outra para o processo de mudança	Não tem conhecimento sobre a pressão de algum organismo ou um conjunto deles para a reforma. A instituição não se baseou em outra para a implementação
Percepção sobre o mecanismo isomórfico	Coercitivo	Coercitivo	Coercitivo	Não tem conhecimento

## BRASIL

Perfil						
Entrevistado	E	F	G	H	I	J
Cargo	Contador(a)	Contador(a)	Contador(a)	Contador(a)	Contador(a)	Contador(a)
Tipo de instituição	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	Universidade Federal	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia
Idade	39	37	57	39	38	34
Nível de escolaridade	Mestrado	Pós-graduação	Mestrado	Pós-graduação	Mestrado	Mestrado
Tempo de experiência na área pública	9 anos	9 anos	35 anos	5 anos	11 anos	9 anos

Fatores Individuais						
1.4 Comprometimento com valores tradicionais	A atual contabilidade é mais relevante que a anterior	Sim, essa nova contabilidade que está sendo implementada é mais relevante e cita principalmente os benefícios do novo plano de contas	Sim, é mais relevante do ponto de vista informacional	Sim, a adoção do normativo trouxe avanços relevantes em relação ao anterior.	Sim, a reforma trouxe mais clareza nas informações produzidas	Considera que as mudanças ocorridas tornam a contabilidade atual mais relevante em relação à anterior

1.5 Disposição para a mudança	Sim, sente-se disposto a mudança	Sim, sente-se motivado e considera os relatórios financeiros mais apropriados	Sim, sente-se motivado, principalmente pelos benefícios para a gestão e a consolidação das contas públicas	Sente-se desmotivado pela falta de reconhecimento e conscientização da gestão para a importância da reforma	Sim, sente-se mais motivado, os relatórios são mais ricos de informação e claros	Sim, sente-se motivado para a mudança e considera os relatórios mais apropriados, com alta carga informacional
1.6 Impacto pessoal da mudança	Sim, houve impacto pessoal e nas funções de trabalho	Sim, houve impacto pessoal e nas funções de trabalho	Sim, adaptação aos novos sistemas, novos roteiros contábeis e aumento da demanda de trabalho	Sim, impactou nas funções de trabalho	Sim, o profissional passa a ter um perfil mais crítico e surgem novas demandas de trabalho	Sim, é necessário manter-se atualizado às novas normas e procedimentos
1.8 Capacidade de implementação da mudança	Sim, sente-se capaz para participar da implementação, mas considera que falta capacitação	Sente-se parcialmente capaz. Sente necessidade de mais capacitações acerca das novas normas	Sim, sente-se capaz, no entanto recebeu capacitação apenas no início do processo de convergência	Sim, sente-se capaz e recebeu e tem recebido capacitações	Sim sente-se capaz e recebeu capacitações e treinamentos	Sente-se capaz e teve capacitação no início do processo, a qual buscou por conta própria
1.9 Relação com os grupos de interesse	Visualiza pouco apoio a nível governamental e de gestão institucional, no entanto há consenso sobre a importância e necessidade da reforma entre os indivíduos do grupo de trabalho (contadores)	Visualiza que houve apoio conjunto do governo, associações profissionais e gestores da IES e que houve consenso entre os indivíduos do grupo de trabalho	Visualiza que houve apoio governamental através dos órgãos responsáveis pela convergência. A nível institucional houve maior apoio da própria área contábil e houve consenso entre os indivíduos do grupo de trabalho	Houve apoio dos superiores no início da reforma, mas não atualmente (houve mudança de gestores nesse período)	Visualiza que houve apoio do governo, mas não da instituição em relação a reforma. E sim, houve consenso entre os indivíduos do grupo de trabalho	Acredita que houve apoio sim, do governo, associações profissionais e dos superiores. E visualiza que houve consenso dentro do seu grupo de trabalho sobre a necessidade de implementação

Fatores técnicos						
2.2 Complexidade do novo normativo	Não complexo, mas completo	Não complexo, mas completo	Sim, é mais complexo pelas novas demonstrações e novo plano de contas	Não, é mais extenso, mas não complexo	Sim, um pouco mais complexo	Sim, considera complexo
2.3 Custos imputados no processo de mudança	Não tem conhecimento do total, apenas uma ideia, mas considera que o investimento foi alto	Sim, considera que os custos foram elevados a nível institucional	Não tem conhecimento dos custos totais imputados no processo	Desconhece os custos imputados pela instituição no processo de convergência	Entende que os custos não foram elevados	Entende que os custos não foram elevados

Fatores situacionais						
3.2 Adequação à cultura contábilística	Sim, vem se adequando aos poucos	Sim, ainda não totalmente	Sim, pois a essência contábil foi mantida com a mudança	Sim, o manual tem norteado a contabilidade pública	Sim, mas entende que é a cultura que deve se adequar ao MCASP, indo de encontro com as normas internacionais	Sim, mas considera que é a cultura contábilística do Brasil que deve se adequar ao novo normativo
3.4 Adequação à IES	Sim, a adequação é uma obrigação e não uma opção	Parcialmente adequado. Há particularidades das IES que o manual não aborda	Sim, é adequado para evidenciar situações e demonstrativos exigidos pela lei	Sim, embora as IES brasileiras andem distantes da realidade prática, veem se adequando sim.	Sim, embora haja tópicos do manual não utilizados nas IES, toda a padronização e orientações são adequadas	Sim, considera que as IES estão aptas a se adequarem ao MCASP
Benefícios percebidos do novo normativo	Maior qualidade das informações, padronização dos procedimentos a nível internacional e compreensível a todos	Informações e demonstrações mais reais, facilitação dos registros e maior automatização do trabalho do contador e mais próximo da contabilidade aplicada as entidades privadas	Principalmente o controle patrimonial real, com depreciações, etc.	Estabelecimento de forma clara e objetiva as inovações para o setor público e beneficia a transparência.	Produção de informação contábilística real, verdadeira e adequada	Padronização de procedimentos e relatórios mais confiáveis e comparáveis para os diversos usuários

Fatores do processo de mudança						
4.1 Justiça do processo de mudança	Sim, concorda com a implantação de um cronograma e mudanças inseridas gradualmente.	Parcialmente, poderia ter sido mais organizado	Sim, foi uma necessidade de adaptação.	Sim, apesar da complexidade do processo	Avalia como correta a forma como ocorreu a mudança	Considera como correta a forma como ocorreu o processo
4.2 Comunicação do processo de mudança	Não foi bem transmitida, visualiza que as informações acerca das novas normas tiveram que ser obtidas por meio de pesquisas e troca de ideias com outros colegas.	A nível de governo foi bem transmitida. A nível institucional não.	Não, poderia ter sido melhor transmitida a nível governamental	A nível governamental sim, a nível institucional não	A nível governamental considera que foi bem transmitida, mas não a nível institucional	Acredita que houve apoio do governo e dos seus superiores no início do processo, mas faltou continuação
4.3 Confiança nos agentes de mudança	Sim, são os que tem mais condições para elaborar os normativos	Sim, eles possuem competência e domínio para conduzirem a reforma	Sim	Sim	Sim, totalmente	Considera que estes profissionais detêm grande competência
4.4 Prazos definidos para o processo de mudança	Sim, gradual	Não considera que foi adequado	Sim, embora não tenha tido anuência da instituição	Sim	Considera completamente adequado	Não considera o prazo adequado



4.5 Legitimidade legal do processo de mudança	Não acredita que houve apoio político e sim, o Brasil tinha mesmo de fazer esta reforma	Desconhece se houve apoio político e sim, o Brasil tinha mesmo de fazer a reforma	A reforma era necessária e houve apoio político no início, mas não no atual momento	Sim, entende que houve apoio político e foi necessário. E sim, o Brasil tinha mesmo de fazer esta reforma	Acredita que houve apoio político e que o Brasil tinha mesmo de fazer a reforma para suprir os usuários de informações mais completas e reais do patrimônio público	Não visualiza apoio político e entende que o Brasil tinha mesmo de fazer esta reforma
---	---	---	---	---	---	---

Número de respostas favoráveis	11	8	13	12	12	11
Percentual apurado (total de respostas = 15)	73%	53%	87%	80%	80%	73%
Percepção Geral consoante ao número de respostas favoráveis	Mediana	Mediana	Favorável	Favorável	Favorável	Mediana

Isomorfismo Institucional						
Presença de isomorfismo coercitivo, normativo ou mimético	Acredita que houve pressão das entidades governamentais que conduzem a reforma, mas desconhece pressão exercida a nível internacional. E a instituição não se baseou em outra para a implementação da reforma.	Acredita que houve pressão de um conjunto de órgãos tanto nacionais quanto internacionais. E a instituição não se baseou em outra para a implementação da reforma.	Não tem conhecimento sobre pressão de algum órgão ou conjunto de órgãos. A instituição não se baseou em outra para a implementação	Acredita que houve pressão do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (entidade reguladora composta por várias outras, de ordem profissional e empresarial). A instituição baseia-se nos normativos e não utiliza outra entidade como modelo para a implementação da reforma	Acredita que houve pressão do governo, através da STN. E a implementação da mudança não foi baseada em outra entidade	Visualiza pressão do governo através de alguns organismos, como STN e MEC, para a reforma. A implementação não foi baseada em outra instituição
Percepção sobre o mecanismo isomórfico	Coercitivo	Coercitivo	Não tem conhecimento	Normativo	Coercitivo	Coercitivo

**APÊNDICE 4 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICAS PORTUGUESAS E BRASILEIRAS  
POR REGIÕES**

<b>PORTUGAL</b>		
<b>REGIÃO (NUTS II)*</b>	<b>UNIVERSIDADES</b>	<b>INSTITUTOS E ESCOLAS POLITÉCNICOS</b>
<b>AÇORES</b>	Universidade dos Açores	
<b>ALGARVE</b>	Universidade do Algarve	
<b>ALENTEJO</b>	Universidade de Évora	Instituto Politécnico de Portalegre Instituto Politécnico de Beja Instituto Politécnico de Santarém
<b>CENTRO</b>	Universidade da Beira Interior Universidade de Aveiro Universidade de Coimbra	Instituto Politécnico da Guarda Instituto Politécnico de Viseu Instituto Politécnico de Castelo Branco Instituto Politécnico de Coimbra Instituto Politécnico de Leiria Escola Superior de Enfermagem de Coimbra Instituto Politécnico de Tomar
<b>ÁREA METROPOLITANA DE LISBOA</b>	Universidade de Lisboa Universidade Nova de Lisboa Universidade Aberta* (não presencial) ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa	Instituto Politécnico de Lisboa Instituto Politécnico de Setúbal Escola Superior de Enfermagem de Lisboa Escola Náutica Infante D. Henrique Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril
<b>MADEIRA</b>	Universidade da Madeira	
<b>NORTE</b>	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro Universidade do Minho Universidade do Porto	Instituto Politécnico de Bragança Instituto Politécnico do Cávado e da Ave Instituto Politécnico de Viana do Castelo Instituto Politécnico do Porto Escola Superior de Enfermagem do Porto

FORNE: (IGEFE, 2019)

\*Nível 2 da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos utilizado em Portugal.

BRASIL		
REGIÃO	UNIVERSIDADES	INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA
<b>CENTRO-OESTE</b>	Universidade de Brasília - UNB Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD Universidade Federal de Goiás - UFG Universidade Federal de Mato Grosso - UFMT Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS Universidade Federal de Catalão - UFCAT Universidade Federal de Jataí - UFJ Universidade Federal de Rondonópolis - UFR	IF Goiás IF Goiano IF de Brasília IF de Mato Grosso IF de Mato Grosso do Sul
<b>NORDESTE</b>	Universidade Federal da Bahia - UFBA Universidade Federal do Sul da Bahia - UFSB Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB Universidade Federal da Paraíba - UFPB Universidade Federal do Cariri - UFCA Universidade Federal de Alagoas - UFAL Universidade Federal de Campina Grande - UFCG Universidade Federal de Pernambuco - UFPE Universidade Federal de Sergipe - UFS Universidade Federal do Ceará - UFC Universidade Federal do Maranhão - UFMA Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB Universidade Federal do Piauí - UFPI Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN Universidade Federal do Vale do São Francisco - UNIVASF Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA Universidade Federal do Agreste de Pernambuco - UFAPE Universidade Federal do Delta do Parnaíba - UFDPAR	IF do Maranhão IF do Piauí IF do Ceará IF do Rio Grande do Norte IF de Pernambuco IF do Sertão Pernambucano IF da Paraíba IF de Sergipe IF de Alagoas IF da Bahia IF Baiano

<p style="text-align: center;"><b>NORTE</b></p>	<p>Universidade Federal de Rondônia - UNIR  Universidade Federal de Roraima - UFRR  Universidade Federal do Acre - UFAC  Universidade Federal do Amapá - UNIFAP  Universidade Federal do Amazonas - UFAM  Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA  Universidade Federal do Pará - UFPA  Universidade Federal do Tocantins - UFT  Universidade Federal Rural da Amazônia - UFRA  Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará – UNIFESSPA</p>	<p>IF do Amazonas  IF do Amapá  IF de Roraima  IF de Rondônia  IF do Pará  IF de Tocantins  IF do Acre</p>
<p style="text-align: center;"><b>SUDESTE</b></p>	<p>Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG  Universidade Federal de Itajubá - UNIFEI  Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF  Universidade Federal de Lavras - UFLA  Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG  Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP  Universidade Federal de São Carlos - UFSCAR  Universidade Federal de São João del-Rei - UFSJ  Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP  Universidade Federal de Uberlândia - UFU  Universidade Federal de Viçosa - UFV  Universidade Federal do ABC - UFABC  Universidade Federal do Espírito Santo - UFES  Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO  Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ  Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM  Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM  Universidade Federal Fluminense - UFF  Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ</p>	<p>IF de São Paulo  IF de Espírito Santo  IF de Minas Gerais  IF do Norte de Minas Gerais  IF do Sudeste de Minas  IF do Sul de Minas  IF do Triângulo Mineiro  IF do Rio de Janeiro  IF Fluminense  Colégio Pedro II</p>

<b>SUL</b>	Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR	IF do Paraná
	Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS	IF de Santa Catarina
	Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA	IF Catarinense
	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre - UFCSPA	IF do Rio Grande do Sul
	Universidade Federal de Pelotas - UFPEL	IF Farroupilha
	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	IF Sul-rio-grandense
	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM	
	Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA	
	Universidade Federal do Paraná - UFPR	
	Universidade Federal do Rio Grande - FURG	
	Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS	

FONTE: (MEC, 2019)

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, J. M., & Marques, M. C. (2002). 2002 A Contabilidade Pública em Portugal da Monarquia (1761) à II República. *Economia Global e Gestão, 1*, 98–117.

Almeida, R. H. de G. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto*. Dissertação de mestrado. Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, Portugal.

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research, 36*(sup1), 5–27.

Barbosa, J. M. (2009). *A harmonização contábil das NICSP na contabilidade pública: o caso do Brasil e Portugal*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho, Braga, Portugal.

Bilau, J. J. (2009). Governo e gestão das instituições de ensino superior em Portugal: o caso dos institutos politécnicos. *Revista Ibero-Americana de Educação, 55*(2), 1–11.

Borges, T. B. (2012). *Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Brasil.

Boscov, C. P., & Carvalho, L. N. G. de. (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 14*(33), 03–32.

BRASIL. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Acessado em julho 2019, em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

Brito, J. do R. R. (2017). *A institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde*. Tese de doutoramento. Universidade do Minho, Braga, Portugal

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change : an institutional framework. *Managment Accounting Research, 11*, 3–25.

Câmara, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Revista Interinstitucional de Psicologia*, 6(2), 179–191.

Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *Technical notes and manuals IMF, setembro*, 1–59.

CFC. (2019). Conselho Federal de Contabilidade. Acessado em agosto 2019 em <https://cfc.org.br/>.

CNC. (2019). Comissão de Normalização Contabilística. Acessado em 5 setembro, 2019, em <http://www.cnc.min-financas.pt/sncap2017.html>.

Comissão Europeia. 2013. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States: the suitability of IPSAS for the Member States*, Março.

Costa, A. de J. B., Nunes, M. V., & Almeida, A. P. de. (2016). A aplicação do manual de contabilidade aplicado ao setor público em municípios brasileiros: o caso do município de Cristópolis no estado da Bahia. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 3(2), 3–18.

Coutinho, C. P. (2013). *Metodologia de investigação em Ciências Sociais e Humanas: teoria e prática* (2a edição). Coimbra: Grupo Almedina.

Cross, D., Thomson, S., & Sinclair, A. (2017). *Research in Brazil - A report for CAPES by Clarivate Analytics*. Acessado em agosto 2019 em <https://www.capes.gov.br/images/stories/download/diversos/17012018-CAPES-InCitesReport-Final.pdf>.

Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Niyama, J. K., & Mendes, P. C. de M. (2013). Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 1-28.

Delloitee. (2020). *IPSAS in your pocket*. 2020 Edition. (March), 1–61.

Dibella, A. J. (2007). Critical Perceptions of Organisational Change. *Journal of Change Management*, 7(3-4), 231-242.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. (2005). A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo Institucional e Racionalidade Coletiva nos campos Organizacionais. *Rae-Clássicos*, 45(2), 74-89.

Diniz, J. A., & Ferreira, S. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294.

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*, 173, 79-89.

Félix, L. P. (2013). *Evolução da contabilidade pública no brasil. Trabalho de conclusão de curso*. Centro Universitário de Brasília – UNICEUB, Brasília, Brasil.

Fernandes, M. J. da S. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, VII(11), 157-190.

Ferreira, C. M. M. P. (2013). Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS. Dissertação de mestrado. Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal.

Filippim, E. S., Rossetto, A. M., & Rossetto, C. R. (2010). Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do Meio Oeste Catarinense. *Cadernos EBAPE.BR*, 8, 734-752.

Fonseca, M. P. da, & Encarnação, S. (2012). O sistema de Ensino Superior em Portugal em mapas e números. *Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior*, 4, 1-154.

Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2016). A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system. *Accounting Forum*, 40(4), 300-315.



Galera, A. N., & Bolivar, M. P. R. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development, 25*, 413–426.

Gaspar, C., Manuel, V., & Gabriel, D. S. (2015). As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência. *Revista Española de Historia de la Contabilidad, 22*, 172–204.

Gomes, D. R. (2000). *A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*. Dissertação de mestrado. Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal.

Gomes, F. F. (2016). A evolução da contabilidade aplicada ao setor público: Uma abordagem sobre as transformações e o crescimento da importância da contabilidade pública federal. Trabalho de conclusão de curso. Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, Brasil.

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. da C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal : The Perspective of Different Stakeholders The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal : The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration, 38*(4), 268–281.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C. (2017). Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): revisão de literatura. *Revista de Evidenciação Contábil e Finanças, 5*(2), 121–143.

Greenwood, R., Hinings, C.R., (1996). Understanding radical organizational change: bringing together the old and new institutionalism. *Academy of Management Review, 21*(4), 1022–1054.

Heizen, D. A. de M., Rossetto, C. R., & Altoff, J. R. (2013). Identificação e Categorização dos Stakeholders de uma organização do terceiro setor. *Revista Ibero-Americana de Estratégia - RIAE, 12*(1), 154–180.

Herminio, D. E. A. (2018). *A Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Marinha Portuguesa*. Dissertação de mestrado. Escola Naval, Alfeite, Portugal.

IFAC. (2014). *The conceptual framework for General Purpose Financial Reporting by public sector entities*. Acessado em 16 julho, 2019, em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>

IFAC. (2019). International Federal Accountants. Acessado em junho, 2019, em <https://www.ifac.org/>

IGeFE. (2019). Instituto de Gestão Financeira da Educação. Acessado em agosto, 2019, em [http://www.igefe.mec.pt/conteudo.aspx?ID\\_Pagina=22](http://www.igefe.mec.pt/conteudo.aspx?ID_Pagina=22)

Junior, A. E. de A., Santos, E. dos, Oliveira, R. C. R. de, & Silva, A. S. R. (2016). A Influência do Ambiente Institucional na Adoção de Controles Formais, Informais e Técnicos de Segurança da Informação. *XL Encontro Da ANPAD, (Setembro), 1–20*. Costa do Sauípe, Brasil.

Kiekow, A., Bertollo, D. L., Marchalek, A., Triaca, R., Elisete, M., & Motta, V. (2018). O Contador Público na Atualidade: Estudo Exploratório na Região Metropolitana da Serra Saúcha. *XIV Mostra de Iniciação Científica, Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão – UCS, (novembro), 1-15*, Caxias do Sul, Brasil.

Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 16(38)*, 166–184.

Lourenço, R. T. (2017). *Governança e Desempenho Organizacional nas Instituições de Ensino Superior Públicas Portuguesas. O papel dos Conselhos Gerais*. Tese de doutoramento. Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal.

Macohon, E., Dani, A., & Lavarda, E. (2017). Práticas de isomorfismo e as normas internacionais de contabilidade. *Revista Eletrônica do Mestrado Profissional Em Administração*, 9(1), 24–34.

Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. (2ª edição). Lisboa: Escolar Editora.

Martins, E., Martins, V. A., & Martins, É. A. (2007). Normatização Contábil: Ensaio sobre sua evolução e o Papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, 1(1), 7–30.

MEC. (2019). Ministério da Educação. Acessado em agosto 2019, em <http://portal.mec.gov.br/>.

Mendes, I. da C. P. (2015). *A contabilidade na gestão do ensino superior público - Estudo de caso*. Dissertação de mestrado. Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, Portugal.

Monteiro, O. H. C., & Leitão, C. R. S. (2019). Percepção dos contadores do governo do estado de Pernambuco sobre as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 7, 165–181.

Moreira, C. H., Moreira, V. H., & Palmeira, E. M. (2009). Instituições de Ensino Superior enquanto organização. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*, 1(7), 1-17.

Moreira, L. K. R., Moreira, L. R., & Soares, M. G. (2018). Educação Superior no Brasil: discussões e reflexões. *Educação Por Escrito*, 9(1), 134-150.

Moura, A., Nascimento, L., & Breda, Z. I. (2017). O Brasil e as IPSAS - Normas internacionais trazem mais transparência à contabilidade pública. *Revista Transparência*, 7(25), 34–36.

Muller, T., & Berger, M. (2018). IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards (Third). Acessado em setembro, 2019, em <https://books.google.pt/books?id=A2pODwAAQBAJ&dq=International+Public+Sector+Accounting+Standards+IPSAS&hl=pt-PT&lr=>.

Nascimento, G. C., Rodrigues, V. J., & Megliorini, E. (2010). Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. *VII Congresso Brasileiro de Custos*, 1–15. Belo Horizonte, Brasil.

Niyama, J. K. (2009). *Contabilidade Internacional*. (3ª edição). São Paulo: Atlas.

Nobes, C., Parker, R. B. (2016). *Comparative International Accounting*. (13ª edição). Harlow, U.K.: Pearson Education UK.

Nunes, S. P. P., & Lima, D. V. de. (2019). Uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil. *XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, (novembro), 1–29, Porto, Portugal.

Nunes, Viana, L. C., & Rodrigues, L. L. (2019). *SNC-AP - O Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas* (2ª edição). Lisboa: Editora Almedina.

Oliver, C., (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16 (1), 145– 179.

Oliveira, T. A. D. E. (2013). Valores organizacionais em instituições públicas brasileiras: percepções dos servidores em diferentes posições hierárquicas e tipos de entidade da administração indireta. *Revista Adm. Mackenzie*, 14(5), 74–103.

Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC . A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285.

Padoveze, C. L., Benedicto, G. C. de, Romanini, G., & Copatto, A. C. (2004). Objeto, objetivos e usuários das informações contábeis. *Revista de Administração da UNIMEP*, 2(2), 77–102.

Paula, J. C. T. (2006). *O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Brasil.

Pereira, L. C. B. (1998). Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*, 49(1), 5–42.

Revoredo, M. M. O. (2008). *Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: Uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder*. Dissertação de mestrado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, Brasil.

Ribeiro, M. S. D. (2015). *O impacto da adoção das IPSAS em três autarquias portuguesas – Valpaços, Albufeira e Sintra*. Dissertação de mestrado. ISCTE Business School - Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, Portugal.

Rodrigues, C. S. F. (2015). *A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de Caso – Distrito de Lisboa*. Dissertação de mestrado. Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, Portugal.

Rodrigues, L. L., & Pereira, A. A. C. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional: A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. (Edição 4). Lisboa: Publisher Team.

Saccol, A. (2009). Um retorno ao básico: Compreendendo os paradigmas de pesquisa e sua aplicação na pesquisa em administração. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 2(2), 250-269.

Santareno, A. (1997). Crónica da contabilidade pública portuguesa – das partidas dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997. *Jornadas de História de Contabilidade da APOTEC*, Coimbra, Portugal.

Santos, L. L. (1999). Normalização contabilística internacional. *V Encontro de Contabilidade do Tocantins*, (setembro). Tocantins, Brasil.

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

Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *British Accounting Review*, 38(1), 1–30.

Scott, W. (1987). The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.

STN. (2019). Secretaria do Tesouro Nacional. Acessado em maio 2019, em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+PIPCP+-+Anexo+Portaria+548-2015.pdf/02621710-aeb1-43ca-8289-db115cf68356>

Silva, S. M. de O., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional. *XVII Encuentro AECA*, (setembro), 1–27. Bragança, Portugal.

Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316.

Soll, J. (2014). *Ajuste de Contas: como os contabilistas governam o mundo desde os Medici à atualidade* (1ª edição). Alfragide: Lua de Papel.

STN. (2019). Secretaria do Tesouro Nacional. Acessado em maio 2019, em <http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/676688/Item+14+-+MCASP+8a+edição+-+Modo+de+Compatibilidade.pdf/58d3b348-b476-46f2-82cd-0950f9a68b57>

Vaz, A. T. (2016). A contabilidade pública em Portugal - A evolução. *XVII Encuentro AECA*, (setembro), 1–28. Bragança, Portugal.

Vieira, E. F., & Vieira, M. M. F. (2004). Funcionalidade burocrática nas Universidades Federais: conflito em tempos de mudança. *Revista de Administração Contemporânea*, 8(2), 181–200.

Wikipédia. (2019). *WIKIPÉDIA*. Acessado em junho 2019, em [https://pt.wikipedia.org/wiki/Wikip%C3%A9dia:P%C3%A1gina\\_principal](https://pt.wikipedia.org/wiki/Wikip%C3%A9dia:P%C3%A1gina_principal)

Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4), 290–302.

Zielinski, D. Z., & Costaldello, A. C. (2014). Natureza e autonomia das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras e os reflexos na gestão universitária. *XIV Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU*, (dezembro), 1–17, Florianópolis, Brasil

**ANEXO 1 – RESUMO DOS PRAZOS DEFINIDOS NO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS  
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS - BRASIL**

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>União</b>	<b>DF e Estados</b>	<b>Municípios com mais de 50 mil habitantes</b>	<b>Municípios com menos de 50 mil habitantes</b>
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021



11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.			

FONTE: (STN, 2019)