

FACILIDADES E DIFICULDADES NO COMPORTAMENTO PRAGMÁTICO DA NORMA PATRIMONIAL NO CONTEXTO DA CONTABILIDADE DO EXÉRCITO BRASILEIRO

ANDRÉ LUÍS BAGETTI

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS (UNISINOS)

ELISANGELA PIRES DA SILVA DE AMURIM

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO (UNEMAT)

CLEA BEATRIZ MACAGNAN

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS (UNISINOS)

Agradecimento à orgão de fomento:

Ao Exército Brasileiro pela contribuição com os dados da pesquisa.

FACILIDADES E DIFICULDADES NO COMPORTAMENTO PRAGMÁTICO DA NORMA PATRIMONIAL NO CONTEXTO DA CONTABILIDADE DO EXÉRCITO BRASILEIRO

1 INTRODUÇÃO

As discussões sobre a necessidade de mudanças na contabilidade remontam à década de 1970 (Laswad & Redmayne, 2015). A adoção das *International Financial Reporting Standard* (IFRS), a partir de 1973, e, de forma mais específica para o setor público, a publicação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), a partir do ano 2000, materializam esse processo de mudanças. Mudanças que se tornam efetivas à medida que são adotadas na prática contábil das organizações e dos países. A convergência da contabilidade do setor público no Brasil ocorre a partir da harmonização das normas brasileiras às normas internacionais (IPSAS) (CFC, 2021a), com a implementação gradual das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas às IPSAS.

As NBC TSP estabelecem mudanças institucionais, as quais devem ser assimiladas nas práticas dos contadores dos entes públicos. No entanto, a literatura empírica internacional (Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015) e nacional (Azevedo *et al.*, 2020; Diniz *et al.*, 2015; Lino, 2015; Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020; Silva Neto & Silva, 2019) aponta para a existência de aspectos facilitadores e/ou dificultadores na implementação do novo normativo pela convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade do IFAC. O que revela não ser suficiente editar um novo normativo para que seja implementado, mas importa considerar os aspectos condicionantes da implementação pretendida.

A teoria institucional é o meio pelo qual se busca entender o comportamento dos indivíduos que é afetado pelas mudanças institucionais, como parte do processo da convergência. O sistema institucional, por sua vez, é composto por regras que regem a interação entre os agentes (North, 1990). Essas regras estabelecem restrições, as quais podem ser formais: escritas, comumente conhecidas por leis, decretos e códigos; ou informais: correspondendo aos costumes, tradições e hábitos (Macagnan, 2013; North, 1990). Nessa perspectiva, o sistema normativo contábil estabelece restrições e possibilidades de escrituração sobre ativos e passivos relacionados aos entes públicos. As mudanças contábeis instituídas em decorrência da adoção das normas brasileiras de contabilidade, oriundas do processo de convergência às IPSAS, são alterações institucionais contábeis.

Na medida em que a escrituração contábil incorpora a normativa, significa que ela é efetiva. Porém, a revisão de literatura empírica sobre a convergência às normas internacionais (Azevedo *et al.*, 2020; Barbosa, 2020; Barboza, 2017; Diniz *et al.*, 2015; Haija *et al.*, 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Mattei, Jorge & Grandis, 2020; Mnif & Gafsi, 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020) não apresenta resultados conclusivos sobre o comportamento pragmático da respectiva regra. Em 2016, como parte do processo de convergência às IPSAS, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) do Brasil iniciou a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) (STN, 2015). Assim, o objetivo deste estudo foi verificar quais os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação das alterações institucionais relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

A relevância deste estudo reside em sua contribuição para a compreensão do comportamento de assimilação ou de resistência do agente público a implantação de novas normas contábeis. No que se refere ao contexto do processo de mudança institucional, o estudo produz evidências sobre o impacto da assimilação desempenha um papel significativo na

implantação bem sucedida dos PCPs. No que se refere a fase interna da administração pública, o estudo contribui para os agentes públicos envolvidos com procedimentos patrimoniais. Para além da esfera da administração pública, o estudo contribuí com novos conhecimentos para agências reguladoras voltadas para contabilização dos bens móveis e imóveis do setor público.

A investigação compreendeu um estudo de caso caracterizado pela análise de unidades gestoras do Exército Brasileiro. É um órgão integrante da administração pública federal (Regulamento de Administração do Exército [RAE], 2021), com um volume significativo de servidores públicos que executam a contabilidade e o inventário patrimonial do Exército Brasileiro. A análise dos dados compreendeu duas etapas essenciais: qualitativa e quantitativa, por meio de interpretação de conteúdo e cálculos matemáticos e estatísticos.

As evidências analisadas nesta pesquisa permitem inferir que a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército é um processo em curso. Os agentes percebem as mudanças nas rotinas contábeis, conforme externaram sobre os efeitos da implementação, seja pela melhora na evidenciação do patrimônio, ou pelas dificuldades manifestadas, como por exemplo, a falta de pessoal qualificado na área contábil. As novas normas contábeis alteram as rotinas contábeis na prática, o que implica em dificuldades de entendimento e assimilação dos novos conceitos de reconhecimento, registro e evidenciação para o patrimônio do Exército Brasileiro.

Vale ressaltar que a investigação é um estudo de caso, e, portanto, seus resultados não podem ser generalizados. No entanto, este estudo e outros revisados mostram como é a prática de evidenciação patrimonial na administração pública brasileira e estimula novos estudos que ampliem a amostra da pesquisa no Brasil ou em outros países.

A próxima seção apresenta o raciocínio do estudo e a formulação de hipóteses de pesquisa, os procedimentos metodológicos adotados, a análise das evidências, a discussão dos resultados e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No Brasil, a convergência da CASP foi iniciada com o apoio do CFC e da STN (Diniz *et al.*, 2015). O CFC, como conselho profissional de classe, criado pelo Decreto-Lei n. 9.295 (1946) e a STN, como órgão central do sistema de contabilidade federal, criada pelo Decreto n. 92.452 (1986). Porém, em que pese o trabalho conjunto entre CFC e STN no processo de convergência, os produtos das ações de cada um desses atores da convergência são diferentes e, por assim dizer, independentes. Enquanto o CFC elabora as NBC TSP, em um processo de harmonizar as normas internacionais (IPSAS) à realidade brasileira, exigindo “não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros” (CFC, 2021b). A STN, de sua parte, é encarregada de efetivar a implantação das normas, por meio da edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua oitava edição (STN, 2018).

A implementação das normas internacionais de contabilidade objetiva o fornecimento de informações financeiras de alta qualidade para as partes interessadas, o que pode resultar em maior crescimento, desenvolvimento econômico e prestação de contas (IFAC, 2021). Entretanto, as normas internacionais de contabilidade não são obrigatórias, uma vez que não existe uma lei internacional que exija a sua adoção. Em vez disso, cada país deve adotar ou adaptar as normas relevantes à sua própria legislação ou regulamentos (Neves & Gómez-Villegas, 2020), segundo seus respectivos interesses nacionais. Por outro lado, uma vez que sejam adotadas na legislação local, tornam-se obrigatórias e seus reflexos podem ser efetivos.

A adoção das IPSAS na contabilidade de um país pode ser feita direta ou indiretamente (Neves e Gómez-Villegas, 2020). Na adoção direta, as IPSAS são incluídas na legislação do país,

em seu formato original. Enquanto, na adoção indireta, o país aprova sua legislação, com maior ou menor grau de aderência ao normativo IPSAS. A convergência da CASP, segue o modelo de adoção indireta, em que as normas do IFAC são harmonizadas à realidade brasileira. Esse processo exige “não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros” (CFC, 2021b).

A adoção das IPSAS por organizações governamentais é considerada uma medida para melhorar tanto a qualidade quanto a comparabilidade da informação financeira fornecida pelos organismos públicos (Alijarde & Villegas, 2013). O normativo contábil, ao ter por base o regime de competência, amplia as informações sobre os recursos, obrigações, receitas e despesas e, assim, exige maior esforço quanto à divulgação de informação contábil de propósito geral, seja nas demonstrações contábeis ou em notas explicativas (Sasso & Varela, 2020). A transição de uma contabilidade baseada no regime de caixa para uma contabilidade em regime de competência permitirá registrar os efeitos econômicos da aplicação de recursos públicos através de gastos e de investimentos. Permitirá também o reconhecimento das obrigações presentes das entidades públicas e do patrimônio público (Neves & Gómez-Villegas, 2020)

A teoria institucional define instituições como restrições, as quais podem ser observadas nas regras que definem a sociedade que as institui. Ou seja, as instituições são restrições criadas pelo homem, as quais estruturaram as interações da sociedade, regulamentando incentivos políticos, sociais ou econômicos e reduzindo as incertezas. (North, 1990). Restrições são classificadas em dois tipos: regras formais e regras informais. As regras formais configuram-se por leis, códigos, normas, as quais estabelecem restrições e definem possibilidade de comportamentos na sociedade em que as instituiu. Já, as regras informais correspondem a: costumes, tradições e hábitos, os quais orientam o comportamento dos integrantes da respectiva sociedade (Macagnan, 2013; North, 1990).

Se por um lado as regras formais encontram-se documentadas nas organizações ou entes públicos, as informais estão no comportamento cognitivo dos indivíduos dessa sociedade. Muitas dessas regras informais são transmitidas e assimiladas de uma geração a outra de forma comportamental, sem que necessariamente estejam escritas. Segundo North (1990), a matriz institucional das sociedades é responsável por moldar as condições de desenvolvimento das sociedades e as limitações da racionalidade individual levam os seres humanos a criar padrões de referência para definir seu comportamento.

Padrões alicerçados em crenças individuais que, à medida que são compartilhadas, consolidam a matriz institucional da sociedade. A socialização das crenças resulta de modelos de aprendizagem mentais em decorrência do processo que pode ocorrer pelas experiências individuais, pela cultura e por herança genética (North, 2010). Os modelos mentais são responsáveis por interpretar os sinais emitidos pelo ambiente e quanto mais consistentes nesse processo, mais reforço ganham as crenças individuais e coletivas (Macagnan, 2013).

A matriz institucional de uma sociedade é uma mistura do passado e do presente. Dizendo de outro modo, as instituições são o resultado de uma luta estabelecida entre novos e velhos hábitos, em uma base permanente. “As instituições mudam conforme os hábitos mentais dos membros dessas comunidades mudam”. (Macagnan, 2013, p. 133). Isso quer dizer, não basta criar uma lei; ela precisa ser implementada e assimilada pelo sistema social que a constituiu, observada no comportamento pragmático dos integrantes da respectiva sociedade. Assim, a convergência do sistema normativo implica incrementar mudanças e essas comumente consistem em “ajustes marginais no complexo das regras, normas e formas de imposição de cumprimento que constituem o quadro institucional” (North, 1990, p. 83).

Além disso, mudanças podem criar incertezas quanto à estabilidade institucional. Estabilidade que é alcançada mediante um complexo conjunto de condicionamentos que

abrange restrições formais e informais. As regras formais são “hierarquizadas, de tal modo que a cada nível é mais custoso mudar”, enquanto as restrições informais são “extensões, aprimoramentos e retificações das regras” (North, 1990, p. 83). Neste sentido, o nível de assimilação ou resistência ao novo normativo contábil está sujeito à aspectos endógenos ou exógenos, facilitadores e/ou dificultadores à consecução dos objetivos da convergência.

A implantação das novas normas contábeis consiste na inserção de uma nova regra formal, alterando o equilíbrio institucional, estabelecido entre as restrições formais e informais vigentes. As restrições informais “provêm de informações socialmente transmitidas e fazem parte do legado que designamos cultura (North, 1990, p. 70). A interpretação da nova norma contribui para o entendimento e assimilação na prática contábil e a percepção dos agentes da contabilidade permite inferir a importância da interpretação das normas para a implantação na prática contábil, bem como, sobre a adequação das referidas normas ao público usuário. Assim, têm-se a seguinte hipótese: H1: A interpretação das normas desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

Do ponto de vista da teoria institucional, as organizações se diferem das instituições. Em que pese ambas dependerem da interação humana, as instituições são condições para a existência das organizações. No entanto, a evolução institucional de uma sociedade molda-se pela interação entre instituições e organizações (Macagnan, 2013; North, 1993). Assim, o apoio externo no processo da implantação das novas regras contábeis é exercido pelas organizações que se valem das instituições, sejam formais, como a STN e CFC, na emissão de normas e orientações, sejam informais, como no caso Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial, condicionando a liberação de financiamentos à adoção das IPSAS (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). Nesse sentido, a percepção dos agentes da contabilidade permite identificar o apoio externo, sua importância e adequabilidade para a implantação das novas normas contábeis. Portanto, têm-se a seguinte hipótese: H2: O apoio externo desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

A disponibilidade de infraestrutura pode ser significativa para a consecução do processo da convergência da contabilidade do setor público às IPSAS (Haija *et al.*, 2021). Do ponto de vista teórico, a infraestrutura reporta às organizações (North, 1990), as quais, ao buscar atingir seus fins, “são agentes da mudança institucional e condicionam seu rumo” (North, 1990, p. 73). A *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) identificou que em países com infraestrutura deficiente, a implantação das IPSAS enfrenta mais dificuldades. Assim, verificar a percepção dos agentes da contabilidade sobre o papel da infraestrutura na implantação das novas regras contábeis permite identificar os principais elementos dessa infraestrutura e sua importância para o processo da convergência às normas internacionais. Portanto, têm-se a seguinte hipótese: H3: A infraestrutura desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

Considerando o conjunto de restrições formais e informais, no contexto do processo de mudança institucional, um fator decisivo consiste na habilidade dos agentes e no conhecimento que eles detêm do processo e suas restrições (North, 1990). Dessa forma, “a demanda de conhecimento e aptidões vai, por sua vez, gerar uma demanda de ampliações no acúmulo e na distribuição de conhecimento” (North, 1990, p. 130). Ou seja, à medida que as práticas se repetem, agentes mais qualificados tendem a entender e assimilar mais rapidamente, enquanto a falta de conhecimento e capacitação influencia um comportamento de resistência. Assim, verificar a percepção dos agentes da contabilidade sobre o treinamento para a implantação das novas normas contábeis permite inferir a importância desse aspecto para o processo de mudança institucional, bem como, sobre a adequação dos treinamentos disponibilizados. Portanto, têm-se a seguinte hipótese: H4: O treinamento desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

No processo de mudança, agentes da contabilidade, contadores e não contadores, adotam comportamentos de assimilação ou de resistência às novas normas contábeis. Comportamentos que resultam de “escolhas com base em modelos deduzidos subjetivamente e que divergem entre os indivíduos” (North, 1990, p. 38), a depender de sua capacitação e suas experiências. Assim, conhecer as percepções dos agentes da contabilidade pode revelar o entendimento, a motivação e o grau do seu envolvimento no processo de implantação das novas práticas contábeis. Portanto, têm-se a seguinte hipótese: H5: O envolvimento dos atores da convergência desempenha um papel significativo na implantação bem-sucedida dos PCPs.

2.1 O Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal

O sistema de contabilidade federal brasileiro é composto pela STN, como órgão central do sistema de contabilidade federal, e pelas setoriais, que são as unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União, responsáveis pelo acompanhamento contábil no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) de determinadas unidades gestoras executoras ou órgãos (Decreto n. 6.976, 2009, Art. 6º).

O Exército Brasileiro (EB) é parte da administração pública federal (RAE, 2021, Art. 3º), lotado na estrutura do Ministério da Defesa (MD) e está obrigado a adotar os PCPs em suas rotinas contábeis, de acordo com o PIPCP (Portaria STN n. 548, 2015). Para tanto, se vincula à setorial contábil de órgão superior no MD e internamente dispõe de uma setorial contábil de órgão e 12 setoriais contábeis de unidade gestora. Além disso, de acordo com o relatório contábil do Exército Brasileiro de 2020, o Exército possui 396 unidades gestoras executoras (UG), realizando registros contábeis da gestão de 655 organizações militares (OM), em todo o Brasil e uma no exterior (Estados Unidos da América), a Comissão do Exército Brasileiro em Washington (CEBW).

Nas setoriais contábeis de Unidade Gestora estão lotados os contadores, responsáveis pela conformidade das demonstrações contábeis. Nas Unidades Gestoras (UG), por sua vez, as rotinas de execução contábil estão assim divididas. Em um setor de contabilidade, responsável pela orientação, análise e proposta de solução para corrigir eventuais inconsistências nos registros contábeis dos atos e fatos da gestão orçamentária e financeira (RAE, 2021, Art. 27) e um setor financeiro, responsável pela execução das atividades contábeis e financeiras (RAE, 2021, Art. 28).

Até a data dessa revisão, a administração pública federal adota oficialmente o MCASP (STN, 2018). A administração do Exército, por sua vez, subordinada à administração pública federal, observa as normas de contabilidade emitidas pela STN. Nesse sentido, vale mencionar que os PCPs estão dispostos no MCASP, desde a 5ª edição de 2012 (STN, 2012), em que pese tornados obrigatórios somente a partir de 2015, com a publicação do Plano de Implantação dos PCPs (STN, 2015).

A mudança para o regime de competência rompe com paradigmas até então aceitos, demandando, por exemplo, que as entidades públicas mantenham registros completos de ativos e passivos para facilitar o controle da gestão e ajudar os gestores a comparar o custo-benefício na prestação dos serviços (Brusca *et al.*, 2013). Nesse sentido, a convergência da CASP às IPSAS e implantação dos PCPs vai além da edição de normas convergidas, implicando em alteração do comportamento dos atores envolvidos no processo de mudança da prática contábil.

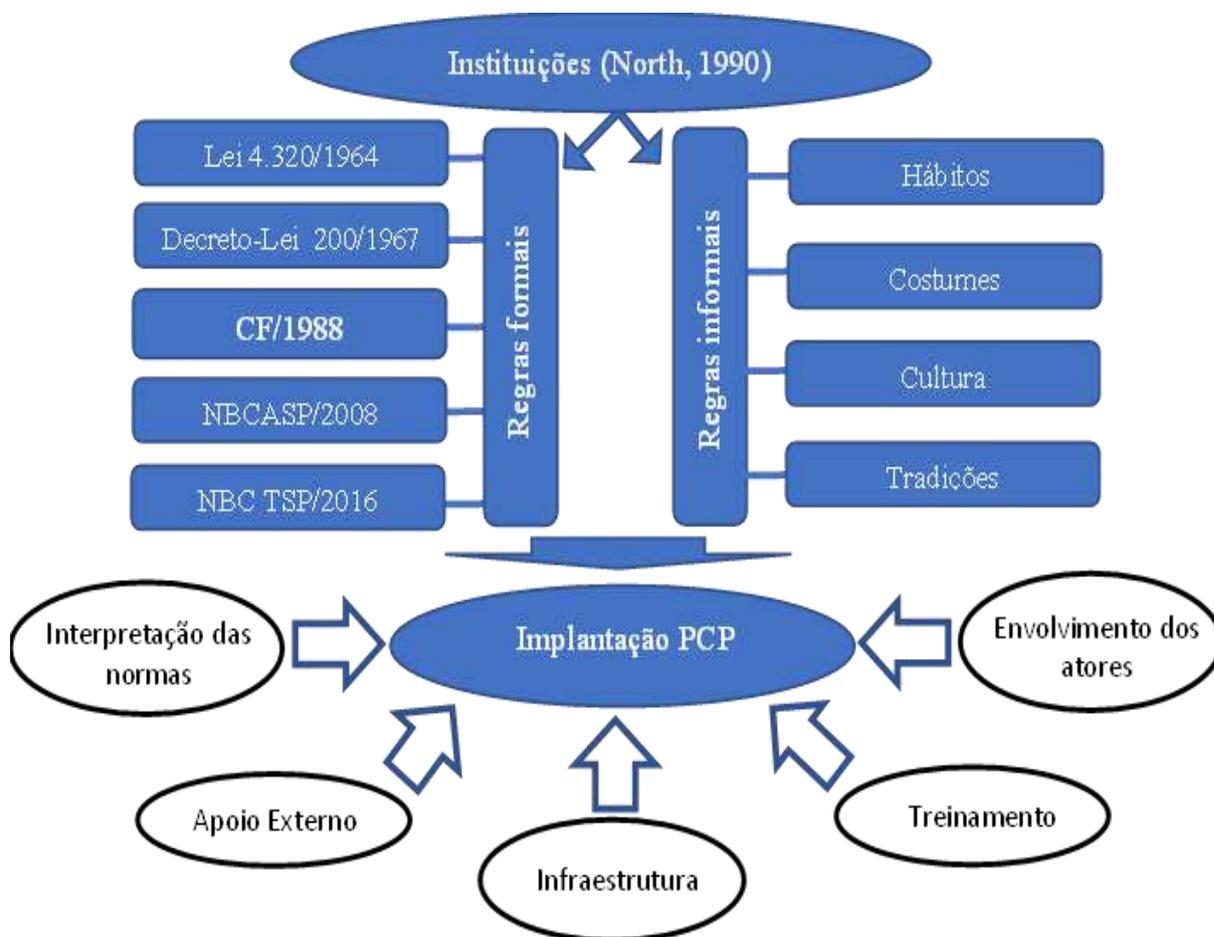
2.2 Modelo teórico e formulação das hipóteses

A revisão de literatura realizada evidenciou aspectos que funcionam como facilitadores e/ou dificultadores à adoção das IPSAS, em diferentes cenários institucionais de países e níveis

de governo estudados (locais e centrais) (Azevedo et al., 2020; Brusca *et al.*, 2016; Diniz et al., 2015; Grossi & Steccolini, 2015; Haija et al., 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Lima & Lima, 2019; Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020; Rajib et al., 2019; Sediya, Aquino & Lopes, 2017). A teoria institucional, por sua vez, explica as instituições que regem o processo de interação entre indivíduos nas organizações, ou seja, as regras formais e informais (North, 1990); ao tempo que a evolução das organizações se dá por mudanças incrementais.

A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do setor público parte da edição de um novo conjunto de normas formais, desse modo, “uma mudança nas regras formais ou na sua aplicação irá redundar em uma situação de desequilíbrio, já que, um contexto estável na teoria da escolha é constituído pelo conjunto integral de restrições formais e informais e meios de aplicações” (North, 1990, p. 87). Portanto, os aspectos facilitadores e/ou dificultadores da implantação dos PCP ocorrem a partir de um comportamento de assimilação ou de resistência ao novo sistema normativo. Assim, chega-se ao modelo teórico.

Figura 1. Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Adaptado: Diniz *et al.* (2015, p.280); Haija *et al.* (2021, pp.241-242).

O **constructo da interpretação das normas** está ligado ao juízo consciencioso de como o profissional da contabilidade identifica e qualifica as normas contábeis a serem adotadas. Na

medida em que os profissionais da contabilidade recebem treinamento, conseguem aprimorar suas leituras sobre as novas normas. A ampliação do conhecimento pela interpretação e aplicação das normas, diante da compreensão de que elas são baseadas em princípios e necessitam de uma interpretação comum, estabelecida, preferencialmente, em parceria com todas as instituições envolvidas nesse processo (Grossi & Steccolini, 2015), contribui significativamente para a implantação dos PCP. Na Nova Zelândia a adoção das IPSAS acompanhada de políticas de relatórios simplificados, contribuiu para facilitar o entendimento das normas, fazendo o país alcançar elevados índices de transparência (Laswad & Redmayne, 2015).

Haija *et al.* (2021) verificaram a interpretação da normativa como sendo fator-chave para a implantação bem-sucedida das IPSAS no setor público da Jordânia. No entanto, Diniz *et al.* (2015) testaram a hipótese “Interpretação das Normas: a ampliação do conhecimento por meio da interpretação e aplicação de conceitos a um problema específico aumentam as vantagens esperadas na aplicação das Ipsas” e os resultados da pesquisa não confirmaram a hipótese proposta. Assim, a percepção dos agentes da contabilidade do Exército permite inferir a importância da interpretação das normas para a implantação na prática contábil, bem como, sobre a adequação das referidas normas ao público usuário.

Quanto ao **constructo do apoio externo**, na adoção das normas internacionais (IPSAS) ou mesmo na convergência, os países têm enfrentado dificuldades. O relatório IPSASB (2018) cita dentre as restrições às mudanças verificadas em países em desenvolvimento, a dependência de recursos externos. Neste sentido, a *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, organismo profissional de contabilidade global, diz que os países que têm intenção de adotar o regime de competência precisam desenvolver uma estratégia clara com um roteiro definido de implementação (ACCA, 2018).

Haija *et al.* (2021) analisaram o apoio externo na implementação das IPSAS na contabilidade do setor público da Jordânia e concluíram que, apesar de ficar atrás dos fatores treinamento e interpretação das normas, o apoio externo mostrou-se necessário ao processo da convergência. A decisão pela adoção das IPSAS na contabilidade de um país pode ter um caráter político, interferindo na liberação de recursos para a implantação da nova política contábil (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Essa pressão política, à medida que altera positivamente o comportamento dos indivíduos, torna-se um aspecto significativo à consecução dos objetivos da convergência. No contexto do apoio técnico, a obtenção de apoio externo de entidades profissionais mostra-se positiva na implantação do regime de competência (Haija *et al.*, 2021). A coordenação e proximidade com a STN é importante e a fraca interação com o órgão central, emissor da reforma, constitui fator dificultador para o avanço da mesma (Aquino & Lopes, 2017). Nesse sentido, a percepção dos agentes da contabilidade do Exército permite identificar o apoio externo, sua importância e adequabilidade para a implantação das novas normas contábeis.

O **constructo da infraestrutura** está relacionado à disponibilidade dos meios necessários à implantação das novas rotinas contábeis, pela implantação dos PCP. O aspecto da infraestrutura nesse processo de mudança relaciona-se à estrutura de software (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017), à disponibilidade de pessoal capacitado (Brusca *et al.*, 2016), bem como, à estrutura organizacional do contexto em que ocorre a alteração institucional (Lima & Lima, 2019). Em geral, as principais dificuldades verificadas em processos de mudança contábil se relacionam a resistência à mudança, infraestrutura de TI deficiente e sistemas de informação contábil falha (ACCA, 2018).

A disponibilidade de infraestrutura pode ser significativa para a consecução do processo da convergência da contabilidade do setor público às IPSAS (Haija *et al.*, 2021) e uma infraestrutura adequada às novas práticas contábeis contribui para o surgimento do

comportamento favorável. E, do ponto de vista teórico, a efetividade da mudança decorre da adoção de um comportamento favorável, de entendimento e assimilação das novas regras contábeis (Macagnan, 2013).

O **constructo do treinamento** relaciona-se à capacitação dos agentes da contabilidade, como encarregados de tornar efetivas as novas normas, pela prática dos novos procedimentos contábeis. O treinamento desenvolve novos hábitos, alterando o comportamento dos agentes. Isso porque no treinamento os profissionais podem dirimir dúvidas, fazer exercícios práticos, reduzindo a incerteza sobre aplicação da normativa.

Assim, a capacitação remete aos atores que desempenham funções no processo de convergência (Sasso & Varela, 2020). Para Padrones, Colares e Santos (2014), a falta de orientação e treinamento dificulta a implantação no processo de convergência às IPSAS e aumenta os custos do processo. Essa situação torna-se mais evidente no contexto de países em desenvolvimento, em especial os da América Latina, no que tange às fortes tradições locais e a necessidade por ações de capacitação (Brusca *et al.*, 2016; Christiaens *et al.*, 2015). Na convergência da contabilidade às normas internacionais na Jordânia foi verificada uma relação positiva e significativa do treinamento para adoção das IPSAS (Haija *et al.*, 2021).

O **constructo do envolvimento dos atores da convergência** remete aos agentes da contabilidade, contadores e não contadores. O menor envolvimento desses atores no processo implica menor comprometimento e, por sua vez, maior resistência, como é o caso verificado em municípios da Zona da Mata Mineira, em que os contadores assumiam “uma posição passiva, delegando a responsabilidade pelo processo de adoção do novo sistema normativo às empresas fornecedoras de software” (Sediyama, Aquino & Lopes, 2017, p. 78).

No mesmo sentido, o grau de participação dos contadores, profissionais e suas associações nas mudanças determina a trajetória de reforma da contabilidade do setor público nas economias emergentes (Rajib *et al.*, 2019). Haija *et al.* (2021) testaram a hipótese “O envolvimento das partes interessadas desempenha um papel vital no aumento da implementação bem-sucedida das IPSAS” e concluíram que esse envolvimento contribuiu significativamente para o processo da convergência na Jordânia. Assim, o sistema normativo deve lidar com as partes interessadas e afetadas pelas normas produzidas, devendo serem consultadas durante o processo (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Afinal, são os membros da comunidade técnica que têm a capacidade de mediar a adoção de reformas e de promover a aprendizagem organizacional.

3 METODOLOGIA

O desenvolvimento desta pesquisa consistiu na análise das percepções dos agentes da contabilidade do Exército Brasileiro. Por se tratar de um órgão da administração pública federal, o Exército está obrigado a implantar os PCPs em sua contabilidade (RAE, 2021; STN, 2015). O que permite identificar as partes envolvidas, as ações realizadas e os aspectos influenciadores do processo.

Para obtenção dos dados primários da análise, foi realizada uma *survey*, por meio da aplicação de um questionário. Os dados da pesquisa foram coletados em um só momento, pretendendo descrever e analisar o estado das variáveis num dado momento, caracterizando quanto ao momento um corte transversal (*cross-sectional*) (Sampieri *et al.*, 2018). Assim, baseado no modelo teórico apresentado, o questionário foi estruturado em 5 blocos, para verificar os aspectos facilitadores e/ou dificultadores à implantação do novo sistema normativo dos PCPs na contabilidade. Cada bloco contou com 7 assertivas, nas quais a escala adotada é a de *Likert* com cinco níveis de concordância, em que o respondente atribuiu um grau numérico de 1 a 5 para a relevância da afirmação. Ao final de cada bloco, foi proposta uma questão aberta,

não obrigatória, onde o respondente pode manifestar-se livremente sobre o tema do bloco.

O questionário foi elaborado com base na revisão de literatura e, antes de sua aplicação, foi analisado por especialistas integrantes do Grupo de Pesquisa em Governança da Universidade do Vale do Rio Sinos e Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, atuantes da contabilidade no setor público. Por fim, o questionário foi submetido a um pré-teste, em que um grupo de 30 agentes da contabilidade do Exército responderam ao questionário. Para tanto, considerou-se a seguinte população e amostra:

Tabela 1

População da pesquisa

Grupos	Unidades	Agentes da contabilidade	Pré-teste	População	Amostra
Contadores	13 setoriais contábeis	57	(3)	54	49
Agentes da contabilidade nas UG	396 Unidades Gestoras	792	(27)	765	552
Total		849	(30)	819	601

Fonte: Elaboração própria.

As evidências coletadas foram submetidas as análises quantitativa e qualitativa. A análise quantitativa dos dados coletados se fez com base nos estudos de Barbosa (2020), Barboza (2017), Bortolini (2016) e Marques (2021). Assim, a forma de análise de dados foi realizada por meio do teste de diferença das médias, com o teste *t-student*.

O teste *t-student* foi aplicado considerando um grau de significância de 1%. O teste considerou H_0 , quando a média encontrada for menor ou igual a 3 ($H_0 \leq 3$), para o nível de conformidade das assertivas relacionadas a interpretação das normas, apoio externo, infraestrutura, treinamento e envolvimento dos atores da convergência. Já a hipótese alternativa será estatisticamente maior do que 3 ($H_1 > 3$).

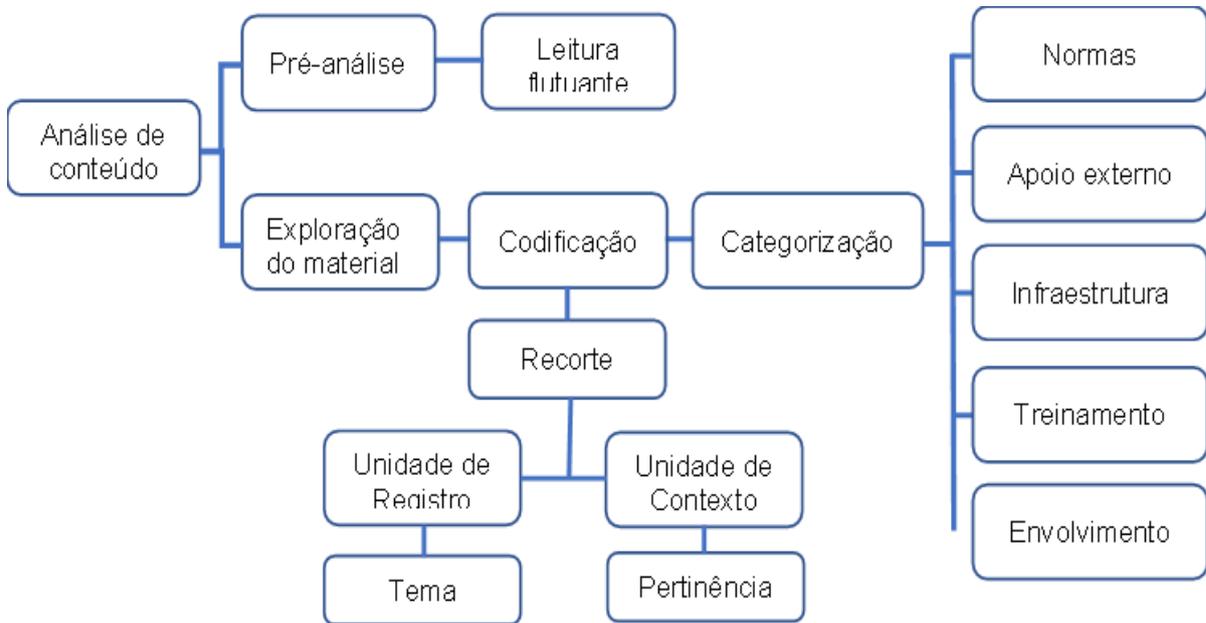
H_0 : A média dos respondentes é estatisticamente menor ou igual a 3.

H_1 : A média dos respondentes é estatisticamente maior que 3.

Para a validação da pesquisa, foi realizada a análise da confiabilidade dos constructos, utilizando o coeficiente alfa de *Cronbach* como ferramenta para estimação da confiabilidade. O valor mínimo admitido para o resultado dos cálculos do alfa de *Cronbach* é de 0,60, sendo esse o parâmetro para a análise. Inferior a esse valor, a consistência interna da escala utilizada é considerada baixa ou inapropriada (Freitas & Rodrigues, 2005). Por outro lado, o valor máximo esperado de confiabilidade é 0,90, pois acima disso pode indicar duplicidade de dados (Streiner, 2003). Neste sentido, os cinco blocos do questionário se mostraram confiáveis, em nível moderado, com resultados que variaram de 0,635 a 0,748.

A análise qualitativa foi realizada pela análise de conteúdo (Bardin, 2016), aplicada às respostas das perguntas abertas do questionário. As respostas foram categorizadas de acordo com as hipóteses formuladas, com recorte em unidades de registro (frequência), de acordo com o tema e, por fim, considerada a unidade de contexto, em relação à pertinência ao conteúdo e objetivo da coleta dos dados.

Figura 2. Modelo de análise das evidências



Fonte: Adaptado: Bardin (2016); Amurim (2021)

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em relação ao perfil dos respondentes da pesquisa, do total de 601, verificou-se que 545 eram homens e 56 mulheres, de tal modo que as mulheres representaram aproximadamente 10% do total de respondentes. Disto, pode-se inferir que, apesar da entrada das mulheres no Exército datar de 30 anos atrás (Escola de Administração do Exército, 1992), o efetivo feminino ainda é significativamente menor que o masculino, na área pesquisada.

No tocante à área de formação, os respondentes tiveram que escolher umas das áreas sugeridas, administração, contabilidade, economia, intendência militar, AMAN (exceto intendência) que é a formação dos oficiais da linha bélica do Exército, ou ainda a opção outros, sendo que, para a opção outros, o respondente era demandado a especificar. Disto, foi possível verificar que a maior parte da amostra, 371 respondentes (61,7%), é composta por profissionais com formação técnico-administrativa, sendo intendência militar, com 159 respondentes, ciências contábeis, com 127 respondentes, administração, com 82 respondentes e economia, com três respondentes. De outra parte, 230 respondentes (38,3%) informaram ser profissionais das armas, quadros e serviços do Exército Brasileiro. Este público qualifica a pesquisa, por evidenciar a diversidade da população pesquisada, contexto da implantação dos PCPs na contabilidade do Exército Brasileiro.

O propósito da análise quantitativa foi testar se, na percepção dos agentes respondentes, as hipóteses da pesquisa se confirmam. A partir do teste de diferença das médias, com o teste *t-student*, foi verificado se a média das respostas era estatisticamente maior que três (>3). Os testes permitiram rejeitar a hipótese nula relativa ao constructo submetido em cada um dos cinco blocos. Assim, com base nos resultados, pode-se afirmar que há uma relação positiva entre os aspectos da interpretação das normas, do apoio externo, da infraestrutura, do treinamento e do envolvimento dos atores da convergência para a implantação bem-sucedida dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército Brasileiro. Conforme os resultados dispostos na tabela 2.

Tabela 2

Análise quantitativa das evidências

Constructo	Respostas	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	t-student	p-valor
Interpretação das Normas	281	22	54	305	708	878	1	5	4,20	0,878	60,750	0,000
Apoio Externo	180	29	81	161	362	627	1	5	4,17	1,030	40,398	0,000
Infraestrutura	474	196	401	808	1132	781	1	5	3,57	1,145	26,552	0,000
Treinamento	305	90	156	370	673	846	1	5	3,95	1,088	39,445	0,000
Envolvimento dos atores da convergência	331	72	158	427	952	708	1	5	3,89	1,015	42,270	0,000

* discordo plenamente, ** discordo parcialmente, *** não discordo nem concordo, **** concordo parcialmente, ***** concordo plenamente

Fonte: Elaboração própria.

Além disso, cada bloco foi constituído por sete assertivas e os testes realizados permitiram confirmar individualmente cada uma dessas assertivas. Exceto, no bloco relacionado à infraestrutura, onde submeteu-se a organização da administração pública como sendo uma barreira à implantação dos PCPs no Exército. Essa assertiva parte da ideia de que a formalidade é uma característica inerente à administração pública (Decreto-Lei n. 200, 1967) e, como tal, poderia tornar morosos os processos. No entanto, apenas 42% dos respondentes concordaram com a assertiva e a média, estatisticamente menor que 3, não confirma a hipótese.

Ainda no bloco da infraestrutura, submeteu-se o emprego de pessoal sem formação específica para as funções de agente da contabilidade como aspecto dificultador para a implantação dos PCPs na contabilidade do Exército. A hipótese nula foi rejeitada, evidenciando que, na percepção dos respondentes, há uma limitação à implantação bem-sucedida das novas normas na prática contábil relacionada à disponibilidade de pessoal habilitado. Desta forma, ao tempo a organização da administração pública não constitui uma barreira à implantação dos PCPs na contabilidade do Exército, a falta de qualificação específica dos agentes da contabilidade dificulta a consecução do processo de mudança contábil.

Ao final de cada bloco de perguntas, foi disponibilizada uma questão aberta não obrigatória, onde os respondentes puderam discorrer sobre suas percepções em relação ao tema do bloco. Essas questões obtiveram o total de 236 respostas, as quais foram submetidas à análise de conteúdo (Bardin, 2016).

Dentre os aspectos analisados, vale ressaltar a percepção dos agentes da contabilidade pela falta de profissionais com formação contábil para o desempenho da função de agente da contabilidade nas unidades gestoras. Esta pesquisa contou com a participação de agentes de todas as regiões do Território Nacional em que o Exército está presente e desses, 127 (21,1%) informaram ter formação contábil. Considerando o número de 396 unidades gestoras e 13 setoriais contábeis, os profissionais com habilitação em contabilidade participantes da pesquisa, se distribuídos ao número de um por unidade, suprem aproximadamente 31% das unidades. Porém, conforme exposto no tópico 2.4 O Exército Brasileiro no sistema de contabilidade federal, essa realidade decorre do modelo adotado no governo federal, o qual concentra os contadores em setoriais contábeis.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou identificar a percepção dos agentes da contabilidade sobre os aspectos facilitadores e/ou dificultadores da implantação dos procedimentos contábeis

patrimoniais na contabilidade do Exército Brasileiro. Os constructos testados foram identificados a partir da revisão de literatura, voltada à implantação de novas regras contábeis no setor público. As novas regras, neste estudo, trataram dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs), cuja implantação teve início a partir do exercício financeiro de 2016 (STN, 2015). Assim, transcorridos mais de cinco anos do início do processo em análise.

Portanto, considerando o posicionamento dos agentes da contabilidade, no contexto do Exército Brasileiro, a interpretação das normas mostrou-se significativa para o processo de implantação dos PCPs na contabilidade do Exército, evidenciando que as normas são adequadas à realidade do Exército. O apoio externo, por sua vez, revela-se como um aspecto percebido por uma minoria, mas que é reconhecido como significativo para o processo em estudo. De outra parte, as percepções sobre o constructo revelaram falta de transparência em relação às fontes de recursos, somada à falta de interesse por esse tipo de informação.

No constructo da infraestrutura, as evidências indicaram que a organização administrativa do Exército e a disponibilidade de software não se confirmam como dificultadores, podendo serem consideradas adequadas para a implantação dos PCPs na contabilidade. Entretanto, qualitativamente os respondentes apontam como fator de dificuldade a falta de pessoal qualificado para as atividades contábeis. O constructo do treinamento, por sua vez, recebeu críticas e os treinamentos existentes, considerados insuficientes ou que não atendem aos objetivos, considerando a falta de base teórica dos agentes sem formação contábil.

Já o envolvimento dos atores da convergência evidencia o comprometimento dos agentes com o aperfeiçoamento da prática contábil e a evidenciação contábil do Exército. Entretanto, na análise qualitativa foram apontadas fragilidades para a evidenciação, em virtude da falta de qualificação contábil dos agentes da contabilidade das unidades gestoras. Enfim, os constructos foram considerados significativos para o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na contabilidade do Exército.

O processo de implantação dos PCPs no Exército mostra-se viável à medida que os agentes da contabilidade o percebem em sua prática nas rotinas contábeis. Em perspectiva teórica, o entendimento e a assimilação das novas regras alteram o comportamento de resistência. No entanto, isso não confirma a completa implantação das novas regras na contabilidade do Exército.

A teoria institucional diz que as instituições têm o objetivo de reduzir incertezas nas interações humanas (North, 1990). No entanto, as regras formais são estabelecidas por aquele que detém o poder de fazê-lo. O processo de implantação das novas regras contábeis altera as rotinas contábeis, mas efetivamente, à medida em que essas regras formais são entendidas e assimiladas no contexto das regras informais.

Este estudo evidencia que a habilitação para o desempenho das funções contábeis deve ser considerada. Embora relacionado aos constructos da infraestrutura e do treinamento, esse aspecto também pôde ser observado nos demais constructos como sendo um dificultador à compreensão teórica e assimilação na prática. Neste sentido, fica evidente a necessidade de revisão do modelo do sistema de contabilidade do governo federal, onde atualmente os contadores ficam concentrados nas setoriais, enquanto na maioria das unidades gestoras a prática não se confirma.

Além disso, este estudo contribui para a compreensão do processo de implantação dos PCPs, com a inclusão do regime de competência para os reconhecimentos e a alteração do foco estritamente orçamentário para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio do setor público. Tais alterações ocorrem, por meio de uma mudança comportamental, em um cenário de incertezas pelas características da norma que permite a escolha de vários procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016, June). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. In *Accounting Forum* (Vol. 40, No. 2, pp. 125-142). No longer published by Elsevier.
- Alijarde, M. I. B., & Villegas, M. G. (2013). Hacia la armonización de la contabilidad pública en Europa: las Normas Europeas de Contabilidad Pública. *Revista española de control externo*, 15(44), 91-112.
- Amurim, E. P. D. S. D. (2021). Princípios orientadores em aquisições públicas: um estudo de caso na Universidade do Estado do Mato Grosso. (Tese de doutorado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2018). ACCA–CA ANZ Response to IPSASB’s 2019 – 2023 Work Plan. The Association of Chartered Certified Accountants Recuperado de: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/consultation-responses/ACCA-CA%20ANZ%20Response%20to%20IPSASB%20Work%20Plan%202019-2023.pdf
- Azevedo, R. R. de., Aquino, A. C. B. de., Neves, F. R., & Silva, C. M. da. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509-518.
- Barbosa, V. P. (2020). Adoção da ipsas 17 em órgãos do poder executivo federal (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Barboza, A. A. (2017). Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Bardin, L. (2016). Análise de Conteúdo. 3. reimp. da 1. ed. de 2016. *São Paulo: Edições*, 70.
- Bortolini, E. F. (2016). A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. (2013). Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). Resolução CFC n. 2.016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Recuperado de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021a) *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)*. Recuperado de: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021b) Atividades para 2021. *Grupo Assessor da*

Contabilidade do Setor Público (GANBC TSP). Recuperado de: <https://cfc.org.br/noticias/grupo-assessor-da-contabilidade-do-setor-publico-discute-as-atividades-para-2021/>

Constituição Federal (CF). (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm

Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm

Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm

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

Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO) (2021) *Relação de OM/UG, por OM-UG-RM*. Recuperado de: <http://intranet.dgo.eb.mil.br/images/seo/relacao-de-om/UG-OM-ORDEM-CODUG.pdf>

Freitas, A. L. P., & Rodrigues, S. G. (2005, November). A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. In *Simpósio de Engenharia de produção* (Vol. 12, No. 2005, pp. 07-09).

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

Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.

International Accounting Standards Board (IASB). (2021). Recuperado de: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>

International Federation of Accountants - IFAC. (2021). *Adoção e implementação de padrões internacionais*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/supporting-international-standards>

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2018). *IPSASB Proposed Strategy and Work Plan 2019–2023: The International Federation of Accountants* New York, NY

Laswad, F., Redmayne, N.B. (2015) *IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives*. *Australian Accounting Review* 25(2), pp. 175-184.

Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do DF. Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

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

Lino, A. F. (2015). *Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas*. Doctoral

Dissertation, University of São Paulo: Brazil, 1-147. Recuperado de: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/pt-br.php>.

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

Marques, G. L. D. M. (2021). Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro.

Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>

Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: lessons to be learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158-182.)

Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*.

Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31.

North, D. (1990). Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge University Press. *New York*.

Padrones, K. G. D. S. A., Colares, A. C. V., & dos Santos, W. J. L. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3771>

Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M., & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the Central Government of Bangladesh. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

Regulamento de Administração do Exército (RAE). (2021). Portaria do Comandante do Exército n. 1555, de 9 de julho de 2021. Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE), EB 10-R-01.003, 1ª ed.

Sampieri, R. H. (2018). *Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw Hill México.

Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2012) *Portaria n. 437, de 12 de julho de 2012*. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de: https://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria_STN_437_MCASP.pdf

Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). *Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013*. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2014/05/Portaria-634-2013-STN-de-19-11->

2013.pdf

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). *Portaria n. 548, de 24 de setembro de 2015*. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018*. Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 8ª Ed. Recuperado de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>

Sediyama, G. A. S., de Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78-100.

Silva Neto, A. F. da, & Silva, J. D. G. da. (2019). Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 13, e144322. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>

Streiner, D. L. (2003). Sendo Inconsistente Sobre Consistência: Quando Coeficiente Alfa Não Importa. *Journal of Personality Assessment*, 80(3), 217-222.