

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Maiara Sasso

A intenção do profissional do setor contábil perante as normas brasileiras convergidas às  
IPSASs: uma análise sob a perspectiva da Teoria do Comportamento Planejado

São Paulo  
2024

Prof. Dr. Carlos Gilberto Carlotti Júnior  
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Dolores Montoya Diaz  
Diretora da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Profa. Dra. Mara Jane Contrera Malacrida  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Renê Coppe Pimentel  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

MAIARA SASSO

**A intenção do profissional do setor contábil perante as normas brasileiras convergidas às IPSASs: uma análise sob a perspectiva da Teoria do Comportamento Planejado**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutora em Ciências.

Área de Concentração: Controladoria e Contabilidade

Orientadora: Profa. Dra. Patrícia Siqueira Varela

Coorientadora: Profa. Dra. Susana Margarida

Faustino Jorge

**Versão corrigida**

**São Paulo  
2024**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Sasso, Maiara.

A intenção do profissional do setor contábil perante as normas brasileiras convergidas às IPSASs: uma análise sob a perspectiva da Teoria do Comportamento Planejado / Maiara Sasso. - São Paulo, 2024.

429 p.

Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2024.

Orientador: Patrícia Siqueira Varela.

Co-orientador: Susana Margarida Faustino Jorge.

1. Teoria do Comportamento Planejado. 2. Intenção. 3. Comportamento.  
4. Contadores. 5. Ativo imobilizado. I. Universidade de São Paulo.  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária. II. Título.

*Dedico este trabalho aos meus pais,  
Ocidio Sasso e Ivete Pozzebon Sasso.*

Página intencionalmente deixada em branco.

## **AGRADECIMENTOS**

O presente trabalho foi realizado com apoio parcial da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código Financeiro 001, e com apoio do PROEX/AUXPE n. 23038.011259/2021-97.

Página intencionalmente deixada em branco.



*“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas graças a Deus, não sou o que era antes”. (Marthin Luther King)*

Página intencionalmente deixada em branco.

## RESUMO

Sasso, M. (2024). A intenção do profissional do setor contábil perante as normas brasileiras convergidas às IPSASs: uma análise sob a perspectiva da Teoria do Comportamento Planejado. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

O setor público tem passado por diversas reformas nas últimas décadas e uma delas é a adoção e implementação do regime de competência com base em normas contábeis convergidas às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* [IPSASs], em inglês). O profissional do setor contábil público é uma das variáveis que integra essas reformas (Banco Mundial, 2022; Lüder, 1992, 2002) e pesquisas tem apresentado evidências de posturas variadas desses profissionais (S. D. Becker et al., 2014; Lino et al., 2022). Este estudo se propôs a analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência. A análise foi fundamentada na Teoria do Comportamento Planejado (TCP) (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010), que tem como foco o comportamento do indivíduo a partir de determinantes que formam a intenção. A abordagem multimétodo foi utilizada para a análise. A primeira, de natureza qualitativa, foi realizada através de entrevistas com 20 profissionais com o intuito de levantar e identificar os indicadores formativos de crenças. A análise de conteúdo direcionada foi utilizada neste primeiro método. A segunda abordagem foi quantitativa, que envolveu a aplicação de um questionário eletrônico e análises feitas com técnicas como estatísticas descritivas, análise de regressões lineares e testes de hipóteses. Os resultados, obtidos com uma amostra de 228 respondentes, indicam que a atitude, em detrimento da norma subjetiva e do controle comportamental percebido, é o determinante que explica a intenção dos profissionais. A atitude é composta, sobretudo, pela percepção da necessidade de se cumprir normas contábeis e da utilidade da informação para a evidenciação da situação patrimonial e o controle de bens. Tribunais de contas, Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e *rankings* (como o da STN) são os terceiros que têm maior poder de influência na intenção, no entanto, eles não explicam essa intenção. Profissionais de setores não-contábeis (como os da engenharia e do patrimônio), o suporte de terceiros especialistas, o apoio de gestores internos, o plano de implementação, as normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade pública municipal, e a identificação e atribuição do valor inicial de bens imóveis são os principais fatores que reduzem a percepção de controle pelos profissionais da amostra. Um dos fatores relevantes para a formação de crenças é a cultura patrimonial. Sendo assim, são necessárias intervenções para fortalecer essa cultura, engajar profissionais externos à contabilidade e melhor abordar os resultados e consequências da implementação da depreciação de bens imóveis, entre outras. A ausência de intervenções efetivas pode comprometer a adequada implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência em municípios brasileiros.

Palavras-chave: Teoria do Comportamento Planejado. Intenção. Comportamento. Contadores. Ativo imobilizado.

Página intencionalmente deixada em branco.

## ABSTRACT

Sasso, M. (2024). Accounting professional's intention regarding Brazilian standards converged to IPSASs: an analysis from the Theory of Planned Behavior's perspective. (Doctoral thesis). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The public sector has undergone several reforms in recent decades, including adopting and implementing accrual accounting based on the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs). Public sector accountants integrate these reforms (World Bank, 2022; Lüder, 1992, 2002), with research showing different attitudes (S. D. Becker et al., 2014; Lino et al., 2022). This study analyzes the intention of public sector accountants from Brazilian local governments to implement accrual accounting policies. The analysis uses the Theory of Planned Behavior (TPB) (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010) which studies individual behavior based on the determinants that form intention. A mixed methodology was used for the analysis. A qualitative approach was carried out through 20 interviews to identify the formative indicators of beliefs, and directed content analysis was used in this first method. The second approach was quantitative, and data collection used an electronic questionnaire. The analyses used descriptive statistics, linear regression, and hypothesis testing. A sample of 228 respondents indicated that attitude, instead of subjective norm and perceived behavioral control, is the determinant that explains the accountants' intentions. The attitude is mainly constituted by the perception of the need to comply with accounting standards and the usefulness of information for disclosing the asset situation and controlling assets. Courts of Auditors, National Treasury Secretariat (STN), and rankings (such as STN's ranking) are the third parties with the greatest power to influence the intention; however, these third parties do not explain the intention. Professionals from non-accounting sectors (such as those from engineering and property, plant, and equipment sectors); the support of third-party specialists; the support of internal managers; the implementation plan; the accounting standards/policies developed by the entity; and the identification and attribution of the initial value of property, plant, and equipment are the main factors that decrease the accountants' perception of control. One of the relevant factors for the formation of beliefs is accrual accounting culture. It is therefore necessary to intervene to strengthen this culture, engaging professionals outside accounting and better addressing the results and consequences of implementing the depreciation of property, plant, and equipment, among others. The absence of effective interventions may put the adequate implementation of accrual accounting policies in Brazilian municipalities at risk.

**Keywords:** Theory of Planned Behavior. Intention. Behavior. Accountants. Property, Plant, and Equipment.

Página intencionalmente deixada em branco.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 – Representação esquemática da TCP .....	47
Figura 2.2 – Exemplo de classificação comportamental na TCP segundo os seus elementos e níveis de generalidade.....	52
Figura 2.3 – Representação esquemática da TCP com seus fatores contextuais .....	71
Figura 2.4 – Facilitadores da implementação do regime de competência: elementos e interações .....	118
Figura 2.5 – Modelo teórico da pesquisa .....	133
Figura 3.1 – Definição da categoria do comportamento e intenção estudada e segregação da intenção segundo os elementos descritos por Fishbein e Ajzen (2010).....	138
Figura 3.2 – Visualização da dinâmica de saturação das crenças comportamentais, normativas e de controle.....	147
Figura 3.3 – Número de respostas por dia.....	159
Figura 3.4 – Definição da amostra a partir do número total de participantes .....	162
Figura 4.1 – Histogramas de frequências de pontos atribuídos à cultura orçamentária e à patrimonial ( $n = 228$ ) .....	238
Figura 4.2 – Síntese dos resultados .....	310
Figura A.1 – Definição da categoria do comportamento e segregação da intenção de acordo com os elementos descritos por Fishbein e Ajzen (2010).....	342
Figura A.2 – Texto do questionário referente à sua apresentação aos respondentes quanto ao perfil desejado e à identificação da atuação do respondente .....	385
Figura A.3 – Texto do questionário referente ao TCLE .....	386
Figura A.4 – Texto do questionário referente à coleta de dados quanto a práticas aplicadas aos bens imóveis e explicação da ação objeto de estudo .....	388
Figura A.5 – Representações gráficas dos resíduos dos modelos estimados 1 a 5, mensurados pelas cargas fatoriais ( $n = 228$ ) .....	423
Figura A.6 – Saídas do <i>software</i> R para os modelos de regressões lineares entre intenção (variável resposta) e determinantes comportamentais (variáveis preditoras): variáveis mensuradas pelas suas somas e médias ( $n = 228$ ) .....	424
Figura A.7 – Saídas do <i>software</i> R com os resultados dos modelos completos de regressões lineares estimados entre intenção e atitude mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ ) .....	427

Figura A.8 – Saídas do <i>software</i> R com os resultados dos modelos completos de regressões lineares estimados entre norma percebida e controle comportamental percebido mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ ) .....	428
Figura A.9 – Representações gráficas dos resíduos dos modelos <i>stepwise – backward</i> estimados para as variáveis respostas intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido ( $n = 228$ ).....	429



## LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 – Exemplo hipotético da atitude de um eleitor em relação a um novo candidato político .....	60
Tabela 2.2 – Exemplo hipotético da normativa injuntiva de uma mulher sobre ela ter um filho nos próximos 12 meses .....	65
Tabela 2.3 – Exemplo hipotético do controle comportamental percebido de uma estudante em relação a sua frequência escolar regular .....	70
Tabela 2.4 – Descrição de pesquisas que utilizam a TCP e abordam a intenção de adotar práticas contábeis .....	75
Tabela 2.5 – Síntese das atitudes e crenças comportamentais dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis.....	82
Tabela 2.6 – Síntese dos achados de estudos que investigaram a percepção de contadores de entes brasileiros referente às consequências para o profissional com a implementação das NBC TSPs/NBC T 16 .....	96
Tabela 2.7 – Síntese das normas percebidas e das crenças normativas dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis.....	98
Tabela 2.8 – Síntese do controle comportamental percebido e das crenças de controle dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis .....	116
Tabela 2.9 – Síntese dos achados de estudos que investigaram a percepção de contadores de entes brasileiros quanto ao seu controle para a implementação das NBC TSPs/NBC T 16 .....	123
Tabela 2.10 – Síntese dos fatores contextuais dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis .....	126
Tabela 3.1 – Características descritivas dos entrevistados.....	149
Tabela 3.2 – Características descritivas dos municípios que os entrevistados apresentam vínculos e códigos de assimilação dos entrevistados.....	150
Tabela 3.3 – Datas, durações e formas de realização das entrevistas .....	154
Tabela 3.4 – Categorias de conteúdo relacionadas aos indicadores formativos das crenças, com as suas respectivas definições operacionais, utilizadas na análise de conteúdo direcionada das entrevistas.....	156
Tabela 3.5 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças comportamentais ( <i>CComp</i> ) .....	164
Tabela 3.6 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças normativas ( <i>CNormI</i> ) .....	165

## *Lista de tabelas*

---

Tabela 3.7 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças de controle ( <i>CCont</i> ).....	166
Tabela 3.8 – Discriminação dos grupos de fatores contextuais comparados e indicação de testes conduzidos .....	177
Tabela 4.1 – Situação dos bens imóveis das entidades que os entrevistados estão vinculados .....	183
Tabela 4.2 – Situação da depreciação dos bens imóveis das entidades que os entrevistados estão vinculados .....	189
Tabela 4.3 – Distribuição de frequência dos atributos relativos à depreciação de bens imóveis .....	192
Tabela 4.4 – Trechos de entrevistas sobre a relação custo-benefício da implementação da depreciação de bens imóveis.....	196
Tabela 4.5 – Trechos de entrevistas sobre a relevância da implementação da depreciação de bens imóveis para a obtenção de recursos financeiros.....	198
Tabela 4.6 – Trechos de entrevistas sobre a frustração e/ou incômodo relatados por profissionais .....	200
Tabela 4.7 – Distribuição de frequência dos referentes normativos relativos à depreciação de bens imóveis.....	203
Tabela 4.8 – Distribuição de frequência dos fatores de controle relativos à depreciação de bens imóveis.....	211
Tabela 4.9 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre a relevância de penalidades para motivar o apoio de gestores internos.....	213
Tabela 4.10 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre o incentivo educacional em suas respectivas entidades .....	215
Tabela 4.11 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre a colaboração de profissionais de setores, exceto o contábil .....	219
Tabela 4.12 – Trechos de entrevistas que indicam adjetivos quanto à depreciação de bens imóveis.....	228
Tabela 4.13 – Estatísticas descritivas de características individuais do perfil dos respondentes ( $n = 228$ ).....	231
Tabela 4.14 – Estatísticas descritivas da atuação profissional dos respondentes ( $n = 228$ )...	235
Tabela 4.15 – Estatísticas descritivas da percepção dos respondentes quanto à cultura orçamentária e à cultura patrimonial ( $n = 228$ ).....	237
Tabela 4.16 – Estatísticas descritivas dos itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes e da intenção ( $n = 228$ ) .....	242

Tabela 4.17 – Comparações das medianas dos itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes e da intenção entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ ).....	244
Tabela 4.18 – Matrizes de correlações de Pearson e Spearman entre os itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes comportamentais e da intenção .....	246
Tabela 4.19 – Análise fatorial por componentes principais da intenção e dos três determinantes mensurados diretamente .....	248
Tabela 4.20 – Cargas fatoriais e variâncias explicadas .....	249
Tabela 4.21 – Correlação de Pearson entre intenção e os seus três determinantes comportamentais .....	251
Tabela 4.22 – Resultados das regressões lineares entre intenção (variável resposta) e os seus três determinantes (variáveis preditoras) .....	253
Tabela 4.23 – Crenças comportamentais referentes à depreciação de bens imóveis: avaliação do atributo ( $e$ ), força da crença ( $b$ ) e o produto entre eles ( $b \times e$ ) ( $n = 228$ ).....	256
Tabela 4.24 – Correlações de Spearman entre $b \times e$ e as cargas fatoriais da atitude e da intenção ( $n = 228$ ) .....	257
Tabela 4.25 – Comparações das medianas dos atributos referentes à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ ) .....	258
Tabela 4.26 – Crenças normativas referentes à depreciação de bens imóveis: crença normativa injuntiva ou descritiva em relação ao terceiro ( $n$ ), motivação para cumprir com a crença ( $m$ ) e o produto entre eles ( $n \times m$ ).....	264
Tabela 4.27 – Correlações de Spearman entre $n \times m$ e as cargas fatoriais da norma percebida e da intenção .....	266
Tabela 4.28 – Comparações das medianas dos referentes normativos alusivos à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção e de comportamento .....	267
Tabela 4.29 – Crenças de controle referentes à depreciação de bens imóveis: crença que o fator de controle estará presente ( $c$ ), poder do fator em facilitar ou impedir a execução do comportamento ( $p$ ) e o produto entre eles ( $c \times p$ ) ( $n = 228$ ) .....	272
Tabela 4.30 – Correlações de Spearman entre $c \times p$ e as cargas fatoriais do controle comportamental percebido e da intenção ( $n = 228$ ).....	274
Tabela 4.31 – Comparações das medianas dos fatores de controle referentes à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ ) .....	275
Tabela 4.32 – Resultados dos modelos <i>stepwise – backward</i> de regressões lineares estimados entre intenção e atitude mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ ) .....	278

Tabela 4.33 – Resultados dos modelos <i>stepwise – backward</i> de regressões lineares estimados entre norma percebida e controle comportamental percebido mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ ) .....	281
Tabela 4.34 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo sexo dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	284
Tabela 4.35 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo maior nível de formação dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	286
Tabela 4.36 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pela idade dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	287
Tabela 4.37 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo nível de experiência no setor privado (Painel A) e no setor público (Painel B) dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	289
Tabela 4.38 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo tipo de vínculo profissional dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	292
Tabela 4.39 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados por tipo de entidade em que os respondentes se vinculam profissionalmente: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	294
Tabela 4.40 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados por região geográfica do vínculo profissional dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	298
Tabela 4.41 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo município dos respondentes ser ou não uma capital do seu respectivo estado: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	300
Tabela 4.42 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pela faixa populacional do município dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	302
Tabela 4.43 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados a partir da cultura orçamentária (Painel A) e da cultura patrimonial (Painel B): variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5% .....	305
Tabela A.1 – Revisões meta-analíticas referentes às pesquisas que utilizaram a TCP .....	341
Tabela A.2 – Valores financeiros registrados na conta contábil redutora do ativo redução ao valor recuperável de bens móveis e imóveis de municípios brasileiros, em 31/12/2022 ( $N = 5.079$ ) .....	345

## *Lista de tabelas*

---

Tabela A.3 – Trechos de entrevistas sobre o teste de imparidade.....	347
Tabela A.4 – Classificação dos bens imóveis e as suas respectivas abrangências.....	349
Tabela A.5 – Prazos-limites para a implementação dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos bens móveis e imóveis.....	350
Tabela A.6 – Representatividade do ativo imobilizado total em relação ao ativo total e dos bens móveis e imóveis em relação ao ativo imobilizado total de municípios brasileiros, em 31/12/2022 ( $N = 5.079$ ) .....	352
Tabela A.7 – Percentuais de ocorrência das práticas contábeis de depreciações de bens móveis e imóveis em municípios brasileiros localizados no estado de Minas Gerais ( $N = 853$ ) .....	355
Tabela A.8 – Porcentagem dos bens móveis e imóveis depreciados dos municípios brasileiros, com intervalos de categorias equivalentes a 10%, em 31/12/2022 ( $N = 5.079$ )	356
Tabela A.9 – Perguntas da seção principal do protocolo de entrevista.....	364
Tabela A.10 – Itens do questionário utilizados para a mensuração da intenção e seus três determinantes .....	370
Tabela A.11 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração da atitude por meio de crenças comportamentais ( <i>CComp</i> ) .....	371
Tabela A.12 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças normativas injuntivas e descritivas ( <i>CNormI</i> e <i>CNormD</i> , respectivamente) .....	374
Tabela A.13 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças de controle ( <i>CCont</i> ).....	378
Tabela A.14 – Itens do questionário, com suas respectivas alternativas/escalas, utilizados para a coleta de dados referentes a fatores contextuais .....	382
Tabela A.15 – Formação de variáveis a partir de questões referentes a fatores contextuais .	415

Página intencionalmente deixada em branco.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAS	<i>Accrual Accounting System</i>
Ammoc	Associação de Municípios do Meio Oeste
ANACOR	Análise de correspondência
ANOVA	Análise de variância
AOBB	<i>Accrual output based budgeting</i>
ASA	<i>Australian Society of Accountants</i>
ASPE	<i>Accounting standard for private enterprise</i>
BI	<i>Business Intelligence</i>
CAPAG	Capacidade de Pagamento
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance &amp; Accountancy</i>
CP CASP	Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTCONF Federação	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
DCA	Declaração das Contas Anuais
DCASP	Demonstração Contábil Aplicada Ao Setor Público
ED	<i>Exposure Draft</i>
EFD-Reinf	Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais
EMA	<i>Environmental management accounting</i>
ERP	<i>Enterprise resource planning</i>
FGAB	<i>Finnish Government Accounting Board</i>
Finbra	Finanças do Brasil
FMIS	<i>Financial Management Information System</i>
FMR Model	<i>Financial Management Reform Process Model</i>
FOCAL	<i>Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina</i>
FOTEGAL	<i>Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina</i>
GA NBC TSP	Grupo Assessor das NBC TSPs
GFS	<i>Government Finance Statistics</i>
GFSM	<i>Government Financial Statistics Manual</i>
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
H	Hipótese
IAS	<i>International Accounting Standard</i>

## *Lista de abreviaturas e siglas*

---

IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICASL	<i>Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFAL	Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia de Alagoas
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IN da RFB	Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IT	<i>Information Technology</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
n.	Número
n/a	Não identificada
NBC T 16	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
p. ex.	Por exemplo
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PICCP	Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
SEF	Secretaria Especial de Fazenda
SEFAZ	Secretaria Municipal da Fazenda
Siconfi	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TAM	<i>Technology Acceptance Model</i>
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCP	Teoria do Comportamento Planejado
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da informação
UG	Unidade Gestora



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>29</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	29
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	32
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	37
1.3.1	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>37</b>
1.3.2	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>37</b>
1.4	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES .....	38
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	41
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	43
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>45</b>
2.1	A TEORIA DO COMPORTAMENTO PLANEJADO .....	45
2.1.1	<b>A intenção comportamental e o comportamento .....</b>	<b>46</b>
2.1.1.1	Aspectos gerais.....	46
2.1.1.2	Aspectos que devem ser considerados para a definição da intenção e do comportamento.....	50
2.1.2	<b>Os determinantes e as suas crenças .....</b>	<b>55</b>
2.1.2.1	A atitude e as crenças comportamentais .....	56
2.1.2.1.1	<i>Mensuração direta .....</i>	<i>57</i>
2.1.2.1.2	<i>Mensuração por meio de crenças .....</i>	<i>58</i>
2.1.2.2	As normas percebidas e as crenças normativas.....	61
2.1.2.2.1	<i>Mensuração direta .....</i>	<i>63</i>
2.1.2.2.2	<i>Mensuração por meio de crenças .....</i>	<i>64</i>
2.1.2.3	O controle comportamental percebido e as crenças de controle.....	67
2.1.2.3.1	<i>Mensuração direta .....</i>	<i>69</i>
2.1.2.3.2	<i>Mensuração por meio de crenças .....</i>	<i>69</i>
2.1.3	<b>Os fatores contextuais .....</b>	<b>71</b>
2.1.4	<b>O uso da TCP em pesquisas .....</b>	<b>72</b>
2.1.4.1	A TCP em pesquisas acadêmicas .....	72
2.1.4.2	A TCP em pesquisas acadêmicas contábeis.....	73
2.2	REFORMAS NO SETOR CONTÁBIL PÚBLICO SOB A PERSPECTIVA DA TCP 81	
2.2.1	<b>A atitude e as crenças comportamentais dos profissionais do setor contábil público 81</b>	
2.2.2	<b>As normas percebidas e as crenças normativas dos profissionais do setor contábil público .....</b>	<b>97</b>
2.2.3	<b>O controle comportamental percebido e as crenças de controle dos profissionais do setor contábil público .....</b>	<b>115</b>
2.2.4	<b>Os fatores contextuais dos profissionais do setor contábil público.....</b>	<b>126</b>
2.3	MODELO TEÓRICO DA PESQUISA .....	132

<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>135</b>
3.1	DEFINIÇÕES DOS PARTICIPANTES E DA INTENÇÃO COMPORTAMENTAL 135	
3.1.1	<b>Definição dos participantes .....</b>	<b>135</b>
3.1.2	<b>Definição da intenção comportamental.....</b>	<b>136</b>
3.2	DESENHO METODOLÓGICO .....	142
3.3	ABORDAGEM QUALITATIVA.....	144
3.3.1	<b>Coleta de dados.....</b>	<b>144</b>
3.3.2	<b>Protocolo de entrevista .....</b>	<b>155</b>
3.3.3	<b>Método de análise das entrevistas.....</b>	<b>155</b>
3.4	ABORDAGEM QUANTITATIVA.....	157
3.4.1	<b>Coleta de dados.....</b>	<b>157</b>
3.4.2	<b>Instrumento de coleta de dados .....</b>	<b>162</b>
3.4.3	<b>Métodos de análise dos dados.....</b>	<b>168</b>
3.4.3.1	Intenção e os seus três determinantes mensurados diretamente.....	168
3.4.3.2	Crenças e os seus determinantes .....	170
3.4.3.3	Fatores contextuais .....	171
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÕES .....</b>	<b>179</b>
4.1	ABORDAGEM QUALITATIVA.....	179
4.1.1	<b>Descrição de práticas contábeis aplicadas aos bens imóveis .....</b>	<b>179</b>
4.1.1.1	Reconhecimento e mensuração de bens imóveis .....	179
4.1.1.2	Depreciação de bens imóveis .....	186
4.1.2	<b>Crenças referentes à depreciação de bens imóveis.....</b>	<b>191</b>
4.1.2.1	Crenças comportamentais referentes à depreciação de bens imóveis .....	191
4.1.2.2	Crenças normativas referentes à depreciação de bens imóveis.....	202
4.1.2.3	Crenças de controle referentes à depreciação de bens imóveis.....	210
4.1.3	<b>Adjetivos referentes à depreciação de bens imóveis .....</b>	<b>227</b>
4.2	ABORDAGEM QUANTITATIVA.....	230
4.2.1	<b>Estatísticas descritivas dos respondentes .....</b>	<b>230</b>
4.2.2	<b>Intenção e os seus três determinantes mensurados diretamente .....</b>	<b>238</b>
4.2.2.1	Estatísticas descritivas.....	238
4.2.2.2	Agrupamento de itens utilizados para a mensuração da intenção e dos seus três determinantes.....	245
4.2.2.3	Relação entre intenção e os seus três determinantes .....	250
4.2.3	<b>Crenças e os seus determinantes.....</b>	<b>253</b>
4.2.3.1	Crenças comportamentais e a atitude .....	253
4.2.3.2	Crenças normativas e as normas percebidas .....	259
4.2.3.3	Crenças de controle e o controle comportamental percebido .....	268
4.2.4	<b>Fatores contextuais.....</b>	<b>276</b>
4.2.4.1	Relação entre intenção, seus determinantes e os fatores contextuais.....	276
4.2.4.2	Comparações entre grupos dos fatores contextuais e as crenças .....	282
4.2.5	<b>Síntese dos resultados .....</b>	<b>308</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>311</b>

<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>319</b>
<b>ANEXO A – PARECERES CONSUBSTANCIADOS DO COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA.....</b>	<b>335</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>341</b>
<b>APÊNDICE A – PESQUISAS META-ANALÍTICAS .....</b>	<b>341</b>
<b>APÊNDICE B – TESTE DE IMPARIDADE .....</b>	<b>342</b>
<b>APÊNDICE C – ATIVO IMOBILIZADO .....</b>	<b>349</b>
<b>APÊNDICE D – DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.....</b>	<b>354</b>
<b>APÊNDICE E – TCLE E DE AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DE VOZ.....</b>	<b>358</b>
<b>APÊNDICE F – PROTOCOLO DE ENTREVISTA.....</b>	<b>364</b>
<b>APÊNDICE G – QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>370</b>
<b>APÊNDICE H – PRÉ-TESTES DO QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>417</b>
<b>APÊNDICE I – RESULTADOS ADICIONAIS DA ABORDAGEM QUANTITATIVA .....</b>	<b>423</b>

Página intencionalmente deixada em branco.

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A mudança da base contábil do regime de caixa para o de competência é uma “alteração fundamental de paradigma”<sup>1</sup> (Bergmann et al., 2019, p. 561). Essa mudança, no entanto, é apenas uma das muitas inovações na contabilidade do setor público que têm sido conduzidas para se aprimorar a tomada de decisão, a *accountability* e o controle no uso de recursos (Caperchione et al., 2019). A mudança do regime de caixa para o de competência tem sido analisada por alguns pesquisadores (p. ex., Brusca et al., 2013; Pina e Torres, 2003; Torres e Pina, 2003) como parte da doutrina da Nova Gestão Pública (*New Public Management* [NPM], em inglês) que enfatiza os estilos de práticas de gestão do setor privado; doutrina frequentemente justificada pela necessidade de se utilizar, no setor público, ferramentas de gestão comprovada naquele setor (Hood, 1991, p. 5).

Essa transposição de prática tem sido objeto de estudos que abordam um vasto conjunto de aspectos atrelados a essa mudança de regime e se soma a esse conjunto a diversidade de estudos que versam sobre as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* [IPSASs], em inglês), principal padrão normativo utilizado pelas entidades públicas ao adotarem o regime de competência (*International Federation of Accountants* [IFAC] & *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* [CIPFA], 2021). Os achados e conclusões desses estudos são, por vezes, convergentes, complementares ou até mesmo contraditórios, visto que os objetos de análise têm sido observados com diferentes lentes teóricas, ou sem o seu emprego, e em diversos contextos.

Schmidhuber et al. (2022), em uma revisão sistemática de 80 estudos sobre as IPSASs publicados em periódicos até 2017, apontaram que as pesquisas indicam que a adoção provoca tanto resultados positivos quanto negativos. Entre os resultados positivos, estudos empíricos evidenciam o aumento, em governos centrais, da transparência (Kartiko et al., 2018) e da

---

<sup>1</sup> Texto original: “*The change of the basis of accounting from cash to accrual is a fundamental paradigm shift*”.

qualidade da governança (Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2021) e a redução da corrupção em 33 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Cuadrado-Ballesteros et al., 2020). Bolívar e Galera (2007), com dados de governos municipais espanhóis, concluíram que a implementação do valor justo decorrente do uso das IPSASs fornece informação útil aos seus usuários. Bergmann (2012) e Fuchs et al. (2017) afirmaram que a informação baseada no regime de competência é utilizada para a tomada de decisão na Suíça e mencionaram, respectivamente, a tomada de decisões quanto à política fiscal e à resiliência das finanças governamentais. Resultados favoráveis sobre a utilidade percebida da informação com base no regime de competência para a tomada de decisão também foram apurados por Nogueira e Jorge (2017), em municipalidades portuguesas.

Já entre os achados desfavoráveis, tem-se a indicação de que existem normas, como é a norma sobre o ativo imobilizado (IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*), que não atendem às necessidades dos usuários (Aversano, Christiaens, & Van Thielen, 2019; Aversano & Christiaens, 2014) e de que as particularidades do setor público são insuficientemente abrangidas pelo regime de competência (Robb & Newberry, 2007). Brusca et al. (2016), através de estudo de caso efetuado com dados da Colômbia e do Peru, concluíram que a adoção das IPSASs era mais “retórica do que prática”<sup>2</sup> (p. 62), pois as informações financeiras não eram utilizadas para a tomada de decisão nas entidades governamentais. Gómez-Villegas et al. (2020) obtiveram conclusão semelhante ao analisarem países da América Latina, haja vista que os autores afirmaram que “na região, ocorreram inovações, mas também se verifica isomorfismo e retórica”<sup>3</sup> (p. 8).

O descompasso entre a decisão de adoção das IPSASs, sua implementação e os resultados obtidos também foi verificado por Polzer et al. (2019), ao analisar a difusão das IPSASs em países desenvolvidos e em desenvolvimento. Embora esse descompasso esteja presente em ambos os conjuntos de países, os autores afirmaram que a adoção das normas por países em desenvolvimento é efetuada em busca de legitimidade com os doadores de recursos. Polzer et al. apontaram, ainda, que a adoção para atender a pressões coercitivas externas tem provocado

---

<sup>2</sup> Texto original: “*The application of IPSASs is more rhetorical than practical*”.

<sup>3</sup> Texto original: “*In short, in the region, there are some innovations but also isomorphism and rhetoric*”.

maiores dificuldades e piores resultados, em decorrência de falhas da profissão contábil em disseminar as mudanças e da limitação dos fluxos de comunicação interorganizacionais. Já os melhores resultados têm sido apresentados pelos países que introduzem o regime de competência como parte de uma reforma mais ampla ou com base na verificação interna da necessidade de mudanças.

Diferentes variáveis são necessárias para a efetiva implementação de mudanças contábeis. Lüder (2002), por exemplo, segrega-as em contextuais, comportamentais e instrumentais; e um relatório do Banco Mundial (2022) as discrimina em definição de metas e processos, capital humano e ferramentas técnicas. Nesse relatório, o capital humano inclui os contadores do setor público. O ensino, treinamento e número adequado de profissionais qualificados são considerados pré-condição crítica para reformas contábeis no setor público.

Dentre as variáveis contextuais apresentadas por Lüder (2002), inclui-se o funcionalismo público. Segundo o autor, “a qualificação do quadro de funcionários, em geral, e do contábil, em particular, é um fator crucial para o modo, a duração e o custo da reforma contábil”<sup>4</sup> (p. 9). Lüder complementa afirmando que “a falta de certas habilidades gerais no campo da contabilidade, que não podem ser eliminadas a curto prazo, pode não apenas atrasar a implementação da reforma, mas também pode trazer um maior nível de resistência que pode até mesmo colocar em risco o sucesso da reforma”<sup>5</sup> (p. 9). Embora as outras variáveis sejam igualmente importantes, esta pesquisa se concentra no estudo dos profissionais do setor contábil público.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

---

<sup>4</sup> Texto original: “*The qualification of Civil Service in general and of accountancy staff in particular are crucial factors for the mode, the duration and the cost of implementation of governmental accounting reform*”.

<sup>5</sup> Texto original: “*A lack of certain general skills in the accounting field which cannot be eliminated in the short term may not only delay the implementation of the reform but it may also bring along an increased level of resistance that can even endanger reform success*”.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Os contadores do setor público são agentes centrais para o processo de adoção do regime de competência (S. D. Becker et al., 2014). Apesar da sua relevância, pouco se sabe sobre o seu comportamento ou intenção comportamental. De acordo com Sebastian D. Becker et al. (2014), a interação entre o contador e as transformações provocadas pela adoção do regime de competência no setor público não tem sido o foco dos estudos.

A adoção do regime de competência não é uma mudança que surge naturalmente nas entidades, mas sim uma prática imposta à organização e, conseqüentemente, aos seus profissionais; sendo que estes se rendem a implementá-la e são, adicionalmente, forçados a lidar com consultores e/ou auditores que verificam o seu desempenho (S. D. Becker, et al., 2014).

A transposição de princípios e práticas empresariais para o setor público, idealizada pela Nova Gestão Pública, foi descrita por Gay (1996) como um projeto de alteração da identidade dos burocratas. Gay defende que é extremadamente problemático assumir que a identidade permanece imutável quando os princípios básicos da organização são modificados.

A reconfiguração da identidade dos contadores do setor público no processo de adoção do regime de competência foi objeto do estudo de Sebastian D. Becker et al. (2014). A partir de evidências referentes a dois estados da Alemanha, eles discriminaram quatro perfis de identidade e concluíram que os contadores não reagem homoganeamente à reforma. Os perfis compreendem profissionais que executam as mudanças e outros que resistem a elas. Sebastian D. Becker et al. indicaram que a idade e a experiência individual dos profissionais são variáveis relevantes para entender o desvio das identidades e afirmaram que a resistência é derivada da cultura formada com base no regime de caixa e da forte mentalidade weberiana que compreende a atuação baseada em regras.

Cohen et al. (2007), ao analisarem as principais razões dos problemas que emergiram na implementação de *software* para viabilizar a aplicação do regime de competência em municípios gregos, concluíram que as falhas não foram somente técnicas. Eles indicam que a atitude do pessoal do departamento de contabilidade em relação ao regime está entre os fatores que explicam o início da problemática.

No Brasil também existem indicativos de resistências e falta de comprometimento de profissionais do setor contábil público municipal no processo de implementação de normas



convergidadas às IPSASs (Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Lino, et al., 2020; Macêdo et al., 2010; Sediyaama et al., 2017). Lino et al. (2022), por sua vez, indicaram a variabilidade de posturas desses profissionais em processo de transformação digital em municípios brasileiros; compreendendo posturas positivas e outras mais resistentes, que podem comprometer a qualidade da transformação devido à execução superficial das mudanças. Eles (Lino et al.) sugerem que estudos futuros explorem os antecedentes de tais posturas para se compreender em que cenários os profissionais apresentam atitude mais positiva ou mais reativa.

A resistência ou falta de comprometimento de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros tem sido apontada como consequência da baixa difusão sobre a reforma contábil a ser operacionalizada, abrindo espaço para a atuação de outros atores como as empresas privadas fornecedoras de *softwares* (Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Sediyaama et al., 2017); da percepção de não aplicabilidade dos conceitos, doutrinas e normas contábeis que se baseiam no *true and fair view*<sup>6</sup> no setor público (Macêdo et al., 2010); e de incertezas na formulação da estratégia para a implementação das normas convergidadas às IPSASs no Brasil (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Lima & Lima, 2019).

Resistências ocorrem mesmo com a sinalização de que o processo de convergência às IPSASs promove a valorização contábil e com a indicação da necessidade e relevância das ações atribuídas aos profissionais do setor contábil público para o crescimento mundial, tais como a disponibilização de finanças públicas robustas e de informações para a adequada gestão de ativos (Detter, 2019).

Existem também casos de falhas e resultados indesejados obtidos pela carência de recursos ou de organização do processo, segundo a percepção de profissionais do setor contábil público (Adhikari et al., 2021; Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Dissanayake & Dellaportas, 2024; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Shehadeh, 2022) e, em específico, de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros (Marques et al., 2020; Monteiro & Leitão,

---

<sup>6</sup> *True and fair view* é definido por Macêdo et al. (2010) como visão verdadeira e apropriada da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade e foi relacionado com a implementação de normas convergidadas às IPSASs.

2019; Piccoli & Klann, 2015). Essa explicação, em parte, indica que o profissional está disposto a executar os procedimentos demandados para o processo de implementação do regime de competência ou das IPSASs, mas a execução não é efetuada por fatores extrínsecos ao profissional.

Um procedimento contábil baseado no regime de competência requerido aos municípios brasileiros e que se tem evidências da sua implementação parcial é aquele aplicado ao ativo imobilizado. Este ativo, necessário para a prestação de serviços à população, representa mais de 40% do ativo total registrado contabilmente por 78,57% ( $n = 3.990$ ) dos municípios brasileiros em 31/12/2022, conforme dados extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Os bens imóveis, por sua vez, correspondem a maioria desse percentual (ver dados do levantamento no Apêndice C).

Azevedo, Aquino, et al. (2020) e Azevedo, Lino, et al. (2020) indicam que as práticas contábeis de depreciação e teste de imparidade do ativo imobilizado têm sido implementadas, porém, as proporções são baixas. Segundo dados extraídos do Siconfi, também referentes a 31/12/2022, não existem saldos nas contas contábeis redutoras do ativo referente à redução ao valor recuperável de bens móveis de 97,54% ( $n = 4.954$ ) dos municípios do Brasil; enquanto a ausência de saldos dessa conta para os bens imóveis ocorre em 98,94% ( $n = 5.025$ ) dos entes. Quanto à depreciação, os bens móveis e os imóveis não são depreciados, respectivamente, por 35,36% ( $n = 1.796$ ) e 60,31% ( $n = 3.063$ ) dos municípios, em decorrência da inexistência de valores em contas contábeis de saldos acumulados referentes a essa prática (ver dados do levantamento sobre teste de imparidade na Tabela A.2 do Apêndice B e sobre depreciação na Tabela A.8 do Apêndice D).

Nesse contexto de achados que indicam a implementação parcial de procedimentos contábeis baseados no regime de competência obrigatórios, a relevância do profissional do setor contábil público para a efetiva e correta implementação de reformas contábeis, bem como posturas diversas desses profissionais que tem a sua identidade alterada em processos de mudança organizacional, torna-se necessário analisar o seu comportamento para melhor compreendê-lo. O comportamento, ou a intenção comportamental, é consequência de fatores intrínsecos e extrínsecos do indivíduo (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). Assim, a sua análise viabiliza que esses fatores sejam conjuntamente examinados para se entender a sua formação em profissionais do setor contábil público.

O comportamento humano é predito e explicado pela Teoria do Comportamento Planejado (TCP). Ela sugere que o melhor antecedente ou preditor do comportamento é a intenção comportamental, pois ela (a intenção) captura os fatores motivacionais que influenciam o comportamento. Esses fatores podem ser decorrentes da percepção individual quanto aos resultados e as consequências do comportamento (isto é, atitude), da interferência da expectativa ou ação de terceiros (isto é, normas percebidas) ou da percepção de controle sobre um comportamento (isto é, controle comportamental percebido), que interfere tanto na atitude quanto nas normas percebidas (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

Na TCP, portanto, a atitude é um dos determinantes comportamentais da intenção. Essa teoria fornece o suporte para identificar a atitude e explicá-la, bem como explorar outros determinantes (isto é, as normas percebidas e o controle comportamental percebido) que também formam a intenção comportamental. Desse modo, a TCP provê mecanismos para melhor compreender a intenção do profissional do setor contábil público em processos de reformas contábeis, como a implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

A necessidade de estudar o processo de implementação das IPSASs por meio do contador foi também apontada por Frisancho et al. (2023). Segundo eles, “a voz do contador, como ator principal, ainda não é ouvida. A opinião que ele tem sobre vários fatores ... pode oferecer novos elementos para discussão na adoção de reformas”<sup>7</sup> (Frisancho et al., 2023, p. 16).

O presente estudo pretende, então, responder à seguinte questão de pesquisa: quais determinantes e crenças constituem a intenção do profissional do setor contábil público municipal brasileiro de implementar mudanças contábeis decorrentes do processo de convergência às IPSASs?

Mudanças contábeis decorrentes do processo de convergência às IPSASs, por sua vez, abrangem um conjunto de procedimentos contábeis baseados no regime de competência que

---

<sup>7</sup> Texto original: “*la voz del contador, como actor principal, aún no está siendo escuchada. La opinión que él tiene frente a diversos factores, más allá de los recursos (procesos normativos, fuerza coercitiva, legitimidad), puede ofrecer nuevos elementos de discusión en la adopción de reformas*”.

demandam diferentes ações com variados níveis de complexidade. Desse modo, tratar das mudanças de maneira geral – sem a especificação de ações e, conseqüentemente, de procedimentos contábeis baseados no regime de competência – engloba elevado nível de generalidade que pode comprometer a compreensão do comportamento ou da intenção comportamental investigada sob a perspectiva da TCP. Assim, delimitou-se como objeto de estudo a depreciação de bens imóveis. A delimitação foi efetuada para atender às orientações da TCP quanto ao estudo de comportamentos e intenções comportamentais, contudo, a escolha foi estrategicamente efetuada para que os achados e conclusões deste estudo contribuam para o entendimento da intenção do profissional do setor contábil público referente à implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

A depreciação, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, requer definições que são específicas de cada entidade, como é a determinação da vida útil, haja vista que ela depende do uso dado ao ativo. Além disso, a depreciação é um exemplo de prática que requer a participação de pessoas externas ao setor contábil, como aquelas de setores responsáveis pelos bens de uma entidade; e é uma prática independente da execução orçamentária, o que significa que ela inexistente entre as ações usualmente executadas pelas entidades públicas brasileiras, baseadas em regras.

A norma contábil referente à depreciação determina princípios que devem ser observados para a sua implementação/execução, em detrimento a regras, e essa é uma característica presente nas demais normas convergidas às IPSASs. Assim, considerando que a depreciação possui características contempladas em outras normas convergidas às IPSASs e que essas características são inovações do processo de implementação de mudanças contábeis, entende-se que a delimitação do estudo na depreciação viabiliza o entendimento de variáveis presentes também na implementação de outros procedimentos contábeis baseados no regime de competência de normas convergidas às IPSASs.

Sustenta-se a tese de que o profissional do setor contábil público municipal brasileiro atua na implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência motivado por sua atitude. Assim, é a percepção do profissional quanto aos resultados e conseqüências da implementação que constitui a sua intenção. Essa percepção, contudo, é construída na forte cultura orçamentária baseada em regras presente no contexto público brasileiro em que rege o princípio da legalidade, em que se faz o que a lei expressamente autorizar. A base de formação da atitude, portanto, origina dificuldades para o processo de implementação de mudanças

contábeis que requerem ações que demandam julgamento do profissional para a aplicação de normas baseadas em princípios.

No contexto brasileiro, a atuação de tribunais de contas (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020) e a carência de recursos (p. ex., humanos, tecnológicos e financeiros) (Monteiro & Leitão, 2019; Piccoli & Klann, 2015) são fatores citados pela literatura e, por isso, entende-se que tais fatores estão presentes em municípios brasileiros, mas não se diferenciam entre profissionais do setor contábil público, não interferindo, portanto, na formação da intenção. Esses fatores integram, respectivamente, os determinantes normas percebidas e controle comportamental percebido.

### 1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para responder à questão de pesquisa, foram estabelecidos os seguintes objetivos gerais e específicos.

#### 1.3.1 Objetivo geral

Analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- a) Levantar e identificar as crenças subjacentes aos determinantes comportamentais (isto é, a atitude, a norma percebida e o controle comportamental percebido) que constituem a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis;
- b) levantar e identificar os determinantes comportamentais que constituem a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis;

- c) analisar como os determinantes comportamentais afetam a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis;
- d) analisar as crenças que afetam os determinantes comportamentais que constituem a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis; e
- e) analisar os fatores contextuais que afetam a intenção, atitude, norma percebida, controle comportamental percebido e respectivas crenças de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis.

#### 1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

A literatura evidencia fatores ou antecedentes que interferem ou influenciam, positiva ou negativamente, o processo de implementação de normas contábeis baseadas no regime de competência. Schmidhuber et al. (2022) indicaram que os fatores são geralmente analisados através das lentes da Teoria Institucional e da Teoria da Contingência, que focam nas instituições por serem teorias organizacionais.

Apesar da relevância dessas teorias para o entendimento do processo de convergência às IPSASs, existem variáveis cuja compreensão ainda é reduzida, como o comportamento dos profissionais do setor contábil público (Aquino, Caperchione, et al., 2020; Christensen et al., 2018; Lino et al., 2022). O presente estudo utiliza, então, o suporte da TCP, cujo foco é a predição e explicação do comportamento humano a partir da intenção comportamental (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010), para analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

A TCP tem contribuído para a análise de intenções e comportamentos de diversas naturezas (p. ex., Bashirian et al., 2012; Buabeng-Andoh, 2021; Chen & Tung, 2014; Hyde & White, 2009; La Barbera & Ajzen, 2020). Na área contábil, ela tem sido essencialmente utilizada em pesquisas sobre carreira e educação profissional (p. ex., Bagley et al., 2012; Bouilheres et al., 2022; Chi et al., 2022) e ética profissional (p. ex., Brown et al., 2016; Buchan, 2005; Carpenter

& Reimers, 2005; Owusu et al., 2020; Sarikhani & Ebrahimi, 2022). Alguns estudos contábeis a têm utilizado para tratar da implementação de práticas contábeis (Agriyanto et al., 2017; Djatej et al., 2012; Durocher & Fortin, 2014; Héroux et al., 2020; Moqbel et al., 2013; Tashakor et al., 2019), contudo, nenhum deles aborda a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

Utilizou-se, então, a TCP para a análise da intenção de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros com o intuito de compreender o seu comportamento. O uso de suporte teórico distinto daqueles usualmente utilizados viabiliza a investigação sob uma perspectiva que engloba constructos diferentes, proporcionando meios para se alcançar outros resultados e conclusões.

Compreender o comportamento de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros se justifica pela relevância desses atores no processo de implementação de mudanças contábeis. Eles são responsáveis por executar as mudanças, por isso, possuem visão abrangente do processo. Eles interagem com outros atores (p. ex., agentes políticos e externos ao setor contábil) e elementos (p. ex., plano de implementação, plano de contas, sistemas de tecnologia da informação [TI] e normas contábeis), favorecendo a abrangência de sua percepção em termos de conhecimentos dos fatos. Frisancho et al. (2023) indicam que a opinião do contador do setor público pode oferecer novos elementos para a discussão da adoção de normas convergidas às IPSASs.

Com base na TCP (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010), sabe-se que interações do indivíduo com terceiros e com fatores ambientais formam as crenças dos profissionais e, conseqüentemente, a sua intenção e comportamento. Assim, a compreensão do comportamento é possível por meio da análise de sua intenção, o que viabiliza o desenho de intervenções para a mudança do comportamento antes que ele ocorra.

No contexto da contabilidade aplicada ao setor público, essa possibilidade é relevante quando se tem um objetivo a ser alcançado, como é a implementação da contabilidade baseada no regime de competência e aderente às IPSASs. Conforme se observa no presente estudo, existem crenças dos profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros relacionadas à depreciação de bens imóveis que não favorecem a implementação das mudanças. A continuidade dessas crenças pode colocar em risco a efetividade do projeto em andamento.

A mudança das crenças, por sua vez, é uma consequência sobre os profissionais do setor contábil público e ela não deve ocorrer exclusivamente sobre esses profissionais. O fortalecimento da cultura, por exemplo, precisa alcançar diversos atores e não somente os que integram o setor contábil público.

O presente estudo fornece meios para o desenho de intervenções com o intuito de contribuir para o alcance do objetivo comportamental esperado, sendo ele a implementação de normas contábeis convergidas às IPSASs. Contudo, é possível também observar os resultados para avaliar a adequabilidade do objetivo fixado a partir da visão fornecida pelos profissionais do setor contábil público.

O processo de implementação de normas convergidas às IPSASs é abordado como sendo uma mudança essencial para a aprimoramento da *accountability* e tomada de decisão. Contudo, é necessário identificar se esses objetivos são almejados pelos profissionais que atuam na implementação da mudança. Frisancho et al. (2023) concluíram que os organismos de normatização podem refletir com base na percepção dos preparadores da informação contábil, em detrimento de recomendações gerais, ao efetuarem/proporem mudanças nas práticas contábeis. Este estudo fornece subsídios para essa reflexão.

Na perspectiva teórica, os achados e conclusões desta pesquisa corroboram com a aplicabilidade da TCP para o estudo de comportamentos a partir da sua intenção. Pesquisas anteriores da área contábil utilizam usualmente a teoria para o estudo de ética, carreira e educação profissional. Desse modo, esta pesquisa contribui com a sua operacionalização para o estudo de comportamentos na contabilidade aplicada ao setor público quanto à implementação de mudanças contábeis com base nas IPSASs, por meio da mensuração de constructos da TCP.

Pesquisas futuras poderão usar os achados deste estudo para dar continuidade na análise do processo de convergência às IPSASs considerando as perspectivas dos profissionais do setor contábil público. Os achados da abordagem qualitativa, em particular, podem subsidiar pesquisas futuras quanto à construção de instrumentos de coletas de dados que analisem outras intenções comportamentais relativas à implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência.

Por fim, este estudo contribui com a literatura da contabilidade aplicada ao setor público municipal ao tratar de um processo de mudança contábil complexo para esses entes sob uma



perspectiva teórica distinta das usuais. Na TCP, o foco é o comportamento e a intenção comportamental. Assim, fatores como o apoio institucional, a atuação de órgãos de controle externo e a disposição de recursos (p. ex., humanos, financeiros e estruturais) são observados como formadores da intenção e, posteriormente, do comportamento do indivíduo. Na Teoria da Contingência e na Teoria Institucional, usualmente empregadas na contabilidade aplicada ao setor público, a ênfase é a organização e, por isso, o indivíduo é observado como um fator da organização. Essa forma distinta de observar o indivíduo permite, por exemplo, um maior escrutínio sobre as razões para as ações do indivíduo quando o fenômeno é observado pela TCP.

## 1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este estudo possui limitações e a primeira delas é em relação aos participantes da pesquisa. Desconhece-se a população de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros, por isso, os resultados devem ser lidos como sendo aqueles do conjunto de respondentes. A coleta de dados de um conjunto diferente de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros pode corroborar ou divergir dos resultados obtidos, uma vez que os dados se referem a percepções dos respondentes.

A segunda limitação se refere à intenção estudada. Segundo a TCP, mudanças na ação (depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs), no alvo (os bens imóveis, exceto bens do patrimônio cultural), no contexto (do município onde o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços) ou no tempo descaracterizam a intenção e, conseqüentemente, os determinantes e as crenças. Assim, a utilização dos resultados e conclusões deste estudo para analisar outros procedimentos contábeis baseados no regime de competência e contextos deve ser cautelosa.

Apesar de os resultados e conclusões contribuírem para se entender a implementação de outros procedimentos contábeis baseados no regime de competência, uma vez que existem variáveis exploradas neste pesquisa que também estão presentes na implementação de procedimentos diferentes da depreciação de bens imóveis, é imprescindível identificar as diferenças entre os procedimentos contábeis para estudar como elas podem modificar as crenças, os determinantes e a intenção do profissional. Os procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos estoques, por exemplo, referem-se a ativos que não estão vinculados ao terreno

ou solo, diferentemente dos bens imóveis, e essa característica pode dar origem a diferenças na intensidade de crenças, como a fiscalização do tribunal de contas por se tratar de um bem que pode demandar controles adicionais para a identificação de sua localização.

Existe também a limitação referente à mensuração dos constructos. Entrevistas foram conduzidas para levantar os indicadores formativos das crenças dos profissionais, conforme indicam Fishbein e Ajzen (2010), para a construção do questionário. Todavia, a intenção e o comportamento humano são subjetivos, o que torna suas mensurações complexas. A subjetividade está presente no contexto, ambiente e julgamento individual dos participantes; sendo que estes são fatores não controláveis pela pesquisadora. Cuidados quanto a outros fatores – como o relacionamento respondente-pesquisador, as respostas socialmente desejáveis e o entendimento das perguntas – os quais são fatores que também podem interferir nas respostas, foram considerados na coleta de dados com o intuito de minimizá-los.

Devem-se considerar também as limitações aplicáveis à TCP. A teoria sintetiza por meio de modelo os aspectos inerentes à intenção comportamental, inculcando certo grau de racionalidade e simplificação às ações humanas e à realidade na qual o indivíduo se insere. Contudo, essa intenção é subjetiva, portanto, existem limitações no uso da TCP para a precisa previsão do comportamento real do indivíduo devido a características da teoria. Além disso, a coleta de dados captura a percepção individual consciente, mas aspectos inconscientes também podem influenciar o comportamento. Entende-se que essas limitações não invalidam a aplicabilidade da TCP como ferramenta teórica para se analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência, contudo, elas devem ser consideradas na leitura dos achados e conclusões do presente estudo.

Por fim, deve-se considerar que esta pesquisa analisa a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro. Para que mudanças ocorram em processos de implementação de normas contábeis, necessita-se da contribuição de fatores externos a esses profissionais, não abordados no presente estudo. Essa limitação destaca a relevância de abordagens complementares e integrativas para o entendimento holístico do fenômeno em estudo.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho se divide em cinco seções principais. A primeira corresponde a esta introdução, onde se contextualiza o tema abordado e se apresentam o problema de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, as justificativas e contribuições, bem como as limitações do estudo.

A segunda seção e – em específico, a subseção 2.1 – aborda os principais conceitos e definições da TCP, bem como pesquisas empíricas que a utilizaram como suporte teórico. A subseção 2.2 apresenta a revisão de literatura sobre processos de reformas no setor contábil público. A revisão foi estruturada a partir dos principais conceitos e definições da TCP. A subseção 2.3 exhibe o modelo teórico da pesquisa.

Na seção de número três se expõe os procedimentos metodológicos utilizados para operacionalizar este estudo. As definições dos participantes da pesquisa e da intenção estudada são efetuadas na subseção 3.1 e a apresentação do desenho metodológico é realizada na subseção 3.2. Os procedimentos empregados são de naturezas qualitativa e quantitativa. Na primeira abordagem, foram conduzidas entrevistas semiestruturadas e as transcrições obtidas foram estudadas por meio de análise de conteúdo direcionada. Essa abordagem é apresentada na subseção 3.3. Na abordagem quantitativa, por sua vez, os dados foram coletados com questionários e analisados com o uso de técnicas estatísticas uni, bi e multivariada. Esta abordagem é explorada na subseção 3.4.

A quarta seção se refere aos resultados e discussões. Aqueles extraídos da aplicação dos procedimentos metodológicos de natureza qualitativa são tratados na subseção 4.1, enquanto os obtidos por métodos quantitativos são exibidos na subseção 4.2. A quinta e última seção apresenta as conclusões e recomendações extraídas a partir do estudo conduzido.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Página intencionalmente deixada em branco.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção explica o suporte teórico utilizado no estudo na subseção 2.1 e utiliza esse suporte para tratar de processos de reformas no setor contábil público e seus profissionais na subseção 2.2. A subseção 2.3 apresenta o modelo teórico da pesquisa.

### 2.1 A TEORIA DO COMPORTAMENTO PLANEJADO

A Teoria do Comportamento Planejado (TCP) (*Theory of Planned Behavior*, em inglês) é o produto resultante da extensão efetuada na Teoria da Ação Racional (*Theory of Reasoned Action*, em inglês) (Fishbein & Ajzen, 2010). Esta teoria, por sua vez, derivou da ampliação da Teoria do Controle Proposicional (*Theory of Propositional Control*, em inglês) formulada por Don E. Dulany na década de 1960 (Ajzen & Fishbein, 1970). Fishbein e Ajzen recopiam alguns eventos históricos que explicam a evolução dos estudos e discussões que deram origem à TCP.

Dulany (1968), referindo-se à Teoria do Controle Proposicional, afirma que o comportamento humano é controlado por elevados processos mentais. Para o autor, o comportamento é, portanto, consciente, mesmo que, na prática, algumas respostas conscientes sejam efetuadas inconscientemente. Tal característica cognitiva foi incorporada à Teoria da Ação Racional e, posteriormente, à TCP e ambas as teorias integram a estrutura da abordagem de ação racional (*reasoned action approach*, em inglês) na qual a predição e a explicação do comportamento social humano abrangem uma medida de raciocínio baseada em crenças (Fishbein & Ajzen, 2010). Em outras palavras, ambas as teorias assumem que as ações individuais decorrem de um processo deliberado, mas isso não significa que as pessoas sempre agem de maneira racional, uma vez que crenças, emoções e experiências passadas podem influenciar o comportamento (Ajzen, 1985; Fishbein & Ajzen, 2010).

A Teoria da Ação Racional, no entanto, supõe que o comportamento está sobre o total controle do indivíduo (Ajzen & Fishbein, 1970; Fishbein & Ajzen, 1975; Madden et al., 1992). Nela, a predição e a explicação da intenção comportamental e do comportamento, para o posterior possível desenho de intervenções com o intuito de mudar o comportamento, são efetuadas por meio de dois fatores ou determinantes comportamentais (doravante referido apenas como determinantes), a saber: (i) atitude (*attitude*, em inglês) e (ii) norma

subjetiva (*subjective norm*, em inglês) (Ajzen & Fishbein, 1970; Fishbein & Ajzen, 1975; Madden et al., 1992).

Na TCP, por sua vez, o controle comportamental percebido (*perceived behavioral control*, em inglês) é adicionado como um terceiro determinante (Ajzen, 1985, 1991; Madden et al., 1992). A adição ocorre pelo entendimento de que existem situações em que o indivíduo não possui total controle para executar um comportamento (Ajzen, 1985, 1991; Madden et al., 1992).

A subseção 2.1.2 deste estudo aborda esses três determinantes, segundo a TCP, e as crenças que os constituem. Antes disso, contudo, a subseção 2.1.1 trata da intenção e da sua relação com o comportamento do indivíduo.

### **2.1.1 A intenção comportamental e o comportamento**

#### 2.1.1.1 Aspectos gerais

A intenção comportamental do indivíduo é um fator central na TCP (Ajzen, 1991). Nesta teoria se assume, de acordo com Ajzen, que as intenções “capturam os fatores motivacionais que influenciam o comportamento; sendo indicadores do quão arduamente o indivíduo está disposto a tentar, do esforço que o indivíduo planeja exercer para executar o comportamento”<sup>8</sup> (p. 181). Elas são os “antecedentes imediatos mais importantes do comportamento”<sup>9</sup> (Fishbein & Ajzen, 2010, p. 39), portanto, os seus melhores preditores.

A regra geral na TCP indica que “quanto mais forte a intenção de executar um comportamento, mais provável é que esse comportamento ocorra”<sup>10</sup> (Ajzen, 1991, p. 181).

---

<sup>8</sup> Texto original: “*Intentions are assumed to capture the motivational factors that influence a behavior; they are indications of how hard people are willing to try, of how much of an effort they are planning to exert, in order to perform the behavior*”.

<sup>9</sup> Texto original: “*Behavioral intentions are the most important immediate antecedents of behavior*”.

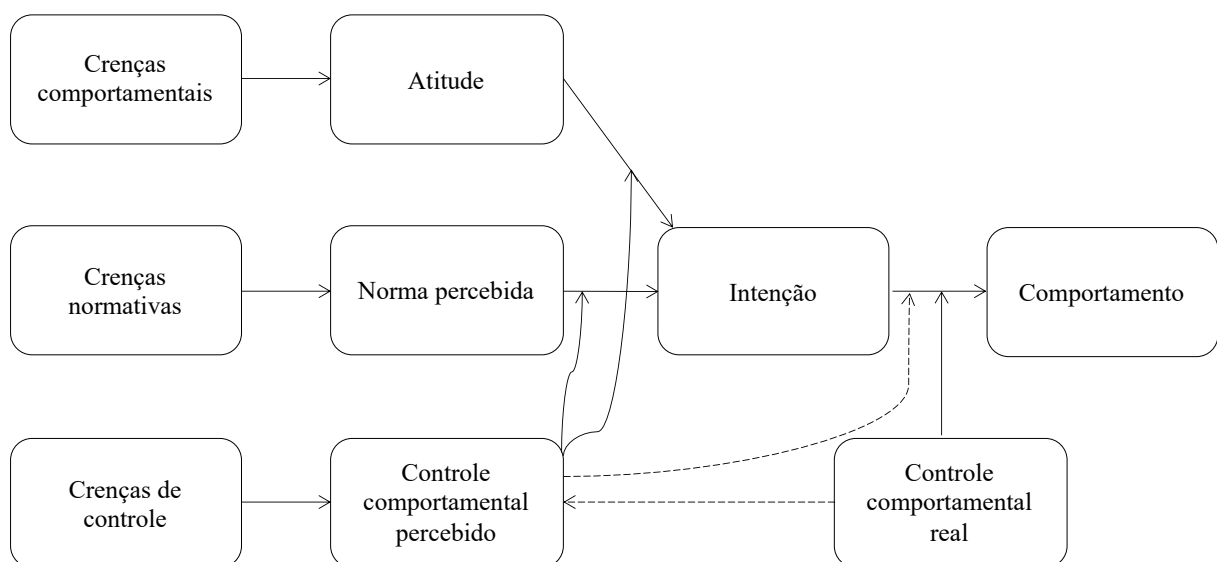
<sup>10</sup> Texto original: “*As a general rule, the stronger the intention to engage in a behavior, the more likely should be its performance*”.

No entanto, a falta de habilidades, competências/recursos necessários ou a presença de restrições ambientais pode impedir o indivíduo de agir segundo as suas intenções (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). Em outras palavras, o indivíduo pode ter a intenção de executar um comportamento, porém pode carecer de controle para executá-lo, também chamado de controle comportamental real (*actual behavioral control*, em inglês), e essa carência pode provocar uma lacuna entre a sua intenção e o seu comportamento (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

Na TCP, então, o controle comportamental real modera o efeito da intenção sobre o comportamento e é somente nas circunstâncias que o indivíduo possui controle comportamental (real) que a intenção é um bom preditor comportamental (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). A Figura 2.1 apresenta o efeito moderador do controle comportamental real no comportamento.

Na Figura 2.1, as linhas pontilhadas representam a utilização do controle comportamental percebido como *proxy* do controle comportamental real. Isso ocorre, pois, usualmente o controle comportamental real não pode ser mensurado e, nestas circunstâncias, se utiliza a medida do controle comportamental percebido como a sua *proxy*. Conseqüentemente, quanto melhor o controle comportamental percebido refletir o controle comportamental real, melhor será a previsão do comportamento a partir da intenção (Fishbein & Ajzen, 2010).

Figura 2.1 – Representação esquemática da TCP



Fonte: Ajzen (2019a).

O controle comportamental real é, portanto, um dos fatores que podem reduzir a correlação entre a intenção e o comportamento (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010; Madden et al., 1992). A estabilidade da intenção é outro desses fatores. A intenção do indivíduo pode se alterar, visto que a intenção é formada por determinantes constituídos por crenças formadas por diferentes experiências individuais. Assim, quanto maior o tempo transcorrido entre a mensuração da intenção e a execução do comportamento, maior a probabilidade de a intenção ser alterada em decorrência da exposição do indivíduo a diferentes experiências, por conseguinte, o comportamento pode apresentar menor correlação com a intenção (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

A magnitude dessa correlação, segundo Fishbein e Ajzen (2010), pode ser mais sensível quando o comportamento demanda a execução de mais de uma ação prévia por parte do próprio indivíduo, depende de terceiros ou de outros eventos. Essa sensibilidade ocorre também em decorrência da possibilidade de novas experiências que afetam a intenção comportamental ocorrerem antes de o comportamento ser executado.

Outro fator que pode influenciar a magnitude da correlação entre intenção e comportamento é a compatibilidade entre estes, denominada de princípio da compatibilidade (*principle of compatibility*, em inglês) (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). Segundo este princípio, é imprescindível a correspondência no nível de generalidade, ou especificidade, e a equivalência na mensuração da intenção e do comportamento definido (Fishbein & Ajzen, 2010) (a subseção seguinte, 2.1.1.2, aborda o nível de generalidade, ou especificidade, e a equivalência na mensuração dos constructos). Quando o princípio não é atendido, corre-se o risco de a intenção diferir do comportamento definido e se ter incompatibilidade comportamental, de escala ou de categoria (Fishbein & Ajzen, 2010).

Existem circunstâncias, no entanto, em que a intenção não é executada pelo fato de o indivíduo se esquecer de sua intenção, conforme afirmam Fishbein e Ajzen (2010). Para eles, o esquecimento ocorre principalmente com intenções que não são especificadas quanto ao tempo e ao contexto, porque estes elementos podem atuar como pistas situacionais (*situational clues*, em inglês) que ativam a intenção comportamental do indivíduo.

Apesar dos fatores que podem reduzir o poder de predição comportamental a partir da intenção, a TCP tem sido bastante utilizada para prever e explicar uma ampla variedade de comportamentos (o uso da teoria em estudos anteriores é apresentado na subseção 2.1.4).



Nessa teoria, a intenção é explicada por determinantes constituídos a partir de crenças dos indivíduos.

As crenças comportamentais (*behavioral beliefs*, em inglês) são os indicadores formativos do determinante denominado atitude (*attitude*, em inglês) e as crenças normativas (*normative beliefs*, em inglês) dão origem ao determinante norma percebida (*perceived norm*, em inglês), ou também chamado de norma subjetiva (*subjective norm*, em inglês). Esses dois determinantes (atitude e norma percebida) explicam a intenção de forma direta e as suas crenças correspondentes (crenças comportamentais e crenças normativas, respectivamente) explicam a intenção indiretamente, como pode ser observado na Figura 2.1.

As crenças de controle (*control beliefs*, em inglês) constituem o determinante controle comportamental percebido (*perceived behavioral control*, em inglês). Este determinante, entretanto, modera o efeito da atitude e da norma percebida sobre a intenção (ver Figura 2.1). Os três determinantes e as suas crenças são abordadas, respectivamente, nas subseções 2.1.2.1, 2.1.2.2 e 2.1.2.3.

Em resumo, a TCP prediz e explica o comportamento individual por meio das intenções. Quando o indivíduo tem controle comportamental (chamado de controle comportamental real), a intenção prediz e explica adequadamente o comportamento. A intenção, por sua vez, é explicada pelo efeito direto da atitude e da norma percebida e pelo efeito moderador que o controle comportamental percebido exerce sobre a atitude e a norma percebida. Tanto a atitude, quanto a norma percebida e o controle comportamental percebido, chamados de determinantes comportamentais, são constituídos por crenças que são, então, os indicadores formativos desses determinantes. Antes de abordar esses três determinantes e as suas crenças, a subseção seguinte trata sobre aspectos que devem ser considerados para a definição da intenção e do comportamento a ser investigado.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

### 2.1.1.2 Aspectos que devem ser considerados para a definição da intenção e do comportamento

A definição do comportamento é importante porque orienta como ele será avaliado e a maneira como os constructos serão medidos, segundo Fishbein e Ajzen (2010). Os autores abordam os elementos que devem ser considerados para a sua definição. Importância similar é atribuída para a definição da intenção comportamental, pois ela é o antecedente mais importante do comportamento, conforme a TCP, quando o indivíduo possui controle sobre a sua intenção (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

Para a definição da intenção comportamental, Fishbein e Ajzen (2010) indicam ser necessário cumprir com o princípio da compatibilidade. Segundo ele, a intenção deve ser mensurada conforme os mesmos elementos, critérios e nível de generalidade determinados para o comportamento. Para esses autores, observar tal princípio é um dos pré-requisitos mais importantes, senão o mais importante, para a validade preditiva da intenção, isto é, para a intenção ser utilizada para prever um comportamento.

Os parágrafos seguintes abordam os elementos, os critérios e o nível de generalidade para a definição do comportamento. Frisa-se que, apesar de Fishbein e Ajzen (2010) abordarem esses assuntos limitando-os ao comportamento, eles são válidos e devem ser observados para a definição da intenção comportamental, segundo o princípio da compatibilidade.

Quanto aos elementos, Fishbein e Ajzen (2010) indicam que eles são (i) a ação executada, o (ii) alvo para o qual a ação é direcionada, (iii) o contexto em que a ação é executada e (iv) o tempo em que a ação é realizada. Segundo esses autores, a classificação de um comportamento nesses quatro elementos é arbitrária. Mesmo assim, eles indicam que a classificação deve ser efetuada pelos pesquisadores ao desenvolverem uma pesquisa, pois “uma mudança em qualquer um dos elementos constitui uma modificação no comportamento definido”<sup>11</sup> (p. 30).

---

<sup>11</sup> Texto original: “A change in any one of the elements constitutes a change in the behavior under consideration”.

Esses elementos, conforme Fishbein e Ajzen (2010), podem variar em decorrência do nível de generalidade, ou especificidade, estabelecido para o comportamento. O elemento tempo, por exemplo, é classificado como sendo de baixa generalidade (ou comportamento específico) nas circunstâncias em que se fixa que um comportamento deveria ocorrer em determinado horário de um dia específico da semana. Já no caso em que o mesmo comportamento pudesse ser concretizado em um período, como nos últimos 12 meses, ele seria classificado como de alto nível de generalidade (ou comportamento não específico). Frisa-se que estas duas classificações são meramente ilustrativas, pois elas podem variar de acordo o comportamento definido.

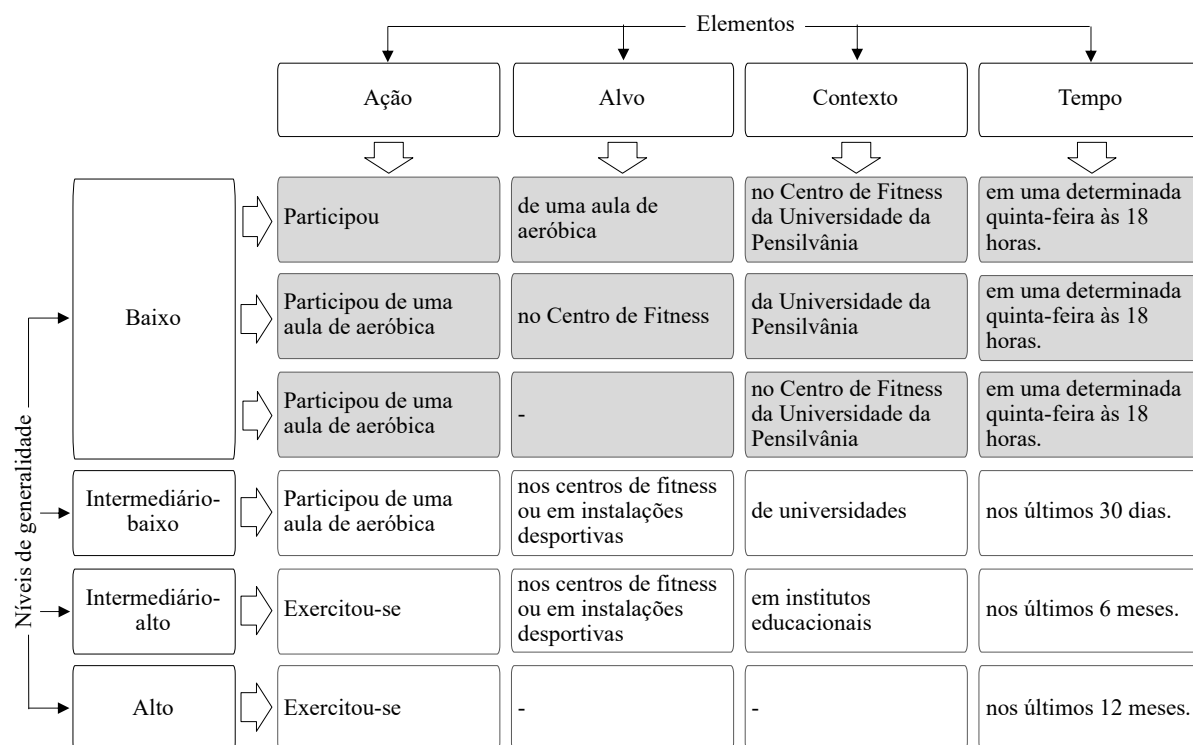
Comportamentos definidos de forma muito específica (ou com baixo nível de generalidade), segundo Fishbein e Ajzen (2010), usualmente apresentam pouco significado teórico ou prático, portanto, utilidade limitada. Isto ocorre, pois, os achados seriam aplicáveis a um escopo reduzido de situações. Alternativamente, é possível aumentar o nível de generalidade dos elementos do comportamento para ampliar a sua utilidade.

A Figura 2.2 apresenta a classificação de um comportamento para fins de exemplo, em que se expõe: (i) a discricionariedade na classificação de um comportamento entre os quatro elementos em baixo nível de generalidade (comportamento específico e representado por meio dos retângulos em cinza na Figura 2.2) e (ii) a variação no nível de generalidade (representado por todos os retângulos na Figura 2.2), gerando diferentes comportamentos.

Nos níveis de generalidade intermediário-alto e alto, apresentados no exemplo da Figura 2.2, a ação (exercitou-se) foi exposta por meio do que é conhecido como categoria do comportamento, segundo Fishbein e Ajzen (2010). Nessa forma de apresentação, em que se tem maiores níveis de generalidade, aumenta-se a utilidade do estudo do comportamento, porém é imprescindível que a categoria seja claramente definida para “que todos os

participantes tenham a mesma definição e compreensão da categoria comportamental e que sua definição corresponda à do investigador”<sup>12</sup> (p. 33).

Figura 2.2 – Exemplo de classificação comportamental na TCP segundo os seus elementos e níveis de generalidade



Fonte: elaborado pela autora a partir de Fishbein e Ajzen (2010).

Fishbein e Ajzen (2010) afirmam que a categoria do comportamento pode englobar várias ações que poderiam ser analisadas individualmente e formar vários comportamentos com baixo nível de generalidade, ou comportamentos específicos. A apresentação agregada de ações em uma categoria depende tanto da natureza dessa categoria quanto do objetivo do estudo. É possível, inclusive, que um estudo efetuado demande a apresentação de ações

<sup>12</sup> Texto original: “The challenge is to ensure that all participants have the same definition and understanding of the behavioral category and that their definition matches that of the investigator”.

isoladas em um instrumento de coleta de dados e a construção de índice para refletir uma categoria.

Independentemente do nível de generalidade que se utiliza para a definição do comportamento, conforme Fishbein e Ajzen (2010), deve-se examinar também os chamados critérios comportamentais. Existem três deles: (i) critério dicotômico (*dichotomous criterion*, em inglês): utilizado para identificar se o comportamento foi executado, ou não, pelo indivíduo (p. ex., se um indivíduo doou, ou não, dinheiro); (ii) critério de magnitude (*magnitude criterion*, em inglês): utilizado para identificar a intensidade ou relevância do comportamento (p. ex., a quantidade de dinheiro doada por um indivíduo); e (iii) critério de frequência (*frequency criterion*, em inglês): utilizado para identificar a frequência na qual o comportamento foi executado (p. ex., quantas vezes um indivíduo doou dinheiro).

Comportamentos quantificados por meio do critério de magnitude ou de frequência podem apresentar desafios adicionais para se identificar ou explicar os seus determinantes, segundo Fishbein e Ajzen (2010). A elevação no nível de dificuldade ocorre pelas diferenças nas motivações a depender da magnitude ou da frequência comportamental. Doar dinheiro semanalmente, por exemplo, pode apresentar explicações diferentes de doar dinheiro mensal ou anualmente. Ao se modificar a magnitude ou a frequência que um comportamento é executado, se tem diferentes elementos de ação e, conseqüentemente, diferentes comportamentos.

Adicionalmente à observação desses critérios, elementos e níveis de generalidade, Fishbein e Ajzen (2010) sugerem que existem diferentes indicadores ou afirmações que podem ser utilizados para o estudo da intenção, predição do comportamento ou levantamento da prontidão de um indivíduo para agir. As seguintes são apresentadas por esses autores:

- a) Eu vou me envolver no comportamento.
- b) Eu tenho a intenção de me envolver no comportamento.
- c) Eu espero me envolver no comportamento.
- d) Eu planejo me envolver no comportamento.
- e) Eu vou tentar me engajar no comportamento.<sup>13</sup> (p. 39)

Outro fator que segundo Fishbein e Ajzen (2010) pode contribuir para melhorar a predição comportamental, a partir da sua correspondente intenção, é a estabilidade intencional. Essa estabilidade pode ser inserida em estudos empíricos por meio da *proxy* de intervalo temporal entre a mensuração da intenção e a avaliação do comportamento, visto que a passagem do tempo pode dar origem a eventos que podem modificar a intenção. Outra possibilidade é a avaliação direta da estabilidade intencional. Este procedimento pode ser executado, por exemplo, por meio da mensuração da mesma intenção em diferentes momentos ou também perguntando diretamente ao respondente se há probabilidade de a intenção ser modificada.

Ao responder um questionário sobre intenção de executar um comportamento, o indivíduo pode ser enviesado por considerar que se trata de um comportamento hipotético, em detrimento a uma situação real, conforme Fishbein e Ajzen (2010). Essa possibilidade é denominada pelos autores de viés hipotético (*hypotetical bias*, em inglês). Esse viés pode ser consequência das informações disponíveis no momento de o indivíduo responder o questionário sobre a intenção e no momento da execução do comportamento, ou seja, o referido viés pode ser consequência da instabilidade intencional. Apesar da dificuldade de contorná-lo, é importante que os respondentes sejam induzidos para serem realistas em suas expectativas.

Em resumo, as definições da intenção comportamental e do comportamento demandam atenção do pesquisador quando aos elementos, os critérios e o nível de generalidade, bem como cuidados com a estabilidade das intenções e o viés hipotético que o indivíduo pode ter ao responder um instrumento de pesquisa. No presente estudo, estes aspectos são tratados na subseção 3.1.2.

---

<sup>13</sup> Texto original: “•*I will engage in the behavior.* •*I intend to engage in the behavior.* •*I expect to engage in the behavior.* •*I plan to engage in the behavior.* •*I will try to engage in the behavior*”.

### 2.1.2 Os determinantes e as suas crenças

A atitude, a norma percebida e o controle comportamental percebido são os três determinantes da intenção comportamental da TCP. Eles são constituídos por crenças (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010), definidas como probabilidades subjetivas que refletem as informações dos indivíduos em relação a um comportamento (Ajzen, 2012; Fishbein & Ajzen, 2010).

As crenças se originam de fontes variadas: (i) as observações diretas ou experiências pessoais associadas ao desempenho de um comportamento constituem crenças chamadas de observacionais (*observational beliefs*, em inglês); (ii) a aceitação de informações fornecidas por fontes externas (p. ex., rádio, televisão, jornais, internet, livros, revistas, professores, amigos, familiares e colegas de trabalho) formam as crenças informativas (*informational beliefs*, em inglês); e (iii) as inferências formuladas a partir de outras crenças (p. ex., quando um indivíduo observa que o comportamento de terceiros gerou um determinado resultado, esse indivíduo pode inferir que ele obteria o mesmo resultado caso executasse o mesmo comportamento) instituem crenças inferenciais (*inferential beliefs*, em inglês) (Fishbein & Ajzen, 2010).

As diferentes fontes das crenças podem ser imprecisas e tendenciosas, estar embasadas em premissas falsas e irracionais, portanto, não refletem a realidade (Ajzen, 2012). Mesmo que isso ocorra, crenças instituídas são a base para a formação dos determinantes comportamentais e, de maneira indireta, pela formação da intenção (Ajzen, 2012). A TCP, então, não assume que as pessoas sejam racionais, mas somente que as ações individuais decorrem razoavelmente de suas crenças (Fishbein & Ajzen, 2010).

Ademais, a TCP assume que as crenças não são inatas, mas formadas por meio de experiências diárias com o mundo real, segundo Fishbein e Ajzen (2010). As diferenças entre as crenças dos indivíduos são, conseqüentemente, resultado de experiências de aprendizagem diferenciadas. Assim, além de não serem inatas, elas podem ser alteradas pelas experiências vividas pelo indivíduo com o decorrer do tempo.

As crenças que formam os determinantes, por sua vez, são aquelas prontamente acessíveis (*readily accessible beliefs*, em inglês), isto é, aquelas ativadas espontaneamente pelo indivíduo sem muito esforço cognitivo (Ajzen, 2005, 2012, 2020; Fishbein & Ajzen, 2010).

A identificação dessas crenças é usualmente efetuada por meio de estudo de elicitación (*elicitation survey*, em inglês), também chamada de pesquisa formativa (*formative research*, em inglês), em que integrantes da amostra de uma população são questionados quanto às suas crenças em relação à intenção ou ao comportamento investigado, observando-se a ação, alvo, contexto e tempo (Fishbein & Ajzen, 2010; Francis et al., 2004). O estudo de elicitación é, então, empregado para o levantamento de informações detalhadas e específicas sobre um dado tópico. Conforme afirmam Ajzen e Klobas (2013), “geralmente não é aconselhável confiar em crenças identificadas em pesquisas anteriores porque as crenças diferem geralmente de população para população e podem mudar com o tempo”<sup>14</sup> (p. 209), reforçando assim a relevância do estudo de elicitación.

As crenças são agrupadas em três tipos na TCP, conforme apresenta a Figura 2.1. Elas e seus respectivos determinantes são tratadas nas três subseções seguintes.

#### 2.1.2.1 A atitude e as crenças comportamentais

A atitude é a tendência ou disposição latente de um indivíduo responder favorável, ou desfavoravelmente, em relação a um objeto psicológico, isto é, a um aspecto discriminável que faça parte da sua vida, incluindo um comportamento (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). Essa disposição é construída a partir das crenças comportamentais, que correspondem às probabilidades subjetivas do indivíduo de que um determinado comportamento acarretará determinados resultados, experiências ou consequências (Ajzen, 2012). Em outras palavras, a atitude é formada pelas crenças sobre as possíveis consequências e experiências associadas ao comportamento.

A atitude se caracteriza por sua (i) natureza avaliativa, dado que o indivíduo valora objetos, conceitos e comportamentos em uma dimensão que varia de negativa a positiva, incluindo a neutralidade; e (ii) natureza hipotética, dado que se admite que respostas avaliativas dos

---

<sup>14</sup> Texto original: “It is usually not advisable to rely on beliefs identified in prior research because beliefs often differ from population to population and can change over time”.



indivíduos de vários tipos podem ser indicadores de constructos latentes (Fishbein & Ajzen, 2010).

A atitude pode ser diretamente mensurada por meio do método diferencial semântico (*semantic differential*, em inglês), explorado na subseção seguinte (2.1.2.1.1). Contudo, dado que esse determinante é constituído por crenças comportamentais, a mensuração destas crenças é uma medida da atitude e esta deve apresentar correlação elevada com a atitude mensurada diretamente. A mensuração das crenças comportamentais é efetuada pelo modelo de valor de expectativa (*expectancy-value model*, em inglês), abordado na subseção 2.1.2.1.2.

#### 2.1.2.1.1 Mensuração direta

A atitude é mensurada diretamente por meio do método denominado diferencial semântico, desenvolvido por Osgood e outros (1967). Nesse método é solicitado que os respondentes classifiquem o objeto da atitude em um conjunto de escalas bipolares, geralmente de sete pontos. Um exemplo é pontuar +3 no lado positivo das escalas dos itens que indicam que um indivíduo *Gosta, É favorável* ou tem uma atitude *Positiva* em relação a um objeto e pontuar -3 no lado negativo das mesmas escalas, indicando que ele *Não gosta, É desfavorável* ou tem uma atitude *Negativa* quanto ao mesmo objeto (Fishbein & Ajzen, 2010).

Posteriormente, apura-se a soma ou média das escalas como medida da atitude do indivíduo, sendo que quanto maior a pontuação, mais favorável é a atitude do respondente em relação ao objeto. O coeficiente alfa de Cronbach, com variação de zero a um, é geralmente usado para medir o grau em que os itens de uma escala são internamente consistentes. Um coeficiente de 0,75 ou superior é geralmente considerado evidência de consistência interna satisfatória (Fishbein & Ajzen, 2010).

Para o uso do método, o desafio é a escolha dos adjetivos para a mensuração da atitude em relação ao objeto. O desafio surge pelo fato de alguns adjetivos pertencerem a dimensões distintas de avaliação (*evaluation*, em inglês), como são os adjetivos que indicam potência (*potency*, em inglês) e atividade (*activity*, em inglês). Fishbein e Ajzen (2010) sugerem

realizar estudos de elicitación para a seleção das escalas que indiquem avaliação de um objeto.

#### 2.1.2.1.2 Mensuração por meio de crenças

A atitude é diretamente formada por crenças comportamentais. Formamos “crenças sobre um objeto associando o objeto a várias características, qualidades e atributos”<sup>15</sup> (Fishbein & Ajzen, 2010, p. 96). Objeto e atributo são utilizados de forma genérica e se referem a qualquer aspecto discriminante do mundo de um indivíduo. Por exemplo, na crença de que “atividade física reduz o risco de doenças cardíacas”, atividade física seria o objeto e a redução do risco de doenças cardíacas seria o atributo (Fishbein & Ajzen, 2010).

Crenças comportamentais são constantemente constituídas e reformuladas a partir de fatores variados, como observações diretas ou experiências pessoais, informações fornecidas por fontes externas e inferências formuladas a partir de outras crenças (Fishbein & Ajzen, 2010). Assim, a crença comportamental é definida como “a probabilidade subjetiva de que um objeto tem um certo atributo”<sup>16</sup> (Fishbein & Ajzen, 2010, p. 96). Essa probabilidade subjetiva é abordada como a força da crença comportamental (*behavioral belief strength*, em inglês) no modelo de valor de expectativa.

Nesse modelo, mede-se o aspecto avaliativo da crença, isto é, a avaliação do atributo relacionado ao objeto (*outcome evaluation*, em inglês) e a força da crença comportamental. A força da crença abrange o entendimento preexistente que um indivíduo possui sobre os atributos relacionados ao objeto. O entendimento preexistente contribui para a avaliação de um atributo expresso em uma opinião apresentada a um indivíduo. O modelo é representado por meio da Equação 1.

---

<sup>15</sup> Texto original: “we form beliefs about an object by associating the object with various characteristics, qualities, and attributes”.

<sup>16</sup> Texto original: “we define belief as a subjective probability that an object has a certain attribute”.

$$A \propto \sum b_i \times e_i \quad (1)$$

Nesse modelo, espera-se que a atitude individual em relação a um objeto ( $A$ ) seja diretamente proporcional ( $\propto$ ) ao somatório da força da crença comportamental sobre um objeto com atributo  $i$  ( $b_i$ ) multiplicado pela avaliação do atributo  $i$  relacionado ao objeto ( $e_i$ ). A força da crença comportamental é frequentemente avaliada com escalas de sete pontos com extremos utilizando termos como: concordo–discordo, provável–improvável ou definitivamente verdadeiro–definitivamente falso (Fishbein & Ajzen, 2010).

Um exemplo apresentado por Fishbein e Ajzen (2010) é a formação de atitude sobre um novo candidato a um cargo político. Um determinado eleitor possui crenças prévias de vários atributos e, ao se inteirar de que o novo candidato é um democrata liberal, casado e com dois filhos, pertencente à Igreja Católica<sup>17</sup>, favorável ao seguro nacional de saúde e desfavorável à previdência privada, as novas informações produzirão automaticamente uma atitude em relação ao candidato. Supõe-se que quanto mais fortemente o eleitor mantenha uma determinada crença, mais a avaliação do atributo contribui para a atitude produzida.

A Tabela 2.1 apresenta as forças das crenças sobre seis atributos ( $b$ ), as avaliações desses atributos ( $e$ ) e a atitude ( $b \times e$ ) resultante de um eleitor hipotético. No exemplo, a força da crença é avaliada em uma escala de três pontos que varia de *Ligeiramente provável* (+1) a *Extremamente provável* (+3) e a avaliação de atributo em uma escala de sete pontos que varia de *Ruim* (-3) a *Bom* (+3). As respostas às duas escalas são multiplicadas e se obtém que se espera que o eleitor tenha uma atitude negativa, de -13, em relação ao novo candidato.

Desse modo, no modelo de valor de expectativa expresso pela Equação 1, quanto mais forte é a crença de um indivíduo em relação a um atributo de um objeto e mais positivo ou negativo é a avaliação do atributo, maior é a contribuição para a formação da atitude. Este raciocínio é operacionalizado em pesquisas por meio de cálculos, porém, o modelo não pressupõe que

---

<sup>17</sup> Esclarece-se que este atributo do candidato foi citado na página 97 por Fishbein e Ajzen (2010), porém não foi inserido na tabela apresentada na página 98 por esses autores. A omissão é entendida como uma inconsistência pela autora do presente estudo, contudo, ela foi mantida para preservar a ideia e informação do texto original.

o indivíduo faça esse procedimento ao se manifestar em relação ao atributo de um objeto. Em outras palavras, o modelo não indica que a atitude de um indivíduo é formada racionalmente e que as suas informações sejam utilizadas imparcialmente (Fishbein & Ajzen, 2010).

As crenças que formam a atitude são aquelas prontamente acessíveis, também chamadas de crenças salientes. Ao se utilizar estas crenças e abranger as suas forças, o modelo de valor de expectativa contempla aquelas crenças que são mais importantes para o indivíduo e, conseqüentemente, as que contribuem significativamente para a predição da atitude. Por isso, e baseados em testes empíricos, Fishbein e Ajzen (2010) afirmam que o modelo não demanda a inclusão de variável para indicar a importância das crenças quando se tem a possibilidade de variação em suas relevâncias.

Tabela 2.1 – Exemplo hipotético da atitude de um eleitor em relação a um novo candidato político

Atributo do candidato	Força ( <i>b</i> )	Avaliação ( <i>e</i> )	<i>b</i> x <i>e</i>
Liberal	+3	-3	-9
Democrata	+3	-2	-6
Casado	+2	+3	+6
Dois filhos	+1	+2	+2
Favorável ao seguro nacional de saúde	+1	0	0
Desfavorável à previdência privada	+2	-3	-6
$A \propto \sum b_i \times e_i$			-13

Fonte: Fishbein e Ajzen (2010, p. 98).

Para acessar as crenças comportamentais prontamente acessíveis de um grupo de indivíduo para então utilizá-las em instrumento de coleta de dados como questionário, Fishbein e Ajzen (2010) sugere que o pesquisador identifique as crenças mais frequentes (*modal salient set of beliefs*, em inglês) na população de interesse. Para tanto, é possível perguntar para que sujeitos de uma amostra representativa da população listem as vantagens e as desvantagens de se executar o comportamento em estudo.

As crenças mais frequentes podem ser determinadas pela escolha das 10 a 12 crenças mais mencionadas pelos respondentes, pela seleção daquelas que excederam a uma frequência estabelecida ou pela eleição de crenças até que um percentual de respondentes seja coberto. Os autores sugerem o emprego desta última e propõem a utilização de um percentual equivalente a 75%.

Para a identificação das crenças comportamentais e o seu uso em questionário, o princípio da compatibilidade deve ser observado. Em outras palavras, as crenças comportamentais devem ser compatíveis com o comportamento de interesse em termos da mesma ação, alvo, contexto e tempo.

#### 2.1.2.2 As normas percebidas e as crenças normativas

Existe consenso, de acordo com Fishbein e Ajzen (2010), de que o ambiente social exerce forte influência no indivíduo, impactando a sua intenção e o seu comportamento. Essa concordância é abordada de distintas maneiras por diferentes perspectivas teóricas, mas essa influência é frequentemente capturada pelo conceito de normas sociais. Na TCP, “as normas são definidas de forma mais restrita e estão focadas no desempenho de um comportamento específico”<sup>18</sup> (Fishbein & Ajzen, 2010, p. 130). Fishbein e Ajzen observam “as normas como pressão social percebida para realizar (ou não) um determinado comportamento”<sup>19</sup> (p. 130). Essa pressão social percebida forma as normativas percebidas que constituem a intenção de se executar um comportamento, em conjunto com a atitude e o controle comportamental percebido. Assim, mantida constante a atitude e o controle comportamental percebido, quanto mais forte a pressão social percebida, mais provável é que uma intenção de realizar um comportamento seja formada.

---

<sup>18</sup> Texto original: “*norms are more narrowly defined and are focused on the performance of a particular behavior*”.

<sup>19</sup> Texto original: “*We view norms as perceived social pressure to perform (or not to perform) a given behavior*”.

A influência da pressão social percebida na intenção e no comportamento pode ser entendida, segundo Fishbein e Ajzen (2010), pelas cinco bases de poder social que determinam a reação do indivíduo que é afetado (doravante referido como agente receptor) por um agente social com poder (doravante referido como agente social), descritos por French e Raven (1959). De acordo com French e Raven, essas bases são:

- a) poder de recompensa (*reward power*, em inglês): percepção do agente receptor de que o agente social tem a capacidade de mediar recompensas;
- b) poder coercitivo (*coercive power*, em inglês): percepção do agente receptor de que o agente social tem a capacidade de mediar punições pela não conformidade;
- c) poder legítimo (*legitimate power*, em inglês): percepção do agente receptor de que o agente social tem a capacidade de prescrever comportamentos que devem ser respeitados em decorrência dos valores culturais, da estrutura social aceita ou da designação efetuada por outro agente com legitimidade;
- d) poder de referência (*referent power*, em inglês): identificação – pelo sentimento de identidade, unidade ou pertencimento, por exemplo – que o agente receptor possui em relação ao agente social; e
- e) poder pelo conhecimento (*expert power*, em inglês): o poder é exercido pela estrutura cognitiva na qual o agente receptor percebe o poder pelo conhecimento e habilidade do agente social.

Quanto maior a base de poder, segundo French e Raven (1959), maior será o poder exercido. A coerção, entretanto, reduz a atratividade do agente com poder e aumenta o nível de resistência; ao contrário da recompensa, que produz efeitos opostos no indivíduo. Ainda em relação à coerção, quanto maior o seu nível de legitimidade, menor a resistência e a redução da atratividade do agente social. O poder coercitivo, bem como as demais bases de poder, influencia a intenção e o comportamento pela percepção do indivíduo de atuar segundo o que terceiros pensam ou esperam que o indivíduo faça. Essa percepção é denominada por Fishbein e Ajzen (2010) de normas injuntivas (*injunctive norms*, em inglês).

Existem circunstâncias, entretanto, que a intenção e o comportamento são influenciados pela percepção do indivíduo de que ele deve agir de acordo com a atuação de terceiros, denominada por Fishbein e Ajzen (2010) de normas descritivas (*descriptive norms*, em inglês). Nessas circunstâncias, a influência geralmente ocorre pelo poder de referência e

poder pelo conhecimento, dado que o indivíduo projeta o seu comportamento com base nas ações de terceiros, seja por considerá-los possuidores de conhecimentos ou pelo desejo de performar como os agentes sociais.

As normas descritivas, por sua vez, podem provocar efeitos indiretos na intenção e no comportamento. Isso ocorre, pois, as ações de terceiros podem gerar recompensas ou punições para esses terceiros e essas podem influenciar a atitude do indivíduo em relação à sua intenção ou o seu comportamento. A partir da ação executada por terceiros é possível que se crie a expectativa por outros terceiros de que o indivíduo também deve realizar a ação (norma injuntiva). A ação de terceiros pode ensinar sobre as vantagens e desvantagens, ou resultados e consequências positivas e negativas da ação, influenciando, assim, a atitude. Além disso, a ação de terceiros pode também ensinar sobre os recursos necessários e as barreiras a serem enfrentadas para a execução da ação, influenciando, conseqüentemente, o controle comportamental percebido (Fishbein & Ajzen, 2010).

As normas percebidas, assim com a atitude, são mensuradas diretamente ou por meio de crenças. A subseção seguinte, 2.1.2.2.1, trata da mensuração direta e a subseção 2.1.2.2.2 aborda a mensuração por meio de crenças.

#### *2.1.2.2.1 Mensuração direta*

A norma injuntiva percebida é mensurada diretamente ao se perguntar aos respondentes sobre as prescrições da maioria das pessoas importantes para o indivíduo, ou seja, pessoas cuja opinião o indivíduo valoriza. Assim, na mensuração direta se considera a percepção do indivíduo em relação aos agentes sociais de maneira generalizada, em detrimento à agentes sociais específicos (Fishbein & Ajzen, 2010).

Já na mensuração direta da norma descritiva percebida, os respondentes são questionados sobre a percepção de que a maioria das pessoas importantes para o indivíduo e que são similares ao indivíduo estão executando o comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010).

### 2.1.2.2.2 Mensuração por meio de crenças

As normas percebidas são formadas pelas crenças normativas salientes. Essas crenças devem ser compatíveis com a intenção ou o comportamento definido quanto à ação, alvo, contexto ou tempo, isto é, deve atender ao princípio da compatibilidade (Fishbein & Ajzen, 2010).

As crenças que formam as normas injuntivas são as crenças normativas injuntivas (*injunctive normative beliefs*, em inglês) e compreendem a percepção do indivíduo em relação à expectativa ou pensamento de terceiros. Por conseguinte, a delimitação desses terceiros é relevante, dado que esses podem variar segundo a intenção ou comportamento. Fishbein e Ajzen (2010) sugerem que essa delimitação seja efetuada perguntando ao indivíduo quem são os terceiros que aprovariam ou desaprovaram a execução do comportamento.

Quando se trata da construção de um instrumento de pesquisa que será acessado e respondido por um grupo de indivíduos, como questionários, esses autores sugerem a delimitação do conjunto de terceiros que são os referentes normativos mais frequentes (*modal salient normative beliefs*, em inglês) na população de interesse. No caso de questionários, é importante a apresentação da opção *Não se aplica* para os referentes normativos que podem não estar presentes na vida de alguns indivíduos, como marido e irmã (Fishbein & Ajzen, 2010).

A partir da delimitação dos terceiros, é possível então mensurar as crenças normativas injuntivas salientes em relação a cada terceiro considerado importante. Ademais, Fishbein e Ajzen (2010) indicam que é necessário mensurar também a motivação individual para cumprir com essas crenças ou expectativas de terceiros (*motivation to comply*, em inglês), haja vista que o indivíduo pode não se importar em atender às expectativas ou prescrição comportamental efetuada por terceiros, seja de parte destes ou de todos eles. Os autores recomendam que a mensuração da motivação seja feita em nível geral – isto é, sem a indicação de todos os elementos empregados para a definição do comportamento (ação, alvo, contexto e tempo) – pois para eles a especificação se torna redundante após se indicar a crença normativa. Desse modo, a norma injuntiva é representada por meio da Equação 2,

$$NI \propto \sum n_i \times m_i, \quad (2)$$

em que *NI*, representando a norma injuntiva, é diretamente proporcional ( $\propto$ ) ao somatório da crença normativa injuntiva em relação ao terceiro *i* ( $n_i$ ) multiplicado pela motivação para



cumprir com a crença formada a partir da expectativa desse terceiro  $i$  ( $m_i$ ). Nos casos em que se verificar que referentes normativos listados no questionário não foram aplicáveis a uma parcela significativa de respondentes, Fishbein e Ajzen (2010) sugerem que se utilize a média em detrimento ao somatório apresentado nessa equação.

Um exemplo de uso da Equação 2 é o apresentado por Fishbein e Ajzen (2010) em relação à crença normativa injuntiva de uma mulher sobre ela ter um filho nos próximos 12 meses. Os terceiros considerados importantes para o referido comportamento, bem como  $n_i$ ,  $m_i$  e o produto entre estes são apresentados na Tabela 2.2. Neste exemplo, a crença é avaliada em uma escala bipolar de sete pontos que varia de *Eu deveria* (+3) a *Eu não deveria* (-3) e a motivação em uma escala unipolar de quatro pontos que varia de *Fortemente motivada* (+3) a *Sem motivação* (0).

Nesse exemplo, nota-se que a mulher possui a crença de que o seu marido e a sua melhor amiga do sexo feminino pensam que ela não deveria ter um filho nos próximos 12 meses, a sua mãe e o padre pensam que ela deveria e a sua irmã e o seu médico são neutros em relação ao comportamento.

Tabela 2.2 – Exemplo hipotético da normativa injuntiva de uma mulher sobre ela ter um filho nos próximos 12 meses

Referente normativo	Crença ( $n$ )	Motivação ( $m$ )	$n \times m$
Marido	-3	+3	-9
Padre	+2	+1	+2
Mãe	+3	+1	+3
Melhor amiga do sexo feminino	-2	+2	-4
Irmã	+1	0	0
Médico	0	+3	0
$NI \propto \sum n_i \times m_i$			-8

Fonte: Fishbein e Ajzen (2010, p. 136).

Quanto à motivação da mulher em cumprir com a expectativa de terceiros, quando se trata de planejamento familiar, observa-se que ela é fortemente motivada a cumprir com a expectativa de seu marido e do seu médico e que ela não tem motivações para cumprir com a expectativa de sua irmã. Essa indicação da motivação indica também quem são os referentes normativos mais importantes para um indivíduo que, no caso da mulher em relação ao planejamento familiar, são o seu marido e o seu médico.

As duas respostas são multiplicadas e somadas e se obtém que a norma injuntiva da mulher é -8 em relação a ela ter um filho nos próximos 12 meses. Assim, prediz-se que ela tem norma injuntiva relativamente baixa ao se verificar que ela acredita que os terceiros mais importantes para ela pensam que ela não deveria ter um filho nos próximos 12 meses (Fishbein & Ajzen, 2010).

Para a mensuração de crenças normativas descritivas (*descriptive normative beliefs*, em inglês), Fishbein e Ajzen (2010) sugerem que, da mesma forma que em crenças normativas injuntivas, se executem levantamentos com amostras de uma população para se identificar os terceiros mais citados. Neste tipo de norma, entretanto, utiliza-se a percepção do indivíduo de que esses terceiros considerados importantes estão executando o comportamento.

Este fato se torna um complicador quando existem terceiros que não executam o comportamento pelo fato de essa execução não ser uma possibilidade para alguns indivíduos. Existem exames médicos, por exemplo, que somente são realizados por pessoas do sexo feminino e outros que se aplicam somente a indivíduos do sexo masculino. Nesse contexto, é necessário então ponderar que existem terceiros que, apesar de importantes para um indivíduo, não executarão o comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010).

Outro complicador na mensuração de crenças normativas descritivas é a sua compatibilidade com a intenção e o comportamento definidos em relação ao elemento tempo. Existem circunstâncias em que a intenção definida corresponde a uma ação a ser executada nas próximas duas semanas. Porém, é possível que os terceiros considerados importantes para um indivíduo e que são similares a ele executaram a ação e não a farão novamente no mesmo tempo que o indivíduo, mas essa ação executada, mesmo que em tempos distintos, seja importante para a formação da intenção ou comportamento. Desse modo, a compatibilidade da ação referente ao elemento tempo pode estar ausente em alguns estudos e essa é uma

análise que deve ser efetuada, segundo Fishbein e Ajzen (2010), considerando as particularidades de cada estudo.

Enquanto na mensuração de crenças normativas injuntivas o segundo fator a ser mensurado é a motivação para cumprir com as crenças normativas injuntivas, na mensuração de crenças normativas descritivas o segundo fator mensurado é a identificação de um indivíduo com diferentes pessoas ou grupos de referência (*identification with referent*, em inglês). A identificação pode ser mensurada por meio de perguntas que avaliam o quão semelhante o indivíduo considera que ele é em relação a outras pessoas ou grupos de referência e o quanto ele aspira ser como essas outras pessoas ou grupos (Fishbein & Ajzen, 2010).

### 2.1.2.3 O controle comportamental percebido e as crenças de controle

O controle comportamental é o determinante adicionado à TCP e que, conseqüentemente, a difere da Teoria da Ação Racional (Ajzen, 1991). A adição se deve ao fato de que a “disponibilidade de recursos e de oportunidades devem, em certa medida, ditar a probabilidade de o indivíduo executar um comportamento”<sup>20</sup> (Ajzen, 1991, p. 184), a partir da intenção. Essa disponibilidade corresponde ao controle comportamental real. No entanto, para a predição e explicação do comportamento a partir da intenção, utiliza-se o controle comportamental percebido (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

O controle comportamental percebido é definido, segundo Fishbein e Ajzen (2010), “como a medida em que as pessoas acreditam que são capazes de realizar um determinado comportamento, que elas têm controle sobre seu desempenho”<sup>21</sup> (pp. 154–155). Essa medida abrange a disponibilidade de informações e de tempo, as habilidades e oportunidades, a cooperação das pessoas, os recursos financeiros e outros recursos necessários para realizar

---

<sup>20</sup> Texto original: “*The resources and opportunities available to a person must to some extent dictate the likelihood of behavioral achievement*”.

<sup>21</sup> Texto original: “*perceived behavioral control is defined as the extent to which people believe that they are capable of performing a given behavior, that they have control over its performance*”.

o comportamento, bem como possíveis barreiras e obstáculos internos ou externos que possam ter que ser superados (Ajzen, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010).

Esse determinante foi inserido na TCP como uma variável moderadora da atitude e da norma percebida para a formulação da intenção (Ajzen, 1985). A moderação se deve ao entendimento de que o indivíduo não formaria a intenção de executar um comportamento em decorrência simplesmente da sua percepção de controle sobre o comportamento. Em vez disso, essa percepção seria relevante para formar a intenção quando o indivíduo possui atitude favorável e/ou percebe que terceiros importantes esperam ou estão executando o comportamento (Ajzen, 1985).

No entanto, testes empíricos iniciais da TCP observaram apenas efeito direto do controle comportamental percebido sobre a intenção, por isso, formulações posteriores da TCP (Ajzen, 1991) e pesquisas empíricas (p. ex., Carpenter e Reimers, 2005 e Tan e Laswad, 2006) abordaram o determinante como um preditor direto da intenção. Contudo, o efeito moderador do controle comportamental percebido sobre a atitude (p. ex., Earle et al., 2020; La Barbera e Ajzen, 2020, 2021) e a norma percebida (p. ex., La Barbera e Ajzen, 2021) tem sido verificado em estudos posteriores e a TCP considera o efeito moderador do controle comportamental percebido (ver Figura 2.1) (Ajzen, 2020; Fishbein & Ajzen, 2010).

O controle comportamental percebido pode não ser realista em situações que o indivíduo possui pouca informação sobre o comportamento, bem como em circunstâncias que os recursos necessários para a execução do comportamento sofrerem alterações ou quando situações desconhecidas pelo indivíduo se formarem (Ajzen, 1991).

A mensuração do controle comportamental percebido deve ser efetuada com base na mesma ação, alvo, contexto e tempo da intenção e do comportamento, isto é, deve atender ao princípio da compatibilidade. Satisfazendo a esse princípio, a mensuração pode ser feita perguntando diretamente sobre a capacidade de exercer o comportamento (ver subseção 2.1.2.3.1) ou medindo as crenças de controle do indivíduo (ver subseção 2.1.2.3.2). Quando a mensuração é feita por meio das crenças de controle, contudo, ela deve apresentar correlação com a mensuração direta do controle comportamental percebido (Armitage & Conner, 2001).

### 2.1.2.3.1 Mensuração direta

Para a mensuração direta do determinante controle comportamental percebido, deve-se perguntar sobre a capacidade do indivíduo para executar o comportamento. Para isso, “uma variedade de perguntas diretas pode ser usada para avaliar as percepções de controle dos entrevistados. Essas questões devem refletir aspectos do constructo consistentes com sua definição como a capacidade percebida de realizar um comportamento”<sup>22</sup> (Fishbein & Ajzen, 2010, p. 156).

### 2.1.2.3.2 Mensuração por meio de crenças

As crenças de controle abrangem as salientes, também chamadas de fator de controle. Elas são constituídas por experiências passadas dos indivíduos, bem como pela observação das experiências de terceiros e por outros fatores que aumentam ou reduzem a capacidade percebida para executar o comportamento. Essas crenças são ponderadas pelo poder de cada fator em facilitar ou impedir a execução do comportamento. A Equação 3 representa ambos os componentes.

$$PBC \propto \sum c_i \times p_i, \quad (3)$$

em que  $PBC$ , representando o controle comportamental percebido, é diretamente proporcional ( $\propto$ ) ao somatório da crença que o fator de controle  $i$  estará presente ( $c_i$ ) multiplicado pelo poder do fator  $i$  em facilitar ou impedir a execução do comportamento ( $p_i$ ).

Um exemplo desse uso é o apresentado por Fishbein e Ajzen (2010) em relação à predição da frequência escolar regular de uma estudante. Os fatores de controle listados pela estudante, bem como  $c_i$ ,  $p_i$  e o produto entre estes componentes são apresentados na Tabela 2.3. Neste exemplo, a crença é avaliada em uma escala unipolar de sete pontos que varia de

---

<sup>22</sup> Texto original: “A variety of direct questions can be used to assess respondents’ perceptions of control. These questions have to reflect aspects of the construct consistent with its definition as the perceived capability of performing a behavior”.

*Extremamente provável* (+7) a *Extremamente improvável* (+1) que cada fator de controle ocorra. O poder é avaliado em uma escala bipolar de sete pontos que varia de *Mais fácil* (+3) a *Mais difícil* (-3), em que se avalia o poder de cada fator de controle sobre a frequência escolar regular da estudante.

Tabela 2.3 – Exemplo hipotético do controle comportamental percebido de uma estudante em relação a sua frequência escolar regular

Fator de controle	Crença ( <i>c</i> )	Poder ( <i>p</i> )	<i>c</i> x <i>p</i>
Ter um transporte confiável	+7	+1	+7
Eventos conflitantes	+2	-3	-6
Dormido o suficiente	+4	+1	+4
Estar doente	+1	-2	-2
Problemas pessoais perturbadores	+3	0	0
$PBC \propto \sum c_i \times p_i$			+3

Fonte: Fishbein e Ajzen (2010, p. 171).

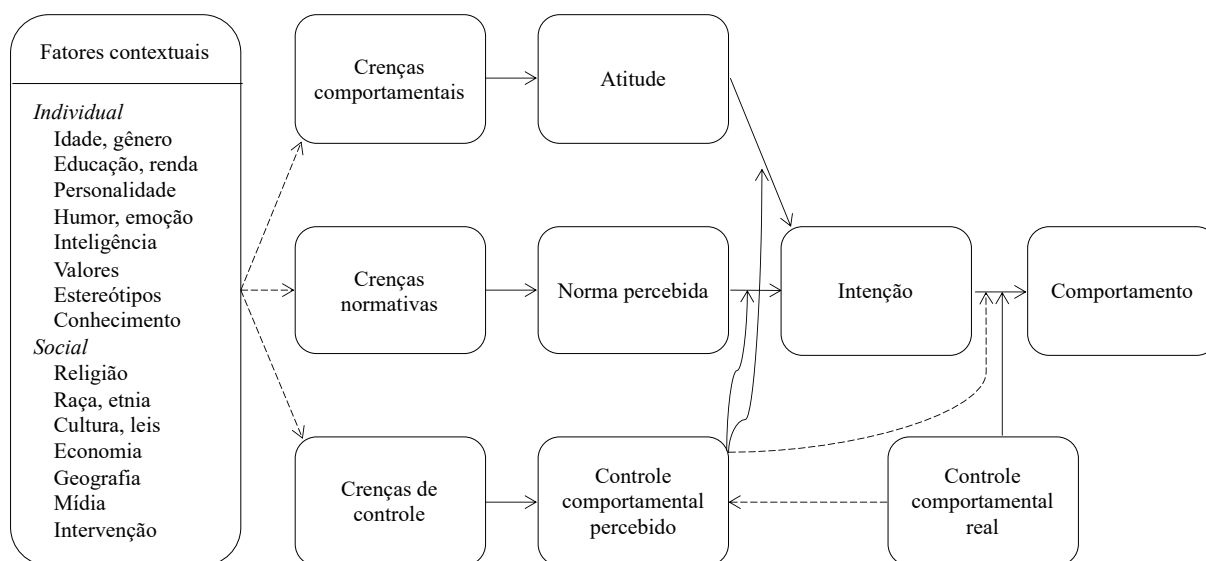
Nesse exemplo, a estudante acredita ser extremamente improvável ela ficar doente e ter eventos conflitantes com as suas aulas e acredita ser extremamente provável que ela tenha transporte confiável. Os fatores de controle que a estudante acredita serem extremamente improváveis de ocorrer são também os que mais reduzem a percepção de controle da estudante em relação a sua frequência escolar regular. Ter transporte confiável e dormir o suficiente são os que, por outro lado, aumentam a percepção de controle sobre o comportamento.

Para a construção de um instrumento de pesquisa que será acessado e respondido por um grupo de indivíduos, como questionários, Fishbein e Ajzen (2010) sugerem a identificação dos fatores de controle mais frequentes (*modal salient control beliefs*, em inglês) em uma amostra representativa da população.

### 2.1.3 Os fatores contextuais

A formação da intenção e a sua relação com o comportamento constitui o principal foco da TCP (Ajzen, 1991). Contudo, ela fornece também mecanismos para explicar as origens das crenças, ao permitir relacionar diretamente as características individuais e sociais com as crenças que formam os determinantes comportamentais e, indiretamente, com as intenções e comportamentos (Ajzen & Klobas, 2013; Fishbein & Ajzen, 2010). Essas características individuais e sociais integram os fatores contextuais (*background factors*, em inglês). A Figura 2.3 apresenta a representação gráfica da TCP, ilustrada na Figura 2.1, com a adição desses fatores.

Figura 2.3 – Representação esquemática da TCP com seus fatores contextuais



Fonte: Ajzen (2019a).

Os fatores contextuais auxiliam na identificação das possíveis diferenças, precursores ou origens das crenças que servem como base cognitiva para o comportamento, conforme Fishbein e Ajzen (2010). Contudo, segundo esses autores, existem fatores que interferem na constituição de determinadas crenças com respeito a um comportamento e podem ser indiferentes para a formação de crenças no que diz respeito a outro comportamento.

Fishbein e Ajzen (2010) indicam, então, que na TCP os fatores que devem ser considerados em um estudo são aqueles que interferem na formação das crenças que constituem os

determinantes em relação à intenção e ao comportamento investigado. Usualmente, o procedimento adotado para a identificação dos fatores contextuais que devem ser utilizados é o seu levantamento em estudos anteriores, inclusive em pesquisas cuja intenção ou comportamento não coincida com os elementos ação, alvo, contexto e tempo da intenção ou comportamento analisado em uma pesquisa (Ajzen & Klobas, 2013).

#### **2.1.4 O uso da TCP em pesquisas**

A TCP tem sido utilizada como suporte teórico em pesquisas acadêmicas que abordam intenções e comportamentos de indivíduos por estudos de diversas áreas do conhecimento e entre elas a contábil. As duas subseções seguintes tratam desses estudos, sendo que a subseção 2.1.4.2 aborda os da área contábil.

##### **2.1.4.1 A TCP em pesquisas acadêmicas**

A TCP, segundo Ajzen e Kruglanski (2019) e La Barbera e Ajzen (2021), foi utilizada e o seu poder preditivo foi comprovado por mais de duas mil pesquisas empíricas que abordaram diferentes comportamentos humanos. Existem evidências do seu uso para explorar, por exemplo, intenções de voto (La Barbera & Ajzen, 2020); consumo de drogas (Bashirian et al., 2012); doação de órgãos (Hyde & White, 2009); e comportamentos de clientes em relação à contratação de serviços de hotéis sustentáveis (Chen & Tung, 2014) e à aquisição de comidas orgânicas (Michaelidou & Hassan, 2008) e de estudantes universitários, quanto ao uso do Facebook (Raza et al., 2020) e de tecnologias móveis de aprendizado (Buabeng-Andoh, 2021).

Revisões meta-analíticas, as quais são pesquisas que utilizam técnicas estatísticas para analisar e sintetizar os resultados empíricos de pesquisas anteriores, têm sido conduzidas por pesquisadores com base em estudos que utilizaram a TCP como suporte teórico (ver exemplos de estudos discriminados na Tabela A.1, no Apêndice A). As conclusões desses estudos indicam que a TCP tem apresentado utilidade e auxiliado na explicação da intenção ou comportamento humano. Em outras palavras, o intuito da teoria tem, de modo geral, sido alcançado quando da sua aplicabilidade empírica.



É perceptível, também, que a TCP tem sido frequentemente aplicada para o estudo de intenções e comportamentos humanos. De acordo com Sok et al. (2021), a TCP é uma estrutura conceitual acessível, empiricamente suportada, bem conhecida e frequentemente aplicada para explicar e prever o comportamento humano. Referente à acessibilidade, especificamente, existe um conjunto de diretrizes estabelecidas para medir os constructos que auxilia na sua aplicação por pesquisadores sem a formação em psicologia social (Sok et al., 2021). Essas diretrizes estão disponíveis em Ajzen (2019b) e Fishbein e Ajzen (2010).

#### 2.1.4.2 A TCP em pesquisas acadêmicas contábeis

A TCP tem sido aplicada em estudos da área contábil. Pesquisas referentes à carreira e educação e à ética profissional são as mais recorrentes. Quanto à carreira e educação, tem-se analisado intenções como as de filiação em entidades da classe contábil (Bouilheres et al., 2022); de obter certificação profissional (*Certified Public Accountancy* [CPA], em inglês) (Chi et al., 2022; Kholid et al., 2020; Wen et al., 2015); de graduação/especialização em disciplinas/cursos contábeis (Bekoe et al., 2018; Goh & Scerri, 2016; Porter & Woolley, 2014; Santos & Almeida, 2018; Tan & Laswad, 2006, 2009); de seguir carreira em determinadas áreas ou empresas, como na contabilidade gerencial (Hutaibat, 2012), em empresas *Big Four* (Bagley et al., 2012) e em empresas de capital aberto (Suryani et al., 2018; Wen et al., 2018); e de participação em tutorias (Goldstein et al., 2014).

Referente à ética profissional, estudos investigam a intenção de profissionais de denunciar fraudes contábeis (Brown et al., 2016; Owusu et al., 2020; Sarikhani & Ebrahimi, 2022); de atuar de maneira corrupta em contratações públicas (Zulaikha et al., 2021) e de maneira ética na confidencialidade de informações corporativas (Alleyne et al., 2014; Black et al., 2022), em processos de tomada de decisão (Buchan, 2005) e no reporte de informações contábeis (Carpenter & Reimers, 2005; J. Cohen et al., 2010; Ghozali et al., 2019).

A ética profissional com suporte na TCP é abordada com certa recorrência na auditoria contábil. Estudos examinam a intenção de auditores de denunciar fraudes contábeis (Rustiarini & Sunarsih, 2017; Tuan Mansor et al., 2022) e de se subordinarem quanto ao método contábil preferido por seus clientes (Cyr et al., 2020). Outras intenções de auditores têm sido estudadas com base nessa teoria, tais como as suas intenções de usar o sistema de

apoio adequadamente (Dowling, 2009) e executar a auditoria com qualidade (Zainudin et al., 2021).

Essas pesquisas – referentes à carreira e educação, à ética profissional e à auditoria – empregam exclusivamente questionários para a coleta de dados. Algumas exceções são Bagley et al. (2012) e Carpenter e Reimers (2005) que utilizaram também experimentos e Suryani et al. (2018) que conduziram entrevistas. Brown et al. (2016) efetuaram um estudo de elicitación e para isso usaram questionário próprio para essa etapa da pesquisa. Para a análise de dados, por sua vez, observa-se maior incidência de regressões e equações estruturais.

Apesar do número menos expressivo, existem também estudos que tratam da intenção de adotar práticas contábeis. Eles são descritos na Tabela 2.4. Observa-se que esses estudos afirmam que a TCP fornece o suporte requerido para a análise dos objetos em estudo.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 2.4 – Descrição de pesquisas que utilizam a TCP e abordam a intenção de adotar práticas contábeis

Autor (ano) Intenção/comportamento	Objetivo e hipótese ( <i>H</i> )	Coleta e análise	Conclusão
Héroux et al. (2020) Adesão ao controle de aprovação de relatórios de despesas.	Identificar determinantes sociocognitivos da adesão dos gestores ao controle de aprovação de relatórios de despesas. <i>H</i> <sub>1</sub> : As crenças comportamentais dos indivíduos quanto à adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas estão positivamente associadas à sua atitude em relação a esse comportamento. <i>H</i> <sub>2</sub> : A atitude dos indivíduos em relação à adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas está positivamente associada à intenção de adesão a esse controle. <i>H</i> <sub>3</sub> : As crenças normativas dos indivíduos a respeito da adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas estão positivamente associadas à sua norma subjetiva relacionada a esse comportamento. <i>H</i> <sub>4</sub> : A norma subjetiva dos indivíduos quanto à adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas está positivamente associada à intenção de aderir a esse controle. <i>H</i> <sub>5</sub> : As crenças de controle dos indivíduos em relação à adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas estão positivamente associadas ao seu controle comportamental percebido sobre esse comportamento. <i>H</i> <sub>6</sub> : O controle comportamental percebido pelos indivíduos em relação à adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas está positivamente associado à intenção de aderir a esse controle.	Questionário e análise fatorial e equação estrutural.	Os dados dão suporte para a não rejeição de <i>H</i> <sub>1</sub> , <i>H</i> <sub>2</sub> , <i>H</i> <sub>3</sub> e <i>H</i> <sub>6</sub> . A percepção dos gestores sobre as consequências globais (para a organização ou para eles próprios) resultantes da sua adesão ao controle de aprovação do relatório de despesas (atitude) e a sua percepção de controle sobre a aprovação (controle comportamental percebido) estão positivamente relacionadas com a sua intenção de aderir ao controle de aprovação de relatórios de despesas, enquanto suas pressões percebidas de referentes importantes nesse assunto (norma subjetiva) não o fazem.
Tashakor et al. (2019) Práticas de contabilidade de gestão ambiental ( <i>environmental management accounting</i> [EMA], em inglês).	Examinar as intenções dos produtores de algodão da Austrália de adotar práticas de EMA. <i>H</i> <sub>1</sub> : Há relação positiva entre a atitude dos produtores de algodão e a intenção de adotar as práticas de EMA. <i>H</i> <sub>2</sub> : Há relação positiva entre a norma subjetiva dos produtores de algodão e a intenção de adotar as práticas de EMA. <i>H</i> <sub>3</sub> : Há relação positiva entre a percepção de controle dos produtores de algodão e a intenção de adotar as práticas de EMA.	Questionário e análise fatorial e equações estruturais.	Os dados dão suporte para a não rejeição de <i>H</i> <sub>1</sub> e <i>H</i> <sub>3</sub> e por meio de análises adicionais, os autores constataram que atitude e percepção de controle apresentam efeito mediador da associação entre norma subjetiva e a intenção dos produtores de algodão da Austrália de adotar práticas de EMA.

Autor (ano) Intenção/comportamento	Objetivo e hipótese (H)	Coleta e análise	Conclusão
Agriyanto et al. (2017)  Utilização de informações contábeis para a tomada de decisão.	<p>Investigar o comportamento dos usuários internos na utilização de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência para a tomada de decisão em governos locais da Indonésia.</p> <p><i>H</i><sub>1</sub>: Existe efeito da crença da utilidade de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência em instituições governamentais na atitude.</p> <p><i>H</i><sub>2</sub>: Existe efeito da atitude do uso de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência na intenção.</p> <p><i>H</i><sub>3</sub>: Existe efeito de normas subjetivas do uso de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência sobre a intenção.</p> <p><i>H</i><sub>4</sub>: Existe efeito de controle comportamental percebido do uso de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência sobre a intenção.</p> <p><i>H</i><sub>5</sub>: Existe efeito de controle comportamental percebido do uso de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência sobre o uso comportamental dessas informações para tomada de decisões.</p> <p><i>H</i><sub>6</sub>: Existe efeito do uso intencional do uso de informações contábeis elaboradas com base no regime de competência sobre o uso comportamental dessas informações para tomada de decisões.</p>	Questionário e análise fatorial e testes de hipóteses.	Os resultados mostram que a TCP pode explicar o uso de informações contábeis para a tomada de decisões em instituições governamentais locais da Indonésia.
Durocher e Fortin (2014)  Adoção de normas contábeis canadenses por empresas privadas de capital fechado.	<p>Examinar os fatores, incluindo considerações de custo-benefício, na decisão do momento da adoção de normas contábeis canadenses (<i>accounting standards for private enterprise</i> [ASPEs], em inglês lançadas em 2009 para empresas privadas.</p> <p><i>H</i><sub>1</sub>: As atitudes em relação ao comportamento afetam as decisões dos gestores sobre o momento de adoção das ASPEs.</p> <p><i>H</i><sub>2</sub>: As normas subjetivas afetam as decisões dos gestores sobre o momento de adoção das ASPEs.</p> <p><i>H</i><sub>3</sub>: O controle comportamental percebido afeta as decisões dos gestores sobre o momento de adoção das ASPEs.</p>	Questionário e análise fatorial e regressão logística.	Os três determinantes da TCP são úteis para explicar a decisão do momento da adoção por parte das empresas privadas, mas as normas percebidas e o controle comportamental percebido resultaram como os principais. Constataram-se percepções positivas na relação custo-benefício da adoção e na redução de custos na obtenção de recursos. Os referentes que influenciam são os gestores, colegas profissionais e agentes de instituições financeiras. Quanto aos fatores de controle, a existência de grupo de trabalho e a possibilidade de usar políticas contábeis específicas faz com que empresas adotem as normas antecipadamente.

Autor (ano) Intenção/comportamento	Objetivo e hipótese (H)	Coleta e análise	Conclusão
Moqbel et al. (2013) <sup>a</sup> Aceitação da adoção das IFRSs como uma linguagem contábil comum.	Investigar a aceitação da adoção das IFRSs como uma linguagem contábil comum por acadêmicos dos Estados Unidos (alunos e professores), bem como por profissionais.  <i>H</i> <sub>1</sub> : A utilidade percebida na adoção das IFRSs influenciará positivamente a intenção ou prontidão percebida para a sua adoção. <i>H</i> <sub>2</sub> : A familiaridade percebida com as IFRSs influenciará positivamente a intenção ou prontidão percebida para a sua adoção. <i>H</i> <sub>3</sub> : A familiaridade percebida com as IFRSs influenciará negativamente o risco percebido em sua adoção. <i>H</i> <sub>4</sub> : O risco percebido na adoção das IFRSs influenciará negativamente a intenção percebida para a sua adoção.	Questionário e equações estruturais.	Os dados dão suporte para a não rejeição das quatro hipóteses.
Djatej et al.(2012) Adoção antecipada das IFRSs.	Examinar os atributos comportamentais dos profissionais de contabilidade em relação à possibilidade de adoção antecipada das IFRSs.  <i>H</i> <sub>1</sub> : A atitude em relação às IFRSs tem um efeito positivo na intenção de adoção antecipada dessas normas. <i>H</i> <sub>2</sub> : A norma subjetiva em relação à adoção antecipada das IFRSs tem um efeito positivo na intenção de adoção antecipada dessas normas. <i>H</i> <sub>3</sub> : O controle percebido sobre a adoção antecipada das IFRSs tem um efeito positivo na intenção de adoção antecipada dessas normas.	Questionário e equações estruturais.	Os dados dão suporte para a não rejeição de <i>H</i> <sub>2</sub> e <i>H</i> <sub>3</sub> e para a rejeição de <i>H</i> <sub>1</sub> . A norma subjetiva e o controle percebido influenciam significativamente a intenção examinada.

*Nota.* Tabela ordenada pela ordem decrescente do ano de publicação das pesquisas.

<sup>a</sup> Utilizam também o Modelo de Aceitação de Tecnologia (*Technology Acceptance Model* [TAM], em inglês).

Fonte: elaborada pela autora.

No estudo de Durocher e Fortin (2014), a coleta de dados foi feita no período em que a adoção de normas contábeis estava sendo efetuada pelos profissionais de empresas privadas de capital fechado. Os autores indicam que para alguns respondentes a adoção se tratava de intenção e para outros ela era um comportamento, contudo, eles não segregaram os dados em decorrência da sua impossibilidade e assumiram que ambos seriam equivalentes.

Héroux et al. (2020), Durocher e Fortin (2014) e Agriyanto et al. (2017) coletaram dados referentes a crenças por meio de questionários. As crenças apresentadas no questionário, por sua vez, foram identificadas exclusivamente por meio da revisão de literatura.

Por meio dos estudos apresentados na Tabela 2.4, constata-se que é predominante o embasamento teórico ser efetuado somente por meio dos constructos da TCP, fato este que está alinhado à premissa de suficiência (*assumption of sufficiency*, em inglês) da teoria. Mesmo com tal premissa, a TCP, “em princípio, é aberta à inclusão de preditores adicionais”<sup>23</sup> (Ajzen, 2020, p. 317). Entre os critérios que devem ser satisfeitos para qualquer adição, Ajzen (2020) determina que a variável proposta deve ser: (i) específica do comportamento, em observância à premissa da compatibilidade; (ii) possível de se conceber como um fator causal da intenção ou comportamento; (iii) conceitualmente independente dos fatores já propostos pela TCP; e (iv) potencialmente aplicável em outros estudos.

Entre os estudos empíricos discriminados na Tabela 2.4, somente Moqbel et al. (2013) usaram duas teorias. A intenção investigada pelos autores foi a aceitação da adoção das IFRSs como uma linguagem contábil comum. Essa intenção é similar ao objeto de estudo desta tese e, portanto, demandou análises adicionais quanto ao uso de constructos adicionais à TCP.

O TAM, utilizado por Moqbel et al. (2013) em conjunto com a TCP, foi adaptado a partir da Teoria da Ação Racional e da TCP para o uso da aceitação de novas tecnologias no contexto de sistemas de informação (Davis, 1989). Davis desenvolveu e validou duas variáveis consideradas relevantes para entender essa aceitação: (i) a utilidade percebida (*perceived usefulness*, em inglês) e (ii) a facilidade de uso percebida (*perceived ease of use*, em inglês).

---

<sup>23</sup> Texto original: “*The TPB is, in principle, open to the inclusion of additional predictors*”.

Moqbel et al. (2013) indicam que o processo de transição para as IFRSs demanda um conjunto de mudanças em tecnologias da informação e, conseqüentemente, justificam sob essa perspectiva o uso do TAM. A relevância dos sistemas de informação para o processo de adoção de normas é inquestionável, sendo que esse, em conjunto com pessoas e processos, é considerado pilar de uma convergência de normas contábeis. No entanto, é questionável a passagem do plano teórico ao empírico efetuada por Moqbel et al. e, conseqüentemente, a operacionalização das variáveis. Tais questionamentos geram dúvidas quanto ao atendimento dos critérios estabelecidos por Ajzen (2020) quando da decisão de adição de novas variáveis à TCP. Entre esses critérios, tem-se a necessidade de que a nova variável seja conceitualmente independente dos fatores já propostos pela TCP.

Ao analisar o constructo para a  $H_1$  de Moqbel et al. (2013) (a utilidade percebida na adoção das IFRSs influencia positivamente a intenção ou prontidão percebida para a sua adoção), nota-se que os autores utilizaram como teoria suporte o fator atitude de Ajzen (1991) e a utilidade percebida de Davis (1989). Para a  $H_2$  e a  $H_3$ , por sua vez, uma das variáveis utilizadas pelos autores foi a familiaridade percebida, sendo que eles indicaram que, no estudo, essa “se refere ao entendimento que os indivíduos têm das IFRSs”<sup>24</sup>. Moqbel et al. não indicam qual foi o constructo utilizado como suporte para essa variável; porém, é possível compreendê-la com base no fator da percepção de controle da TCP. Já para a  $H_3$  e a  $H_4$ , os autores usaram a variável risco percebido e afirmaram que a sua mensuração foi procedida em concordância com a definição de percepção de controle, de Ajzen. A partir destes apontamentos, nota-se inexistir independência conceitual das variáveis empregadas por Moqbel et al. e os fatores da TCP.

Já no questionário utilizado como instrumento de coleta dos dados, os autores não fazem menção ao sistema de informação, mas se limitam à indicação do processo de convergência das IFRSs. Entende-se a essencialidade dessa menção no questionário uma vez que, sem essa delimitação, as respostas obtidas permitem extrair conclusões sobre a aceitação das normas e não da aceitação do sistema de informação. Assim, é possível indicar a desconexão entre o objeto de pesquisa de Moqbel et al. (2013) (adoção das IFRSs) e a análise viabilizada por meio

---

<sup>24</sup> Texto original: “*Perceived familiarity in this study refers to the extent to which individuals have understanding of IFRS*”.

do TAM (aceitação de tecnologia). Esta constatação, em conjunto com o não atendimento do critério da independência conceitual dos fatores propostos pela TCP, são as razões do questionamento quanto à adequabilidade da base teórica utilizada por esses autores, dado que existem indícios que com o uso exclusivo da TCP Moqbel et al. obteriam as mesmas conclusões e, ademais, haveria maior parcimônia na base teórica utilizada, sendo que esta é uma característica da atratividade das teorias (Kellstedt & Whitten, 2013).

Apesar da acessibilidade da TCP, que se dá pela disponibilidade de um conjunto de diretrizes estabelecidas para medir os constructos da teoria (Ajzen, 2019b; Fishbein & Ajzen, 2010), Sok et al. (2021) concluíram, por meio de revisão sistemática de 124 pesquisas para analisar como a TCP tem sido aplicada em estudos referentes ao comportamento de agricultores, que as diretrizes têm sido amplamente ignoradas, “resultando em sérios problemas conceituais e metodológicos”<sup>25</sup> (Sok et al., 2021, p. 22).

O presente estudo utiliza exclusivamente a TCP como suporte teórico para analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência. Julga-se que a TCP fornece o suporte necessário para o alcance desse objetivo.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

---

<sup>25</sup> Texto original: “Generally speaking, our review of research on farmer behaviour has shown that guidelines on how to apply the TPB are widely ignored, resulting in serious conceptual and methodological problems”.



## 2.2 REFORMAS NO SETOR CONTÁBIL PÚBLICO SOB A PERSPECTIVA DA TCP

As quatro subseções seguintes abordam achados prévios com relação a reformas no setor contábil público e os seus profissionais que podem ser relacionados com definições dos três determinantes da intenção e as suas respectivas crenças, bem como fatores contextuais que as explicam. Os fatores contextuais levantados são utilizados para a construção do modelo teórico da pesquisa e do instrumento de coleta de dados (questionário) – apresentados, respectivamente, nas subseções 2.3 e 3.4.1. Os determinantes e as suas crenças levantadas não aparecem nesse modelo e nos instrumentos de coletas em consequência do princípio da compatibilidade, mas serviram como suporte para a coleta de dados e para a análise e discussão dos achados.

### 2.2.1 A atitude e as crenças comportamentais dos profissionais do setor contábil público

A atitude de um indivíduo é a sua disposição em responder positiva ou negativamente em relação a um comportamento (Ajzen, 1985, 1991; Fishbein & Ajzen, 2010). Essa disposição é resultante de suas crenças comportamentais, que refletem as informações individuais, sobre as possíveis consequências e experiências associadas ao comportamento (Ajzen, 2012). Considerando essas definições, pesquisas anteriores são abordadas nesta subseção com o intuito de identificar e descrever atitudes e crenças comportamentais dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis similares àquela investigada no presente estudo.

Nenhuma dessas pesquisas foi desenvolvida utilizando a TCP como lente teórica. No entanto, achados de pesquisas anteriores relacionadas podem ser entendidos dentro das definições de atitude e crenças comportamentais. Em outras palavras, disposições de profissionais que atuam no setor contábil público e informações que explicam essas disposições em relação a mudanças contábeis são abordadas nesta subseção como parte do determinante atitude e das crenças comportamentais da TCP.

A Tabela 2.5 apresenta uma síntese das atitudes e crenças comportamentais levantadas que são exploradas nesta subseção. As atitudes e crenças identificadas correspondem as apresentadas em pesquisas anteriores e, por isso, existem atitudes sem crenças identificadas, bem como existem crenças sem atitudes identificadas. No estudo de Mosuin et al. (2019), por exemplo,

existem evidências de que alguns profissionais apresentam atitude positiva em relação à adoção do sistema de contabilidade por competência na Malásia. Todavia, Mosuin et al. não indicam quais crenças se relacionam com essa atitude positiva. Por outro lado, eles indicam crenças e não as relacionam ou classificam como positivas ou negativas. Nestas circunstâncias e em outras similares, a atitude ou a crença é apresentada como não identificada (n/a) na tabela.

Tabela 2.5 – Síntese das atitudes e crenças comportamentais dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis

Mudança contábil	Atitude	Crença comportamental	Fonte
Adoção do regime de competência em estado da Austrália	A mudança é favorável para o profissional contábil do setor público	A mudança contábil provoca ascensão profissional.	Christensen e Parker (2010) e IFAC (2022)
Adoção do sistema de contabilidade por competência na Malásia	Positiva e de aceitação	n/a	Mosuin et al. (2019)
Adoção do sistema de contabilidade por competência na Malásia	A mudança é negativa para o profissional contábil do setor público	A adoção provoca insatisfação individual quanto ao trabalho desempenhado seguindo a mudança.	Mosuin et al. (2019)
Adoção do sistema de contabilidade por competência na Malásia	n/a	A adoção modifica (i) a estrutura da unidade de trabalho, (ii) o ambiente de trabalho e (iii) as responsabilidades no trabalho.	Mosuin et al. (2019)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados no governo central da Nova Zelândia	n/a	A adoção altera os processos operacionais e origina desafios e problemas.	Gill e Sharma (2023)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estados da Alemanha e no governo central da Nova Zelândia	n/a	A mudança contábil reconfigura a identidade dos contadores.	Sebastian D. Becker et al. (2014) e Gill e Sharma (2023)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estados da Alemanha	A mudança é benéfica e essencial para o estado e a administração	A implementação (i) produzirá benefícios para o estado e a administração no longo prazo, (ii) viabilizará o uso eficiente de recursos, (iii) é um elemento essencial para melhorar a gestão e (iv) é também um veículo potencial para continuar a carreira.	Sebastian D. Becker et al. (2014)

Mudança contábil	Atitude	Crença comportamental	Fonte
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estados da Alemanha	A mudança é desfavorável para o profissional contábil do setor público	<p>É superestimada a relevância dada à mudança, pois ela gera muito trabalho extra que não é acompanhado com remuneração adicional.</p> <p>Possui insegurança quanto aos benefícios da mudança.</p> <p>Executa as mudanças para evitar conflitos com os promotores da implementação.</p>	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estados da Alemanha	A mudança é inadequada e negativa para a entidade e é desfavorável para o profissional contábil do setor público	<p>A implementação pode potencialmente produzir decisões erradas, pois ela pode não ser compatível com o setor público.</p> <p>Os contadores têm medo de perder o reconhecimento pelo conhecimento especializado que possuem e eles avaliam negativamente a relação custo-benefício da implementação.</p>	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Introdução de <i>Business Intelligence</i> (BI) em município da Alemanha	A mudança é desfavorável para o profissional contábil do setor público	A mudança aumenta a carga de trabalho.	Sebastian D. Becker et al. (2009)
Adoção das IPSASs na Finlândia	Negativa	A estrutura conceitual do <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> (IPSASB) é inadequada para o reporte de entidades do setor público.	Oulasvirta (2014)
Transformação digital compulsória para o envio de informações às autoridades em municípios do Brasil	A mudança é desnecessária	<p>A mudança é uma atividade segregada das suas atividades na entidade. Ela gera sobrecarga de trabalho que afasta o contador de seu papel profissional de (i) apoiar a tomada de decisão ou (ii) atuar como guardião do orçamento, de regras fiscais e do fluxo de caixa da entidade.</p> <p>O contador entende que deve evitar penalidades e por isso implementa (superficialmente) a mudança, mesmo que para isso a acurácia informacional seja ameaçada.</p>	Lino et al. (2022)
Transformação digital compulsória para o envio de informações às	A mudança é positiva e necessária	A transformação digital é utilizada para legitimar a utilidade da contabilidade.	Lino et al. (2022)

Mudança contábil	Atitude	Crença comportamental	Fonte
autoridades em municípios do Brasil		Os contadores percebem a informação contábil como o foco de seu papel organizacional e buscam aprimorar a sua acurácia.	
Implantação das IPSASs no Brasil	A mudança será útil para a gestão pública	As IPSASs aprimorarão a qualidade e a confiabilidade da informação contábil e a transparência; tornarão as demonstrações mais comparáveis internacionalmente e; proporcionarão uma melhor tomada de decisão.	Diniz et al. (2015)
Implantação das IPSASs no Brasil	A mudança é positiva	Profissionais reconhecem a relevância da mudança, porém indicam que existem desafios para a implementação.	Lima e Lima (2019)
Aplicação de critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos em instituição de ensino do Brasil	A mudança é positiva e muito útil	A mudança melhorará a qualidade da informação contábil no setor público.	Cavalcante et al. (2017)
Aplicação dos conceitos <i>true and fair view</i> e <i>accountability</i> e adoção das IPSASs no Brasil	Negativa	A mudança não se aplica ao contexto brasileiro.	Macêdo et al. (2010)
Implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) em municípios brasileiros	Passiva	A mensagem da necessidade de mudança chegou fraca aos profissionais dos entes analisados e outros atores assumiram o protagonismo na implementação.	Aquino e Neves (2019) e Sediyaama et al. (2017)
Implementação de normas convergidas às IPSASs em municípios brasileiros	Passiva	Postergações de prazos, alteração da estratégia de implementação, de universal para gradual e o tempo transcorrido para a publicação dos prazos-limite deram origem a incertezas que reduziram o anseio de implementação.	Azevedo, Aquino, et al. (2020)
Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) / Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 16) em entes públicos brasileiros	n/a	A mudança dificulta o trabalho do contador.	Morás e Klann (2018)
Implementação das NBC TSPs/NBC T 16 em entes públicos do Brasil	n/a	A mudança valoriza o profissional e traz mais responsabilidades para ele.	Piccoli e Klann (2015), Morás e Klann (2018) e Monteiro e Leitão (2019)

*Nota.* A abreviatura n/a é utilizada para indicar que a atitude ou as crenças não foram identificadas no estudo.

Fonte: elaborada pela autora.

Um processo de mudança contábil similar àquele pesquisado no presente estudo é a adoção ou implementação do regime de competência. Christensen e Parker (2010), Sebastian D. Becker et al. (2014), Mosuin et al. (2019) e Gill e Sharma (2023) identificaram perspectivas dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos cujas mudanças contábeis se baseavam na adoção ou implementação do regime de competência, em substituição ao regime de caixa.

Christensen e Parker (2010), por meio de estudo de caso do estado australiano de Nova Gales do Sul e cujas fontes de evidências foram documentos e entrevistas, identificaram como a contabilidade pública com base nesse regime prevaleceu sobre outras ideias concorrentes, incluindo o *status quo* que era o regime de caixa. Eles concluem que contadores do setor público (*public sector accountants*, em inglês) atuaram como promotores da adoção, após o ano de 1988. Na fase pré-1988, a maioria desses profissionais eram hostis à adoção do regime para o setor público.

O apoio à mudança pelos contadores, segundo os achados de Christensen e Parker (2010), foi provocado pela busca de ascensão profissional. No momento da adoção do regime de competência, a prática alternativa dominante era a elaboração de Estatísticas de Finanças Governamentais (*Government Finance Statistics [GFS]*, em inglês) pelos economistas da entidade. Assim, a resistência inicial se converteu em apoio como parte da estratégia para promover a superioridade da atuação dos contadores e aumentar a sua influência, por meio do apoio à adoção do regime que fazia parte da sua formação profissional (Christensen & Parker, 2010).

A expectativa de ascensão profissional identificada por Christensen e Parker (2010) se refere a fatos ocorridos na década de 1980, mas está em consonância com o objetivo institucional do plano estratégico da IFAC e de seus conselhos, sendo que o IPSASB é um destes. O plano indica que a IFAC “atende ao interesse público, aumentando a relevância, a reputação e o valor

da profissão contábil global”<sup>26</sup> (IFAC, 2022, p. 4). O referido objetivo é almejado pela entidade desde a sua criação que ocorreu no ano de 1977.

Enquanto Christensen e Parker (2010) efetuaram o estudo com base em estado australiano, Mosuin et al. (2019) utilizaram evidências da Malásia. Estes autores, por meio de 166 questionários respondidos e válidos, examinaram o nível de aceitação do sistema de contabilidade por competência (*Accrual Accounting System [AAS]*, em inglês) entre contadores do setor público do país. A Malásia iniciou a implementação do AAS em 2011, em substituição ao regime de caixa. Mosuin et al. apresentaram a seguinte afirmação aos respondentes: “me sinto muito positivo com a mudança do regime de caixa para o sistema de contabilidade por competência”<sup>27</sup> (pp. 702–703). Mediante escala de cinco pontos (variação da escala: *1 - discordo totalmente* e *5 - concordo totalmente*), eles apuraram média e desvio padrão, respectivamente, de 4,18 e 0,68.

O levantamento feito por Mosuin et al. (2019) identificou também, por meio da mesma escala, que a maioria dos contadores concordavam que a adoção do regime de competência afetaria a estrutura da unidade de trabalho<sup>28</sup> (média = 4,21 e desvio padrão = 0,71) e mudaria tanto o seu ambiente de trabalho<sup>29</sup> (média = 4,18 e desvio padrão = 0,68) quanto a sua responsabilidade no trabalho<sup>30</sup> (média = 4,18 e desvio padrão = 0,68). Em conjunto com outras afirmações, a média geral e desvio padrão da variável nível de aceitação foi, respectivamente, de 4,12 e 0,74. Essas mudanças, contudo, não foram classificadas como positivas ou negativas pela perspectiva dos respondentes no estudo de Mosuin et al.

No estudo de Mosuin et al. (2019), a maioria dos contadores aceitou as mudanças e compreendeu as suas consequências. No entanto, os autores apuraram média geral inferior para a variável nível de satisfação laboral com a mudança contábil, uma vez que ela foi 3,75.

---

<sup>26</sup> Texto original: “... public interest by enhancing the relevance, reputation, and value of the global accountancy profession”.

<sup>27</sup> Texto original: “I feel very positive about the change from cash accounting system to accrual accounting system”.

<sup>28</sup> Texto original: “The accrual accounting implementation will affect my work unit’s structure”.

<sup>29</sup> Texto original: “Accrual accounting implementation will change my working environment”.

<sup>30</sup> Texto original: “Accrual accounting implementation will change my job responsibility”.

Observa-se, assim, que apesar de os profissionais aceitarem e apresentarem atitude positiva em relação à implementação do sistema de contabilidade por competência, segundo Mosuin et al., os contadores possuem também atitude e informações (as informações formam as crenças na TCP) negativas referentes à satisfação individual quanto ao trabalho desempenhado seguindo as mudanças.

Gill e Sharma (2023) examinaram as ações de contadores do setor público (*public sector accountants*, em inglês) de departamentos do governo central da Nova Zelândia para responder às demandas do Tesouro Central (*Central Treasury*, em inglês) na implementação do orçamento por competência e baseado em resultados (*accrual output based budgeting* [AOBB], em inglês). O estudo se concentra no período de 1972 a 1998 e é uma reflexão histórica e contemporânea do papel desses profissionais retratada por meio da descrição da experiência do primeiro autor do estudo que atuou como contador do setor público no país nesse período. Apesar de o estudo não classificar a percepção dos profissionais em positiva ou negativa, ele relata consequências e experiências vivenciadas pelos profissionais durante a implementação.

Entre as conclusões de Gill e Sharma (2023) se têm a indicação de que a reforma trouxe desafios e problemas para os contadores do setor público. Para responder às mudanças, foram necessárias a execução de estudos inéditos com unidades governamentais e elaboração de novos relatórios visando o alcance da eficiência. As mudanças, conseqüentemente, alteraram muitos processos operacionais e geraram desafios para os profissionais, provocando uma reconfiguração das suas identidades. Essa reconfiguração de identidade em processos de mudanças contábeis foi também apontada por Sebastian D. Becker et al. (2014) e é prevista segundo a perspectiva de Gay (1996).

A alteração de identidade, para Gay (1996), é uma consequência do discurso voltado ao gerencialismo e empreendedorismo que faz parte da Nova Gestão Pública (Hood, 1991) e que, por sua vez, contempla a introdução do regime de competência no setor público. Segundo Gay, é extremamente problemático supor a permanência da identidade quando se efetuam reformas organizacionais almejando a desburocratização e o empreendedorismo. Isso se deve ao fato de normas e valores de conduta do setor público demandarem usualmente a adesão estrita a procedimentos, diferentemente da proatividade e da capacidade de gerenciamento organizacional e de recursos escassos postulados por reformas gerencialistas. O entendimento

de Gay inspirou a afirmação de Fiske (2014), da psicologia social, que afirma que “identidades são socialmente criadas”<sup>31</sup> (p. 186).

Sebastian D. Becker et al. (2014), utilizando a Teoria Ator-Rede e o seu conceito de tradução, explicam como as identidades dos contadores do setor público (*public sector accountants*, em inglês) foram transformadas através da implementação do AOBb nos estados alemães de Hamburgo e Hesse. Para isso, eles consultaram documentos e entrevistaram 36 indivíduos entre janeiro de 2007 e fevereiro de 2009, sendo 23 deles contadores do setor público. Os contadores entrevistados não faziam parte do grupo que desenvolvia e planejava a implementação da mudança. Eles, por sua vez, foram confrontados e solicitados a introduzi-las nas entidades que estavam envolvidos, como universidades.

Os achados de Sebastian D. Becker et al. (2014) indicam que a implementação abrangeu enormes desafios para os profissionais dos dois estados e demandou muitas mudanças de processos operacionais, corroborando os apontamentos de Gill e Sharma (2023). Anteriormente à reforma, o contador do setor público com bom desempenho era aquele que seguia restritamente as regras, documentando o orçamento antes da sua aprovação e acompanhando a sua execução. Nesse contexto, o profissional não tinha espaço para a tomada de decisão e julgamento; todavia, este cenário era aceito pelos contadores, que não vislumbravam a necessidade de mudanças. Diante desse contexto, os profissionais não reagiram de maneira homogênea à reforma e a reconfiguração de identidade foi distinta entre os indivíduos, mesmo entre aqueles que trabalhavam em uma mesma entidade, constituindo quatro perfis de identidade.

O primeiro perfil formado por Sebastian D. Becker et al. (2014) é o do contador que aprova e apoia a implementação do orçamento por competência e baseado em resultados (*proven AOBb accountant*, em inglês). Os profissionais que compõem esse perfil executam as mudanças conforme elas surgem e acreditam (ou possuem a crença, se utilizarmos os termos da TCP) de que existe pouca ou nenhuma dúvida de que a implementação produzirá benefícios para o estado e a administração no longo prazo. Eles (os contadores) consideram a mudança um

---

<sup>31</sup> Texto original: “*Identities are socially created*”.



elemento essencial para melhorar a gestão do setor público. Alguns dos contadores que integram esse perfil acreditam, inclusive, que a introdução da mudança permitiria que eles atendessem a certos princípios administrativos tradicionais, como o uso eficiente de recursos. Os contadores que formam esse perfil apresentam a característica de ter experiência prévia com o objeto da mudança. A experiência prévia é tratada no presente estudo como fator contextual, na subseção 2.2.4.

Os demais perfis estabelecidos por Sebastian D. Becker et al. (2014) possuem a similaridade de abranger contadores do setor público sem experiência prévia com o orçamento por competência e baseado em resultados. Um desses perfis é o do contador que apoia as mudanças e afirma isso claramente. Eles apresentam a característica de ainda não terem alcançado o auge da carreira e vislumbram perspectivas de carreira favoráveis ao consentir com a mudança. A implementação é relevante para eles por se constituir um veículo potencial para continuar a carreira. Esse perfil foi denominado contador ascendente (*ascendant AOB accountants*, em inglês) por Sebastian D. Becker et al. O apoio à mudança e o entendimento da reforma como uma oportunidade de ascensão profissional assemelha este perfil de contador àquele do estado australiano de Nova Gales do Sul descrito por Christensen e Parker (2010).

Outro perfil formado por Sebastian D. Becker et al. (2014) que integra contadores do setor público sem experiência prévia é o que abrange profissionais que atuam passivamente, não fazendo mais do que lhes é exigido; seja para evitar conflitos com os promotores da mudança e não serem considerados como criadores de problemas, seja por insegurança quanto aos benefícios da implementação. Os contadores que formam este perfil consideram superestimada a relevância dada ao orçamento por competência e baseado em resultados, sendo que para eles a implementação produz muito trabalho extra que não é acompanhado com remuneração adicional. Este perfil enquadra os profissionais que estão na segunda metade de suas carreiras e foi denominado contadores moderadamente céticos (*lukewarm AOB sceptic accountants*, em inglês) por Sebastian D. Becker et al.

O quarto perfil constituído por Sebastian D. Becker et al. (2014) e terceiro que agrega contadores do setor público sem experiência prévia é aquele formado por profissionais que executam somente aquilo que é absolutamente necessário e que não têm medo de criticar explicitamente a mudança, tentando inclusive convencer seus colegas e desestabilizar o processo. Esses profissionais atuam com o interesse de preservar o sistema de contabilidade baseado no regime de caixa e evitar as alterações, pois eles duvidam da compatibilidade da

mudança para o setor público. Para eles, a introdução pode potencialmente produzir decisões erradas. A antipatia desse grupo de contadores é também justificada pelo medo que possuem de perder a consideração pelo conhecimento especializado que possuem e pela avaliação negativa que fazem da relação custo-benefício da implementação. Esse perfil de contador prefere a aposentadoria precoce, em detrimento às mudanças, e foi denominado por Sebastian D. Becker et al. de contadores claramente céticos (*outspoken AOBB sceptic accountant*, em inglês).

Similarmente ao perfil dos contadores claramente céticos de Sebastian D. Becker et al. (2014), Jörg Becker et al. (2009) e Oulasvirta (2014) obtiveram evidências de resistência à implementação de mudanças no setor público. As mudanças em ambos os estudos são subsequentes à implementação do regime de competência.

O estudo de Jörg Becker et al. (2009) foi efetuado no contexto alemão. Eles coletaram dados em julho de 2008 por meio de entrevistas com membros da administração (*administration staff*, em inglês) e do legislativo (*municipal council*, em inglês) de um município com 12 mil habitantes, aproximadamente, localizado no estado de Baixa Saxônia. O município implementou obrigatoriamente o regime de competência no ano de 2003, em substituição ao regime de caixa, e a análise dos autores foi quanto à intenção comportamental dos entrevistados de introduzirem, voluntariamente, o *Business Intelligence* (BI), sob a perspectiva da Teoria da Agência.

Quanto aos aspectos que remetem ao conceito de atitude e suas crenças, os achados de Jörg Becker et al. (2009) indicam resistência por parte dos membros da administração, pois o novo instrumento aumentaria a carga de trabalho. Outros fatores contribuíram na formação da intenção de membros da administração à introdução, esses fatores são abordados na subseção 2.2.2, referente às normas percebidas e as suas crenças.

Oulasvirta (2014) analisou as razões pelas quais a Finlândia, país desenvolvido que implementou o regime de competência no governo central e governos locais no final da década de 1990, recusou-se a adotar as IPSASs. A análise foi efetuada mediante revisão de documentos e da literatura, entrevistas e observação participante do autor no Conselho de Contabilidade do Governo Finlandês (*Finnish Government Accounting Board* [FGAB], em inglês), integrado por contadores e auditores do setor público, membros representantes dos ministérios governamentais, do Tesouro e da academia.

Conforme Oulasvirta (2014), o FGAB concluiu, após análises das IPSASs, que a abordagem escolhida pelo IPSASB para o desenvolvimento da sua estrutura conceitual não era adequada para o reporte de entidades do setor público, cujas atividades se centram na prestação de serviços e não possuem investidores com a necessidade de saber o valor de mercado de governos (ativos e passivos). Para o FGAB, governos devem fornecer informações mais abrangentes do que as contidas nos relatórios contábeis de propósito geral; eles devem providenciar, por exemplo, “informações qualitativas e de desempenho sobre os serviços prestados e informações macroeconômicas sobre os resultados da política orçamentária do governo em relação ao crescimento, estabilidade, inflação, desemprego e assim por diante”<sup>32</sup> (p. 279). O FGAB justificou também a sua conclusão pela ausência de abordagem nas IPSASs quanto às diferenças de necessidades de informações de entidades de diferentes níveis de governo (p. ex., nacional, provincial, local e de agências). A resistência da Finlândia em relação às IPSASs abrange também outras justificativas, abordadas nas subseções 2.2.2 e 2.2.4.

Existem também evidências quanto à percepção do contador do setor público em processo de mudanças no Brasil. Lino et al. (2022) analisaram a postura de contadores de municípios com contabilidade própria (isto é, contabilidade não terceirizada) quanto à transformação digital compulsória requerida nos sistemas para o envio de informações às autoridades competentes (isto é, Tesouro Nacional, tribunais de contas e Ministérios da Saúde e da Educação). As evidências foram coletadas por meio de questionários e entrevistas realizadas entre junho de 2018 e outubro de 2019. Três posturas, ou atitudes, foram identificadas por Lino et al.: (i) resignada (*resigned*, em inglês), (ii) administrativa (*stewardship*, em inglês) e (iii) visionária (*visionary*, em inglês).

A postura resignada é a de contadores que são adversos à transformação digital, segundo Lino et al. (2022). Os profissionais com essa postura não percebem a transformação como sendo necessária e a executam superficialmente com o intuito de evitar penalidades. A acurácia da informação enviada não é garantida por profissionais com essa postura, que podem inclusive

---

<sup>32</sup> Texto original: “The government must provide performance and qualitative information on services provided and macroeconomic information on government budget policy results regarding growth, stability, inflation, unemployment and so on”.

manipular as informações. Os contadores resignados se sentem reprimidos pela elevada carga de trabalho para o envio de informações a entidades externas e eles se sentem afastados de seu papel organizacional percebido de apoio à tomada de decisão.

Os contadores com postura administrativa, conforme achados de Lino et al. (2022), são aqueles que entendem parcialmente a agenda da transformação digital, porém a executam por se tratar de uma demanda obrigatória e entendem que devem evitar penalidades. Esses profissionais tratam as demandas da transformação como segregadas daquelas decorrentes de sua atuação interna na entidade por considerar que são processos não vinculados. Assim como os contadores com postura resignada, os profissionais com postura administrativa não percebem a transformação digital como sendo necessária e a executam superficialmente, colocando em risco a acurácia informacional. Para esses profissionais, o papel profissional que deve ser executado é o de controlar o orçamento, as regras fiscais e o fluxo de caixa da entidade.

Os profissionais com postura visionária, por sua vez, entendem a necessidade da transformação digital e a utilizam para legitimar a relevância da contabilidade na entidade que atuam, segundo Lino et al. (2022). As descobertas dos autores indicam que contadores visionários acompanham a discussão sobre mudanças e antecipam a sua implementação. Os contadores com essa postura percebem a informação contábil como o foco de seu papel organizacional e buscam aprimorar a acurácia dessa informação.

Outros estudos empíricos executados antes da pesquisa de Lino et al. (2022) e relativos ao início do processo de convergência no Brasil também apresentam evidências em relação à percepção de profissionais do setor contábil público sobre processos de reformas no país. Esses estudos apresentam achados que dão indícios de percepções positivas (Cavalcante et al., 2017; Diniz et al., 2015; Lima & Lima, 2019) e negativas (Macêdo et al., 2010) ou passivas (Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Sediyaama et al., 2017), bem como de crenças não classificadas em positivas ou negativas (Monteiro & Leitão, 2019; Morás & Klann, 2018; Piccoli & Klann, 2015).

Os estudos de Diniz et al. (2015) e Lima e Lima (2019) identificaram a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON)<sup>33</sup> quanto à implantação das IPSASs no Brasil, por meio de questionários. Diniz et al. obtiveram 107 respostas válidas (taxa de resposta de 27,00%) e Lima e Lima 63 (taxa de resposta de 42%).

Entre os resultados, Diniz et al. (2015) apuraram grau de concordância superior a 90% para as assertivas que indicam que as IPSASs: (i) serão úteis para a gestão pública, (ii) aprimorarão a qualidade da informação contábil, (iii) tornarão as demonstrações financeiras mais comparáveis em todo o mundo e (iv) contribuirão para melhorar a transparência e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Lima e Lima (2019) identificaram que contadores reconhecem a relevância do processo de mudança no Brasil, no entanto, existem desafios quanto ao reconhecimento da importância e apoio por parte dos gestores. Outros desafios levantados pelas autoras é a necessidade de pessoas qualificadas; a extensão territorial do país e a sua estrutura, formada por entidades com diferentes culturas e realidades econômicas; a falta de pressão externa; e a não requisição de informações de qualidade pelos tomadores de decisão.

Cavalcante et al. (2017) identificaram a percepção positiva dos contabilistas de uma instituição de ensino superior e técnico brasileira (Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia de Alagoas [IFAL]) sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos discriminados na NBC T 16.10. Os autores indicam que a maioria dos respondentes reconhece que esses critérios, quando implementados, irão melhorar a qualidade da informação contábil no setor público.

---

<sup>33</sup> O GTCON foi um grupo com caráter técnico e consultivo instituído pela Portaria STN n. 510, de 28 de agosto de 2014, e extinto pela Portaria n. 767, de 15 de setembro de 2017, que criou a Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF). Entre as atribuições do GTCON, segundo a portaria que o criou, se tinha a funções de: (i) “analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à padronização de procedimentos contábeis no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual”; (ii) “apreciar as alterações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central de Contabilidade da União, visando à sua atualização permanente”; e (iii) “propor a edição de instruções de procedimentos contábeis ou o aprimoramento das já existentes”.

A percepção negativa identificada por Macêdo et al. (2010) se refere à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* à contabilidade pública brasileira e do processo de convergência às IPSASs no Brasil. Essa percepção foi obtida por meio de questionários respondidos por 70 contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba entre 2008 e 2009. *True and fair view* é definido pelos autores como visão verdadeira e apropriada da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade e foi relacionado com a implementação de normas convergidas às IPSASs. A percepção negativa se deve à cultura organizacional das entidades de um país “que não está habituado com a responsabilidade atribuída pelo do [sic] subjetivismo” (Macêdo et al., 2010, p. 87) e cujos profissionais “deverão ser responsáveis do ponto de vista da aplicabilidade do arcabouço teórico da chamada ‘contabilidade pública patrimonial [isto é, contabilidade baseada no regime de competência]’” (Macêdo et al., 2010, p. 87).

Aquino e Neves (2019) e Sediyaama et al. (2017) identificaram a atitude passiva de profissionais do setor contábil de, respectivamente, 10 prefeituras localizadas no interior do estado da Bahia e oito prefeituras localizadas na Zona da Mata no estado de Minas Gerais. Os autores concluíram que a mensagem quanto à necessidade de implementar o PCASP, requerido compulsoriamente na primeira fase da reforma contábil no Brasil, “chegou de forma fraca e difusa até os contadores das prefeituras analisadas” (Sediyaama et al., 2017, p. 96) e “sem um pleno esclarecimento das justificativas e razões de todo projeto de harmonização” (Aquino & Neves, 2019, p. 137). Nesse contexto de baixa difusão da mensagem, outros agentes assumiram o protagonismo no processo, qual seja, as empresas privadas fornecedoras de *softwares*, ou sistemas de contabilidade (Aquino, Lino, et al., 2020; Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Sediyaama et al., 2017). Essas empresas são abordadas no presente estudo como referentes normativos, explanados na subseção seguinte (2.2.2).

A atitude passiva é também sinalizada por Azevedo, Aquino, et al. (2020) ao indicarem a redução do anseio dos profissionais de municípios brasileiros de implementar mudanças. A redução, segundo os autores, foi decorrente das sucessivas prorrogações dos prazos de implementação efetuadas pelas dificuldades para se implementar as mudanças, como as adaptações nos sistemas de tecnologia da informação. As postergações, em conjunto com a alteração na estratégia de universal para gradual e o tempo transcorrido de dois anos para a publicação dos prazos-limite por meio do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) deram origem a incertezas para o projeto de implementação

das IPSASs. Em linha com esses autores, Lima e Lima (2019) indicam que o período de 2010 a 2014 foi de baixa adesão à convergência pelos entes públicos brasileiros, como resultado da falta de coerção. A publicação do PIPCP, de acordo com estas autoras, clarificou as ações a serem executadas e definiu as expectativas quanto ao prazo para execução.

Essa redução na pretensão de cumprir com as determinações foi também ocasionada pela falta de justificativas e explicações por parte dos tomadores da decisão de alteração nos prazos para com os afetados com as mudanças (Azevedo, Aquino, et al., 2020). De acordo com Azevedo e Pigatto (2020), a convergência às IPSASs no Brasil é efetuada por meio de uma estratégia de cima para baixo, denominada *top-down*, na qual “os contadores dos governos em geral se encontram distantes do processo de inovação, que é centralizado” (p. 52). A necessidade de maior envolvimento e interação entre atores também foi uma das conclusões do estudo de Lima e Lima (2019), ao analisarem o processo até 2017.

Piccoli e Klann (2015), Morás e Klann (2018) e Monteiro e Leitão (2019) investigaram a percepção de contadores de entes públicos sobre as NBC TSPs/NBC T 16. As percepções foram avaliadas por meio de assertivas similares (ver assertivas na Tabela 2.6), contudo, não foram classificadas em positivas ou negativas por esses autores. Os dados foram coletados por questionários, nos seguintes períodos e amostras:

- a) Piccoli e Klann (2015): questionários aplicados entre outubro e dezembro de 2014 aos contadores da região da Associação de Municípios do Meio Oeste (Ammoc) do estado de Santa Catarina e obtiveram 22 respostas referentes a 13 municípios (taxa de resposta: 92%);
- b) Morás e Klann (2018): questionários aplicados entre março e maio de 2015 aos contadores de municípios localizados no estado de Santa Catarina e obtiveram 46 respostas (taxa de resposta: 16%); e
- c) Monteiro e Leitão (2019): questionários aplicados entre maio e junho de 2017 aos contadores que atuam no poder executivo do estado de Pernambuco e obtiveram 17 respostas (taxa de resposta: 77%).

Os achados de Piccoli e Klann (2015), Morás e Klann (2018) e Monteiro e Leitão (2019), sintetizados na Tabela 2.6, apresentam diferentes níveis de discordância, indiferença e concordância. Quanto à assertiva 1 (texto da assertiva: a implementação das mudanças contábeis dificulta/dificultará o trabalho do contador), Piccoli e Klann e Morás e Klann, cujos

estudos obtiveram respostas de contadores de diferentes municípios de um mesmo estado (Santa Catarina), apuraram resultados opostos, pois o maior percentual de respostas se concentra em discordância no estudo de Piccoli e Klann e em concordância na pesquisa de Morás e Klann. Todavia, os segundos percentuais com maiores incidências nesses dois estudos são de valores superiores a 35%, o que indica dispersão nas respostas obtidas. O estudo de Monteiro e Leitão, por sua vez, utilizou respostas de contadores de um mesmo ente (estado de Pernambuco) e encontrou um maior valor percentual concentrado no nível de discordância.

Os achados referentes à assertiva 2 (texto da assertiva: a implementação das mudanças contábeis valoriza/valorizará o contador) também foram dispersos no estudo de Morás e Klann (2018), entre discordo e concordo. Esses, por sua vez, diferem-se daqueles de Piccoli e Klann (2015) e Monteiro e Leitão (2019), cujos maiores valores percentuais representam concordância.

Quanto à assertiva 3 (texto da assertiva: a implementação das mudanças contábeis trouxe/trará maior responsabilidade para o contador), os maiores valores dos três estudos também se concentram no nível de concordância, todavia, assim como ocorre com as demais assertivas, esses valores não são 100%, o que indica que existe diferenças entre as percepções dos contadores quanto às consequências profissionais com a implementação das NBC TSP/NBC T 16.

Tabela 2.6 – Síntese dos achados de estudos que investigaram a percepção de contadores de entes brasileiros referente às consequências para o profissional com a implementação das NBC TSPs/NBC T 16

Estudos	Percentuais de respostas obtidas que indicam:		
	Discordância	Indiferença	Concordância
Assertiva 1: a mudança dificulta/dificultará o trabalho do contador			
Piccoli e Klann (2015)	50	5	45
Morás e Klann (2018)	37	15	48
Monteiro e Leitão (2019)	88	0	12
Assertiva 2: a mudança valoriza/valorizará o contador			
Piccoli e Klann (2015)	9	14	77
Morás e Klann (2018)	37	13	50
Monteiro e Leitão (2019)	0	12	88



Estudos	Percentuais de respostas obtidas que indicam:		
	Discordância	Indiferença	Concordância
Assertiva 3: a mudança trouxe/trará maior responsabilidade para o contador			
Piccoli e Klann (2015)	0	5	95
Morás e Klann (2018)	9	15	76
Monteiro e Leitão (2019)	0	6	94

*Nota.* Os destaques nas cores cinzas mais escuras são utilizadas para sinalizar, por assertiva, os maiores valores percentuais obtidos em cada estudo e nas cores cinzas mais claras para sinalizar os menores valores quando eles são superiores a 35%.

Fonte: elaborada pela autora.

Com base nos estudos descritos nesta subseção, nota-se, então, que existem ocasiões em que o profissional que atua no setor contábil público se manifesta de maneira favorável às mudanças contábeis e em outras circunstâncias ele se opõe a elas. As razões para a atitude positiva ou negativa são diversas, conforme apresenta a Tabela 2.5.

### 2.2.2 As normas percebidas e as crenças normativas dos profissionais do setor contábil público

Normas percebidas é o determinante comportamental que abrange as percepções do indivíduo de que ele deve atuar segundo o que terceiros (i) esperam ou desejam (ou não), denominado normas injuntivas percebidas, ou (ii) realizam (ou não), denominada normas descritivas percebidas (Fishbein & Ajzen, 2010). Essas normas percebidas são formadas, respectivamente, pelas crenças normativas injuntivas e crenças normativas descritivas (Fishbein & Ajzen, 2010). As crenças se diferem de seus determinantes por indicarem quais são os terceiros considerados importantes, ou seja, pessoas cujas opiniões o indivíduo valoriza (Fishbein & Ajzen, 2010).

Considerando essas definições, pesquisas anteriores são abordadas a seguir com o intuito de identificar e descrever as normas percebidas e as crenças dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis similares àquela investigada no presente estudo. Nenhuma dessas pesquisas, assim como ocorre com a atitude e as suas crenças, foi desenvolvida utilizando a TCP como lente teórica. No entanto, achados dessas pesquisas podem ser analisados sob a perspectiva das definições do determinante e da crença.

A Tabela 2.7 apresenta uma síntese das normas percebidas e crenças de pesquisas anteriores levantadas, exploradas nesta subseção. As normas e crenças correspondem àquelas discriminadas nas pesquisas anteriores e a abreviatura n/a é utilizada na tabela para indicar a sua não identificação nessas pesquisas.

Tabela 2.7 – Síntese das normas percebidas e das crenças normativas dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis

Mudança contábil	Norma percebida	Crença normativa	Fonte
Painel A: injuntiva			
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estados da Alemanha	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Prescrição direta por parte do grupo de gestores do projeto de mudança e agentes políticos e prescrição indireta por parte de consultores externos e provedores de sistemas de informação.  Prescrição efetuada pelos agentes políticos, por considerarem os contadores do setor público ineficientes.	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Implementação do regime de competência no governo central do Egito	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança requerida por instituições financeiras internacionais, particularmente o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, e um grupo de gestores do projeto denominado grupo qualificado.	Adhikari et al. (2021)
Transformação digital em municípios do Brasil	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Prescrição efetuada por membros do Tesouro Nacional, de tribunais de contas e dos Ministérios da Saúde e da Educação.	Lino et al. (2022)
Adoção do regime de competência em estado da Austrália	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Gestor político com propensão à adoção de normas do setor privado à gestão pública.  Consultores de empresas privadas promoviam a mudança.	Christensen e Parker (2010)
Adoção do regime de competência na Austrália e na Nova Zelândia	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança prescrita por agentes políticos.	Ball e Pflugrath (2012)
Introdução de BI em município da Alemanha	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança prescrita por membros do poder legislativo para reduzir a assimetria de informação em relação aos membros do poder executivo.	Jörg Becker et al. (2009)

Mudança contábil	Norma percebida	Crença normativa	Fonte
Introdução de BI em município da Alemanha	Referentes normativos injuntivos desfavoráveis	Mudança indesejada por agentes políticos do poder executivo, pois é interpretada como aumento de controle por membros do poder legislativo.	Jörg Becker et al. (2009)
Implementação do regime de competência no governo central da Sri Lanka	Referentes normativos injuntivos desfavoráveis	Motivados por ambiguidades técnicas e o medo de perder o controle sobre o orçamento, agentes políticos não apoiaram a mudança.	Adhikari et al. (2021)
Implementação do regime de competência no governo central da Sri Lanka	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança prescrita por entidade representante dos contadores certificados do país.	Adhikari et al. (2021) e Dissanayake e Dellaportas (2024)
Implementação das IPSASs com base no regime de caixa no governo central do Nepal	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Prescrição efetuada pelos agentes políticos, instituições financeiras internacionais e entidades representantes dos profissionais contadores do país.	Adhikari et al. (2021)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados no governo central da Nova Zelândia	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Prescrição efetuada pelos agentes políticos por considerarem ineficiente a contabilidade com base no regime de caixa.	Gill e Sharma (2023)
Implementação de normas convergidas às IPSASs com base no regime de competência no setor público do Brasil	Referentes normativos injuntivos desfavoráveis	Pressões políticas representam um obstáculo para as mudanças organizacionais no ambiente da contabilidade e auditoria pública do país.	Marques et al. (2020)
Adoção das IPSASs na Finlândia	Referentes normativos injuntivos indiferentes	Agentes políticos, instituições financeiras internacionais, empresas privadas de consultoria, entidades representantes dos contadores e cidadãos não demandaram a mudança.	Oulasvirta (2014)
Implementação das IPSASs com base no regime de caixa em países do sul da Ásia	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança requerida por instituições financeiras internacionais, particularmente o Banco Mundial e o Banco Asiático de Desenvolvimento, para garantir o provimento de recursos e apoio ao desenvolvimento.	Adhikari e Mellemvik (2010), Adhikari et al. (2013) e Polzer et al. (2019)
Implementação das IPSASs com base no regime de	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança requerida por instituições financeiras internacionais, particularmente	Brusca et al. (2016)

Mudança contábil	Norma percebida	Crença normativa	Fonte
competência na Colômbia e no Peru		o Banco Mundial, o Banco Interamericano de Desenvolvimento, o Fundo Monetário Internacional e a OCDE.	
Implementação das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança requerida por instituições financeiras internacionais, particularmente o Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento.	Gómez-Villegas e Montesinos (2012)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia	Referentes normativos injuntivos indiferentes	Cidadãos não demandaram a mudança.	Gómez-Villegas e Montesinos (2012)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência em países da América Latina, com exceção da Nicarágua e da Venezuela	Referentes normativos injuntivos favoráveis	O suporte do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional e do Banco Interamericano de Desenvolvimento é um estímulo para a adoção das IPSASs em países da América Latina.	Gómez-Villegas et al. (2020) e Polzer et al. (2019)
Adoção das IPSASs	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Países com problemas financeiros adotam as IPSASs devido à pressão coercitiva exercidas por instituições financeiras internacionais, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional.	Sellami e Gafsi (2019)
Implementação do regime de competência no setor público da Austrália e da Nova Zelândia	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Mudança prescrita por representantes do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional, consultores de empresas privadas.	Christensen et al. (2019)
Implementação do regime de competência no Reino Unido	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Consultores são agentes de mudanças no setor público e atuam legitimando práticas internas.	Lapsley e Oldfield (2001)
Implementação do regime de competência na Austrália e na Dinamarca	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Consultores de empresas privadas participaram na implementação da mudança no setor público.	Christensen e Skærbæk (2010)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência em governos centrais da América Latina	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Entidades públicas que auditam as contas têm demandado a adoção e implementação da mudança.	Brusca et al. (2016) e Gómez-Villegas et al. (2020)
Implementação de normas convergidas às IPSASs em municípios brasileiros	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Demandas de entidades de controles são as priorizadas pelos contadores.	Azevedo, Lino, et al. (2020)

Mudança contábil	Norma percebida	Crença normativa	Fonte
Implementação de normas convergidas às IPSASs	Referentes normativos injuntivos favoráveis	Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e tribunais de contas buscaram a sua legitimidade na implementação.	Aquino, Lino, et al. (2020)
Implementação de normas convergidas às IPSASs em municípios brasileiros	Referentes normativos injuntivos favoráveis	As empresas privadas fornecedoras de <i>softwares</i> , ou sistemas de contabilidade, foram apontadas como protagonistas na implementação das mudanças.	Aquino, Lino, et al. (2020), Aquino e Neves (2019), Azevedo, Aquino, et al. (2020), Azevedo, Lino, et al. (2020) e Sedyama et al. (2017)

## Painel B: descritiva

Adoção das IPSASs na Finlândia	Referentes normativos descritivos desfavoráveis	A adoção das IPSASs por outros países, inclusive por país da região com características similares, não motivou a adoção da mudança pela Finlândia.	Oulasvirta (2014)
Implementação das IPSASs com base no regime de caixa pelos países do sul da Ásia	Referentes normativos descritivos favoráveis	A implementação das IPSASs por países menores é motivada pela implementação em países maiores, como a Sri Lanka.	Adhikari e Mellemvik (2010)
Implementação das IPSASs por governos de economias emergentes	Referentes normativos descritivos favoráveis	A Sri Lanka foi usada como modelo na implementação de reformas por países emergentes, sendo o uso motivado por instituições internacionais. Esse país (Sri Lanka) teve troca de experiências sobre benefícios do regime de competência com a Austrália e a Nova Zelândia.	Adhikari et al. (2021)
Adoção das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia e no Peru	Referentes normativos descritivos favoráveis	Agências multilaterais utilizam países adotantes das IPSASs como exemplos a serem seguidos pela Colômbia e Peru.	Brusca et al. (2016)

Fonte: elaborada pela autora.

Quanto às ações esperadas ou desejadas (ou não) por terceiros, inseridas no conceito de normativas injuntivas percebidas, existem evidências de que mudanças contábeis são abordadas por gestores de projetos de mudanças (Adhikari et al., 2021; S. D. Becker et al., 2014; Lino et

al., 2022), agentes políticos (Adhikari et al., 2021; Ball & Pflugrath, 2012; J. Becker et al., 2009; S. D. Becker et al., 2014; Christensen & Parker, 2010; Marques et al., 2020; Oulasvirta, 2014), instituições financeiras internacionais ou agências multilaterais (Adhikari et al., 2013, 2021; Adhikari & Mellemvik, 2010; Brusca et al., 2016; Christensen et al., 2019; Gómez-Villegas et al., 2020; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Neves & Gómez-Villegas, 2020; Oulasvirta, 2014; Polzer et al., 2019; Sellami & Gafsi, 2019), empresas privadas prestadoras de serviços de consultoria (Brusca et al., 2016; Christensen et al., 2019; Christensen & Parker, 2010; Christensen & Skærbæk, 2010; Lapsley & Oldfield, 2001; Neves & Gómez-Villegas, 2020; Oulasvirta, 2014), entidades públicas que auditam as contas dos gestores públicos (Brusca et al., 2016; Gómez-Villegas et al., 2020) e entidade representante dos profissionais (Adhikari et al., 2021; Christensen et al., 2019; Dissanayake & Dellaportas, 2024).

A prescrição, observada por Sebastian D. Becker et al. (2014) entre contadores do setor público dos estados alemães de Hamburgo e Hesse para a implementação do orçamento por competência e baseado em resultados, é oriunda da atuação dos comitês dos gestores do projeto de mudança – constituídos por integrantes do Ministério das Finanças e outros membros. Os gestores procuraram despertar o interesse dos contadores pela mudança, indicando oportunidades resultantes do empoderamento pelas responsabilidades que seriam assumidas, maior julgamento, processos mais flexíveis, oportunidade de desenvolvimento e redução de hierarquia.

Sebastian D. Becker et al. (2014) indicam também que, no estado de Hesse, a rígida atuação dos gestores do projeto, em conjunto com a complexidade dos conceitos envolvidos na mudança, provocou frustração e irritação entre os contadores. Esses sentimentos resultaram da percepção dos contadores de que as mudanças estavam ocorrendo em decorrência das indicações de consultores externos e provedores de sistemas de informação (*enterprise resource planning [ERP] providers*, em inglês), o que provocou o sentimento de que os gestores confiavam mais nos agentes externos em detrimento à equipe de contadores. Sentimento similar foi constatado entre contadores no Egito, por Adhikari et al. (2021).

Adhikari et al. (2021), por meio de entrevistas e análise documental, investigaram a implementação de mudanças no governo central do Egito para que a sua contabilidade, baseada no orçamento anual fundamentado no regime de caixa, ficasse compatível com os requerimentos do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (*Government Financial Statistics Manual [GFSM]*, em inglês) de 2001 do Fundo Monetário Internacional, fundamentado no

regime de competência. No processo, houve a atuação de gestores do projeto de mudança: denominado de grupo qualificado, financiado por instituições financeiras internacionais e constituído por integrantes do Ministério das Finanças, indivíduos com doutorado de países ocidentais e consultores e especialistas do setor privado. Falhas de comunicação na atuação do grupo gerou sentimento de inferioridade dos contadores (isto é, de que os contadores não eram importantes) que implementariam as mudanças, similar ao apontado por Sebastian D. Becker et al. (2014). Adhikari et al. afirmam que os contadores ficaram insatisfeitos com o foco dos membros do grupo qualificado em implementar as mudanças, sem elucidar os benefícios da reforma para as entidades governamentais e a complexidade de se usar ambos os regimes simultaneamente.

Também gestores do projeto de mudança, membros do Tesouro Nacional, de tribunais de contas e dos Ministérios da Saúde e da Educação foram citados como prescritores da transformação digital requerida para o reporte de informações por contadores de municípios brasileiros em estudo executado por Lino et al. (2022). Conforme estes autores, “os entrevistados destacam que não é escolha deles adaptar e transformar características dos FMISs [sistemas de informação de gestão financeira] do governo e seus processos associados; ao contrário, é uma resposta às constantes imposições de uma organização externa que promove essas reformas”<sup>34</sup> (p. 210). As demandas dos prescritores, por sua vez, não é coordenada entre os diversos promotores das mudanças e elas se originam da competência legal das entidades.

Estudos apontam também sobre a atuação de agentes políticos apoiando (Adhikari et al., 2021; Ball & Pflugrath, 2012; J. Becker et al., 2009; S. D. Becker et al., 2014; Christensen & Parker, 2010), rejeitando (Adhikari et al., 2021; J. Becker et al., 2009; Marques et al., 2020) ou com posicionamento neutro (Oulasvirta, 2014) em processos de mudanças contábeis. Esses agentes, no estudo de Christensen e Parker (2010) sobre a adoção do regime de competência no estado australiano de Nova Gales do Sul, tinham uma propensão de implementar práticas do setor privado na gestão pública. Essa propensão, em conjunto com a atuação de contadores e

---

<sup>34</sup> Texto original: “Interviewees highlight that it is not their choice to adapt and transform features of the government’s FMIS [financial management information systems] and their associated processes; rather, it is a response to constant impositions by an external organization promoting these reforms”.

consultores, fez com que a adoção ocorresse de forma célere e sem críticas, bem como favoreceu a superação de problemas que surgiram.

Ball e Pflugrath (2012), por sua vez, consideram que a decisão tomada pelos agentes políticos da Austrália, bem como os da Nova Zelândia, em introduzir mudanças na contabilidade pública e, em particular, implementar o regime de competência foi corajosa e tomada em momentos difíceis, pois os incentivos presentes na época eram de manter as contas públicas menos transparentes. Para eles, o maior obstáculo para a implementação do regime, considerado indispensável para a gestão pública, é a vontade política. Gill e Sharma (2023) corroboram a vontade política favorável para a implementação do regime na Nova Zelândia. Os autores indicam que políticos passaram a demandar relatórios com base no regime de competência por considerar ineficiente a contabilidade baseada em caixa.

Adhikari et al. (2021) analisaram a implementação de reformas contábeis em governos centrais de países de economias emergentes (Egito, Nepal e Sri Lanka). No Nepal, em específico, agentes políticos apoiaram a implementação das IPSASs com base no regime de caixa, sendo ela sugerida por instituições internacionais como uma fase necessária para a posterior implementação do regime de competência. A vontade política e o viés pró-inovação dos agentes, contudo, não foi suficiente para a implementação, que era considerada um retrocesso contábil pelos contadores do setor público, ponderando que o país estava caminhando para a implementação do regime de competência.

Evidências quanto ao apoio às reformas por parte de agentes políticos foram também obtidas por Sebastian D. Becker et al. (2014). Os achados destes autores indicam que os políticos consideravam os contadores de entidades centrais para a introdução do orçamento por competência e baseado em resultados e para o alcance da eficiência no setor público nos estados alemães de Hamburgo e Hesse. Esse apoio, contudo, se baseava no entendimento de que os contadores eram ineficientes e de que qualquer mudança proveniente do setor privado poderia ser benéfica. Segundo um entrevistado político de Sebastian D. Becker et al., esse era o entendimento subjacente que, apesar de não ser expresso diretamente, estava presente nos debates.

O estudo de Jörg Becker et al. (2009), por sua vez, traz uma perspectiva distinta sobre os agentes políticos. Os autores utilizaram a Teoria da Agência para pesquisar a intenção comportamental de técnicos e membros políticos da administração (agentes, na perspectiva da Teoria da



Agência), e do legislativo (principais, na perspectiva da Teoria da Agência) na implementação do instrumento de BI. Adicionalmente ao aumento na carga de trabalho, que está mais relacionada com a atuação do contador, as conclusões de Jörg Becker et al. são de que (i) os principais buscam que a implementação seja feita para reduzir a assimetria informacional provocada pela introdução do regime de competência que modificou as informações orçamentárias que usualmente eles recebiam e estavam familiarizados e (ii) os agentes (administradores políticos) resistem à introdução também para não reduzir a assimetria informacional, uma vez que eles estão habituados à informação produzida com base no regime de competência e a introdução de BI não os impactaria em relação ao acesso de informação e pelo fato de temerem que o acesso às informações por parte do principal faça com que eles (os agentes) sejam mais controlados e tenham que atuar conforme os interesses do principal.

Jörg Becker et al. (2009), no entanto, não identificaram como essa perspectiva de aumento de controle sobre os agentes (administradores políticos) é percebida pelos administradores técnicos (contadores do setor público) e tampouco indicam explicitamente se estes administradores também percebem aumento de controle com a introdução de BI. Contudo, a formação de atitudes (sob a lente da TCP) poderia também ser influenciada pela percepção do contador do setor público em relação ao aumento de controle sobre os administradores técnicos e ao aumento de controle sobre suas próprias atividades.

Adhikari et al. (2021) e Marques et al. (2020) também classificaram os agentes políticos como desfavoráveis a mudanças contábeis. No governo central da Sri Lanka, apesar do apoio de instituições internacionais, Adhikari et al. encontraram evidências sobre a falta de vontade política para a implementação do regime de competência no país. Segundo os achados dos autores, ambiguidades técnicas e o medo de perder o controle sobre o orçamento foram as causas dessa falta.

Marques et al. (2020), com base em 168 questionários válidos respondidos em 2018 por contadores de diferentes níveis de governos brasileiros (União, estados, municípios e o Distrito Federal), afirmam que “a opinião foi unânime quanto à afirmação de que ‘pressões políticas representam um obstáculo para as mudanças organizacionais no ambiente da contabilidade e auditoria pública’” (p. 9). Marques et al. apuraram média e desvio padrão, respectivamente, de 4,55 e 0,81 para essa afirmativa, cuja mensuração foi efetuada por meio de escala de cinco pontos.

A falta de apoio de políticos, segundo Ball e Pflugrath (2012) sob a perspectiva da Teoria da Escolha Pública, poderia ser entendida por eles (os políticos) atuarem segundo os seus próprios interesses, que é uma característica do indivíduo conforme essa teoria. Por não atuarem seguindo o interesse público, políticos seriam desfavoráveis à implementação de mudanças que aumentasse a transparência das informações.

Na pesquisa de Oulasvirta (2014) sobre a resistência da Finlândia na implementação das IPSASs, país esse que utiliza o regime de competência em diferentes níveis de governo (central e local) desde 1998, o interesse político de gestores e membros do legislativo na implementação foi fraco. Segundo o autor, não houve envolvimento partidário perceptível em relação à introdução das normas internacionais, o que contribuiu para a ausência de uma força ou isomorfismo coercitivo por parte da legislação do país.

Outro grupo de terceiros abordado em estudos sobre processos de mudanças no setor público é o das instituições financeiras internacionais, ou agências multilaterais, que fornecem recursos e suporte (p. ex., financeiros e treinamentos) aos governos. Conforme as conclusões de Oulasvirta (2014), referente à resistência da Finlândia na implementação das IPSASs sob a perspectiva da Teoria Institucional, essas instituições não exerceram força coercitiva para a introdução das normas internacionais. Nesse país, classificado como desenvolvido, as instituições obtêm relatórios para atender as suas necessidades do Tesouro do Estado da Finlândia, que adota o regime de competência em diferentes níveis de governo desde 1998.

A pesquisa de Oulasvirta (2014) fornece indícios de que as IPSASs não seriam implementadas ou seriam voluntariamente implementadas e utilizadas como fonte de inspiração por países desenvolvidos que já usam o regime de competência. Por outro lado, elas seriam utilizadas por países em desenvolvimento por motivações coercitivas externas, mesmo que elas fossem complicadas e inviáveis para esses países, resultando em implementação gradual e parcial. As suposições de Oulasvirta são confirmadas por Adhikari e Mellemvik (2010), Adhikari et al. (2013, 2021), Brusca et al. (2016), Gómez-Villegas et al. (2020), Gómez-Villegas e Montesinos (2012), Neves e Gómez-Villegas (2020), Sellami e Gafsi (2019) e Polzer et al. (2019).

Adhikari e Mellemvik (2010), por meio da Teoria Institucional e de evidências documentais, identificaram o isomorfismo coercitivo na implementação das IPSASs com base no regime de caixa entre sete países analisados do sul da Ásia (Bangladesh, Butão, Índia, Maldivas, Nepal, Paquistão e Sri Lanka). Conforme Adhikari e Mellemvik – e corroborado por Polzer et al.

(2019) e Adhikari et al. (2013) para os governos centrais do Nepal e da Sri Lanka – instituições financeiras internacionais, particularmente o Banco Mundial e o Banco Asiático de Desenvolvimento, criaram um mito nesses países de que a implementação do regime de competência, almejada por alguns desses países, somente seria possível após a implementação das IPSASs com base no regime de caixa. A aceitação dessas normas por esses países, conseqüentemente, tornou-se uma pré-condição fundamental para a aprovação de empréstimos e contribuição ao desenvolvimento, pois ela garantiria o uso eficaz e eficiente dos recursos. Já a dependência financeira dos países analisados fez com que a aceitação se configurasse como coercitiva, segundo os achados dos autores.

Adhikari et al. (2021), por meio da Teoria da Difusão e de evidências obtidas de entrevistas e documentos, também indicam a atuação de instituições financeiras internacionais na promoção da implementação das IPSASs com base no regime de caixa no governo central do Nepal e, especificamente, do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional como solicitantes das IPSASs no governo central do Egito. No Nepal, Adhikari et al. afirmam que os contadores resistiram ao projeto de mudança, ao interpretarem como um retrocesso contábil, uma vez que o país possuía regulações para o registro de transações com base no regime de competência.

Brusca et al. (2016), Gómez-Villegas et al. (2020) e Neves e Gómez-Villegas (2020) analisaram países emergentes da América Latina, por meio de evidências obtidas de documentos e entrevistas e, em essência, sob a perspectiva da Teoria Institucional. Os países analisados por Brusca et al. foram a Colômbia e o Peru e por Neves e Gómez-Villegas foram o Brasil e a Colômbia. Gómez-Villegas et al. exploraram um conjunto maior de países, a saber: Argentina, Bolívia, Brasil, Costa Rica, Colômbia, Chile, Equador, El Salvador, Honduras, Guatemala, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela. Os três estudos indicam a atuação de instituições financeiras internacionais na implementação das IPSASs com base no regime de competência na maioria desses países.

Na Colômbia e no Peru, a adoção das IPSASs foi incentivada pelo Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Fundo Monetário Internacional e OCDE, segundo Brusca et al. (2016). Eles indicam que o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional tiveram papel decisivo na implementação, visto que ambos cooperaram ativamente por meio de seus programas de assistência financeira e desenvolvimento de capacidades. Na perspectiva de um entrevistado do estudo de Brusca et al., o impulso dessas agências multilaterais foi o principal estímulo para as mudanças, e em segundo lugar está a necessidade de reforma do Estado. No

caso colombiano, em particular, Gómez-Villegas e Montesinos (2012) também sinalizam a influência do Banco Mundial e do Banco Interamericano de Desenvolvimento para a realização das mudanças contábeis no país, por meio de projetos de modernização administrativa.

Em relação aos países analisados por Gómez-Villegas et al. (2020), com exceção da Nicarágua e da Venezuela que não possuem planos para adotar as IPSASs, os autores apontam que o suporte do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional e do Banco Interamericano de Desenvolvimento é um estímulo para a adoção das normas, em adição à dependência por recursos financeiros externos e a necessidade de reporte para os investidores. Gómez-Villegas et al. entrevistaram um membro do Banco Mundial que reportou que as IPSASs são reconhecidas pela entidade como a melhor prática na região.

Polzer et al. (2019), por meio da Teoria da Difusão e o Neo-Institucionalismo e de evidências obtidas na literatura e em documentos, concluíram que países em desenvolvimento da África e do sul da Ásia manifestam a adoção das IPSASs, essencialmente fundamentadas no regime de caixa, e países em desenvolvimento da América Latina manifestam a adoção das IPSASs, essencialmente fundamentadas no regime de competência, como um meio simbólico de busca de legitimidade externa com instituições internacionais, como Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional. Nos países dessas regiões as instituições financeiras internacionais se configuram como impulsionadores das IPSASs.

Sellami e Gafsi (2019), por meio de pesquisa quantitativa com amostra de 110 países, investigaram os fatores associados à adoção das IPSASs. Elas obtiveram coeficiente positivo e significativo, ao nível de 1%, para a variável que mensura a taxa de financiamento público externo, indicando que países com taxas mais elevadas são mais sensíveis a adotar normas internacionais. As autoras concluíram então que a pressão coercitiva exercidas por instituições financeiras internacionais, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, sobre países com problemas financeiros é um fator que explica a adoção das IPSASs.

O envolvimento de instituições financeiras internacionais tem sido identificado sobretudo com a adoção e implementação das IPSASs, sejam elas baseadas no regime de competência ou no regime de caixa, neste como uma etapa preparatória para a implementação das normas com base naquele regime. Contudo, Christensen et al. (2019) reportam o apoio de pessoas do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional para a introdução do regime de competência no

setor público ainda antes da década de 1970, década em que o regime começava a ser implementado por entidades do setor.

Christensen et al. (2019) apontam também o financiamento feito por essas instituições para a constituição do Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee* [PSC], em inglês), antecessor do IPSASB da IFAC, para identificar e integrar os padrões contábeis do setor público com aqueles no setor privado com base no regime de competência. Em suma, o envolvimento de instituições financeiras internacionais em processos de reformas atreladas à Nova Gestão Pública e ao neoliberalismo, segundo Christensen et al., não é um movimento recente que ocorre somente com as IPSASs, mas sim ainda com a transposição de práticas do setor privado (p. ex., regime de competência) para o setor público.

Também conectadas à Nova Gestão Pública, empresas privadas prestadoras de serviços de consultoria constituem outro grupo de terceiros. Lapsley e Oldfield (2001) se referem a esses serviços como uma vertente da Nova Gestão Pública, pois esta abordagem altera a estrutura e processos do setor público que dá espaço para a inserção desses serviços. Mediante um estudo empírico em que a percepção de consultores do Reino Unido foi acessada por entrevistas, Lapsley e Oldfield concluíram que os consultores são agentes de mudanças no setor público. As evidências indicam, no entanto, que eles atuam como agentes com certas habilidades à venda e que legitimam as práticas internas, em detrimento à visão de que eles são motivados pelo desejo de transformar.

Na Finlândia, uma empresa privada (KPMG, especificamente) prestou consultoria para o governo sobre o impacto da implementação das IPSASs no balanço do governo, segundo Oulasvirta (2014). Essa consultoria, conforme o autor, não ocasionou nenhuma mudança e as empresas privadas prestadoras de serviços de consultoria, diferentemente do que ocorreu com a adoção das IFRSs no setor privado finlandês, não influenciaram a contabilidade pública do país.

Achados divergentes aos de Lapsley e Oldfield (2001) e Oulasvirta (2014) são apontados por Christensen e Parker (2010), Christensen e Skærbæk (2010) e Christensen et al. (2019). Christensen e Parker indicam que a adoção do regime de competência no estado australiano de Nova Gales do Sul foi influenciada pela articulação de consultores que promoviam uma imagem positiva e fantasiosa, conforme os autores, do uso do regime de competência em outras entidades do setor público e direcionavam a atenção para o controle patrimonial. Essa

articulação, em conjunto com a propensão de líderes políticos em implementar práticas do setor privado na gestão pública e o apoio dos contadores do setor público, fez com que a adoção ocorresse de forma célere e sem críticas, bem como favoreceu a superação de problemas que surgiram.

Christensen e Skærbæk (2010) abordaram especificamente a participação de consultores em processos de inovações da Austrália e da Dinamarca, por meio da Teoria Ator-Rede. Na Austrália, Christensen e Skærbæk indicam que empresas de consultoria (Arthur Andersen, em específico) criaram a controvérsia em relação à inadequabilidade do regime de caixa (*status quo*) e a superioridade do regime de competência. Christensen et al. (2019) corroboram a problematização do *status quo* construída por consultores, em conjunto com outros indivíduos que integravam a comunidade epistêmica, no contexto australiano e indicam que processo similar ocorreu também na Nova Zelândia. Na Dinamarca, por sua vez, Christensen e Skærbæk indicam que os consultores se inseriram no debate já existente. Em ambos os casos, eles (os consultores) participaram na implementação de inovações contábeis no setor público com materiais produzidos, como relatórios de projetos de consultoria, artigos e seminários.

Na Colômbia e no Peru, o interesse das grandes empresas internacionais de consultoria e auditoria, as chamadas *Big Four*, pelo setor público é recente, conforme trechos de entrevistas reportadas por Brusca et al. (2016). Na Colômbia, em particular, os principais consultores são acadêmicos e profissionais não vinculados às empresas de auditoria (Brusca et al., 2016; Neves & Gómez-Villegas, 2020). No Brasil, segundo trechos de entrevistas reproduzidas por Neves e Gómez-Villegas (2020), empresas internacionais de auditoria prestam consultorias para governos, todavia, elas não são relacionadas às IPSASs, pois não existe ainda um processo completo.

Nesses países latino-americanos, entidades públicas que auditam as contas têm demandado a adoção e implementação de mudanças contábeis. Brusca et al. (2016) observam que as entidades de controle da Colômbia e do Peru destacaram insuficiências nos relatórios financeiros, emitindo opiniões modificadas. A busca por legitimidade fez então com que os dois países buscassem a modernização dos sistemas contábeis e adotassem as IPSASs com base no regime de competência. Essas entidades, segundo Gómez-Villegas e Montesinos (2012) com base em evidências do caso da Colômbia, possuem papel dual em processos de mudanças contábeis. Elas atuam como promotores de mudanças e como interessados ou usuários dela,

uma vez que a melhoria contábil reflete no trabalho desempenhado pelas entidades que auditam as contas.

Gómez-Villegas et al. (2020) corroboram os achados de Brusca et al. ao afirmarem que é comum a todos os países da América Latina adotantes das IPSASs a pressão de instituições de auditoria que solicitaram a melhoria das demonstrações contábeis. Em municípios brasileiros localizados no estado de Minas Gerais, Azevedo, Lino, et al. (2020) constataram que as demandas de entidades de controle externo (isto é, Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais) são as priorizadas pelos contadores e é usual a priorização do controle fiscal e orçamentário por estas entidades em detrimento ao patrimonial (Aquino, Lino, et al., 2020; Rodrigues, 2021). Evidência similar foi identificada por Zucolotto (2022) quanto à atuação de auditores do controle interno do Estado do Espírito Santo.

Na Austrália e na Nova Zelândia, Christensen et al. (2019) reportam a participação de auditores integrando a comunidade epistêmica com consultores, contadores e agentes políticos quando da adoção do regime de competência para o setor público. Ela (a participação de auditores) é, contudo, secundária, pois Christensen et al. indicam que a adoção nesses países somente obteve sucesso significativo com o envolvimento de consultores e entidades representantes dos contadores.

Na Austrália, a entidade representante dos contadores que integrou a comunidade epistêmica foi a Sociedade Australiana de Contadores (*Australian Society of Accountants* [ASA], em inglês), atualmente denominada Contadores Certificados da Austrália (*Certified Practising Accountants* [CPA Australia], em inglês) (Christensen et al., 2019). A atuação desse tipo de entidade em processos de mudanças contábeis em outros países gerou resultados divergentes. No Nepal, por exemplo, falhas na comunicação entre representantes dessas entidades e contadores contribuíram para a resistência às mudanças por parte dos contadores (Adhikari et al., 2021).

O Instituto dos Contadores Certificados do Nepal (*Institute of Chartered Accountants of Nepal*, em inglês) e o Conselho de Normas Contábeis (*Accounting Standards Board*, em inglês) são as entidades representantes dos profissionais do Nepal. Segundo achados de Adhikari et al. (2021), essas entidades incluíram oficiais do Ministério de Finanças do país nas discussões sobre a implementação das IPSASs com base no regime de caixa, porém não contadores do setor público. A comunicação sobre as mudanças não fluiu adequadamente e as capacitações

oferecidas aos contadores por representantes dessas entidades não contribuíram para a redução das dificuldades técnicas dos contadores, sendo as capacitações interpretadas por esses profissionais como um meio para o uso do financiamento fornecido por instituições financeiras internacionais, em vez de contribuir para o desenvolvimento profissional.

Adhikari et al. (2021) e Dissanayake e Dellaportas (2024) proporcionam evidências referentes ao Instituto dos Contadores Certificados de Sri Lanka (*Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka* [ICASL], em inglês), entidade representante dos contadores certificados da Sri Lanka. Ambos os estudos reportam que a atuação do ICASL gerou resistência em parte dos contadores, principalmente de províncias e governos locais, que deveriam implementar as mudanças (IPSASs baseadas no regime de competência). Ela (a resistência) ocorreu pela percepção de não envolvimento desses profissionais na elaboração das normas pelo ICASL, que gerou o sentimento de tentativa de domínio dos contadores certificados do ICASL sobre os contadores do setor público. Essas percepções, ocasionadas por problemas de comunicação e de coordenação segundo entrevistados de Dissanayake e Dellaportas, foram superadas pela cooperação e estes autores se referem à entidade como agentes de mudanças.

Na Finlândia, cuja contabilidade governamental se baseia no regime de competência, Oulasvirta (2014) indica ausência de pressão de entidades representantes dos profissionais para a implementação das IPSASs. Oulasvirta aponta também que cidadãos e eleitores não expressaram a necessidade de adoção de mudanças na contabilidade. Aparentamento idêntico foi efetuado por Gómez-Villegas e Montesinos (2012), em relação à adoção de mudanças na contabilidade colombiana.

No Brasil, a entidade representante dos profissionais da contabilidade – qual seja, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – passou por períodos de entraves com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e as entidades de controle externo. Segundo Aquino, Lino, et al. (2020), entre 2000 e 2019, o CFC, a STN e os 33 tribunais de contas atuaram para a obtenção de sua própria legitimidade, que provocou momentos de cooperação e de choque entre essas entidades. Até 2012, os autores indicam que o período foi de debate conceitual (2000-2008) e de cooperação pragmática (2008-2015). No primeiro período não houve conflitos e resistências. No período seguinte, no entanto, a resistência manifestada pelo CFC, tribunais e outros agentes foi reduzida com a inclusão desses *stakeholders* no processo pela STN que buscava a sua legitimação como órgão normatizador. Já o período de 2015 a 2019 é descrito por Aquino, Lino, et al. como uma fase de cooperação entre a STN e o CFC, porém de rejeição do projeto de implementação das



IPSASs por alguns tribunais de contas e de esforço institucional da STN para se legitimar como normatizadora de normas convergidas em parceria com o CFC.

Uma possível explicação para alguns conflitos entre o CFC e a STN, conforme análises delimitadas até o ano de 2017, é a diferença de objetivo almejado por ambas as entidades (Lima & Lima, 2019). O CFC começou a atuar no processo em consequência de pressões normativas relacionadas às demandas profissionais. A motivação da STN, por sua vez, estava atrelada à padronização e consolidação das contas contábeis, influenciada pelo Fundo Monetário Internacional, quanto à elaboração de estatísticas.

Um agente que tem sido apontado como protagonista do processo de implementação das mudanças em municípios brasileiros é as empresas privadas fornecedoras de *softwares*, ou sistemas de contabilidade (Aquino, Lino, et al., 2020; Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Sediya et al., 2017). Segundo Aquino e Neves e Sediya et al., essas empresas se tornaram o canal dominante de difusão e operacionalização de práticas requeridas quanto à implementação do PCASP e completaram vazios estruturais que surgiram na atuação de agentes que integram a STN, o CFC, os tribunais de contas e as prefeituras. A ampla implementação do PCASP, bem como das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP), pelos entes públicos brasileiros até 2014 foi atribuída, por Aquino, Lino, et al. (2020) e Azevedo, Lino, et al., (2020), à atuação dessas empresas. Isso foi possível pelo desenvolvimento dos sistemas, com a implementação do PCASP e de funcionalidades para coletar eletronicamente os dados necessários à geração automática das DCASP (Azevedo, Lino, et al., 2020).

O protagonismo das empresas privadas fornecedoras de *softwares* é relevante a ponto de elas definirem, em certa medida, a agenda de implementação das mudanças decorrentes do processo de convergência em municípios brasileiros (Azevedo, Aquino, et al., 2020). Isto se deve ao fato delas seguirem a lógica de mercado para a escolha dos ajustes a serem efetuados nos sistemas, e não os prazos de implementação estabelecidos pela STN no PIPCP (Azevedo, Aquino, et al., 2020); da quantidade significativa de municípios brasileiros que precisam contratar os serviços dessas empresas (Azevedo, Aquino, et al., 2020) e da alta dependência de sistemas para a implementação e a manutenção de algumas políticas contábeis (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020). Azevedo, Lino, et al. e Azevedo, Aquino, et al., por meio de estudo empírico utilizando dados de municípios brasileiros, indicam que a troca da empresa fornecedora do *software* provoca, em algumas circunstâncias, a descontinuidade de políticas

contábeis implementadas e isso é resultado de práticas improdutivas na contratação dessas empresas para a terceirização.

Segundo Azevedo, Lino, et al. (2020), é dominante a contratação de soluções padronizadas desenvolvidas para a comercialização em larga escala, chamadas *softwares* de prateleira, por municípios brasileiros. Soluções não customizadas podem não atender às necessidades do contratante e não ser compatível com políticas contábeis previamente implementadas, favorecendo a descontinuidade destas, principalmente em contextos em que não se tem certificado que ateste a qualidade do sistema e a participação de contadores em etapas do processo de compra por licitação.

Quanto ao segundo conjunto de normas percebidas, denominado de normas descritivas percebidas e constituído pelas crenças normativas descritivas (Fishbein & Ajzen, 2010), existem evidências de que contadores do setor público atuam para implementar mudanças uma vez que terceiros as estão implementando (Adhikari et al., 2021; Adhikari & Mellemvik, 2010) e outras que indicam o contrário (Oulasvirta, 2014).

Entre as conclusões de Oulasvirta (2014) se tem a indicação de que a Finlândia foi relutante em imitar os países que estavam implementando as IPSASs. Segundo a perspectiva da Teoria Institucional, utilizada pelo autor, o país não se submeteu à pressão mimética ou isomorfismo mimético. A Finlândia – em conjunto com a Suécia, a Noruega e a Dinamarca – formam os países nórdicos e é usual as inovações se difundirem entre esse conjunto de países. Quanto à utilização das IPSASs, elas influenciaram as normas contábeis aplicadas ao setor público da Suécia, adotante do regime de competência desde 1993. O uso pela Suécia, contudo, não motivou o uso pela Finlândia.

Resultados divergentes são apontados por Adhikari e Mellemvik (2010) e Adhikari et al. (2021). Segundo Adhikari e Mellemvik, países menores do sul da Ásia apresentam pressão mimética. Achado similar é apresentado por Adhikari et al., ao exporem o uso da Sri Lanka como modelo na implementação de reforma contábil por instituições internacionais. Eles (Adhikari et al.) proporcionam também evidências sobre ações, como viagens, desenvolvidas pela Sri Lanka para o compartilhamento de experiências quanto aos benefícios do regime de competência com a Austrália e a Nova Zelândia. Estes dois países utilizam o regime desde o início da década de 1990 e são considerados, segundo Ball e Pflugrath (2012), os principais países do mundo em termos de contabilidade, divulgação e gestão públicas.

Na América Latina, achados de Brusca et al. (2016) indicam que a adoção das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia e no Peru foi motivada pelos exemplos de adoção promovidos pelas agências multilaterais em relação a outros países. Os autores indicam que ocorreu um processo de mimetismo, na perspectiva da Teoria Institucional, apesar de não indicarem quais exemplos ou jurisdições influenciaram a Colômbia e o Peru. O Fórum Iberoamericano de Contabilidade Pública (*Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública*, em espanhol) foi citado por Gómez-Villegas e Montesinos (2012) e o Fórum de Tesouros Públicos da América Latina (*Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina* [FOTEGAL], em espanhol) e o Fórum de Contadores Governamentais da América Latina (*Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina* [FOCAL], em inglês) por Neves e Gómez-Villegas (2020) como redes de troca de experiências, que legitimam o processo de mudança.

### **2.2.3 O controle comportamental percebido e as crenças de controle dos profissionais do setor contábil público**

O controle comportamental percebido é o determinante que indica o grau em que os indivíduos acreditam que são capazes de desempenhar um comportamento, aludindo ao controle individual sobre seu desempenho (Fishbein & Ajzen, 2010). O determinante é constituído pelas crenças de controle, que envolvem as probabilidades subjetivas de que fatores particulares que podem facilitar ou impedir o desempenho do comportamento estarão presentes (Fishbein & Ajzen, 2010).

Com base nessas definições, pesquisas prévias são abordadas a seguir com o intuito de identificar e descrever o controle comportamental percebido e as crenças de controle dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis similares àquela investigada no presente estudo. Nenhuma dessas pesquisas, assim como ocorre com a atitude e as normas percebidas e as suas respectivas crenças, foram desenvolvidas utilizando a TCP como lente teórica. Todavia, os achados desses estudos podem ser entendidos dentro das definições do determinante controle comportamental percebido e crenças de controle. A Tabela 2.8 apresenta uma síntese dos achados referentes ao controle comportamental percebido e das crenças de controle.

Tabela 2.8 – Síntese do controle comportamental percebido e das crenças de controle dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis

Mudança contábil	Controle comportamental percebido	Crença de controle	Fonte
Implementação das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia	Fator dificultador	A formação das pessoas que atuam na contabilidade é um dificultador da mudança contábil.	Gómez-Villegas e Montesinos (2012)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados no governo central da Nova Zelândia	Fatores facilitadores	O apoio de gestores políticos foi relevante para a decisão de implementar a mudança. Ademais, foi fundamental que os contadores do setor público participassem de conferências para se manterem atualizados, uma vez que a mudança difere significativamente do tradicional regime de caixa utilizado.	Gill e Sharma (2023)
Adoção do regime de competência em estado da Austrália	Fator facilitador	O apoio de gestores políticos foi relevante para a decisão de adotar a mudança.	Christensen e Parke (2010)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência na Jordânia	Fatores dificultadores	A falta de apoio político, recursos financeiros e humanos e de treinamento e qualificação dos contadores do setor público sobre a mudança deu origem a dificuldades e resistência profissional para a implementação da mudança contábil.	Shehadeh (2022)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência em Portugal	Fator indiferente	O uso de entidades-piloto é útil para definir estratégia global para a mudança, mas o uso inadequado gera pouca ou nenhuma contribuição.	Jorge et al. (2021)
Implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em estado da Alemanha	Fator dificultador	A complexidade dos conceitos necessários para a implementação da mudança inviabilizou a execução por contadores do setor público, mesmo após treinamentos.	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Implementação do regime de competência no governo central da Sri Lanka	Fator dificultador	A complexidade do regime de competência e, em particular, para o registro e a mensuração de ativos interferiu na implementação da mudança contábil.	Adhikari et al. (2021) e Dissanayake e Dellaportas (2024)

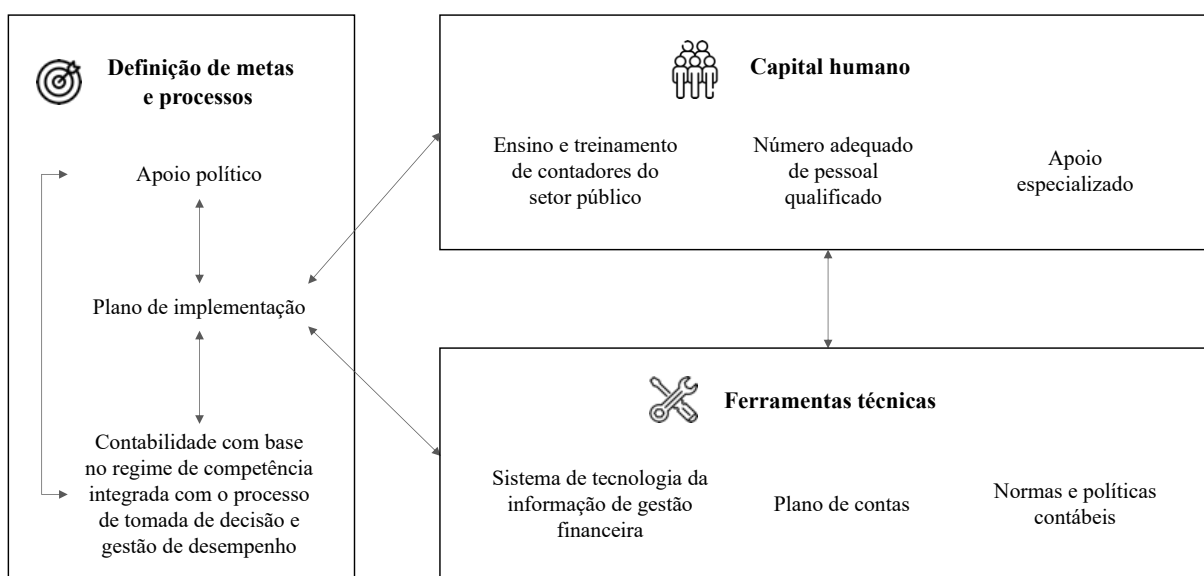
Mudança contábil	Controle comportamental percebido	Crença de controle	Fonte
Implementação das IPSASs com base no regime de competência em países membros da OCDE	Fator dificultador	A complexidade das IPSASs com base no regime de competência e, em particular, a mensuração e reconhecimento de alguns ativos, e o reconhecimento e a divulgação de passivos contingentes e outros itens não monetários, por exemplo, foi subestimada. Ademais, a competência organizacional foi marginalizada, motivada pelo anseio de lidar com as pressões externas.	Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência em países membros da OCDE	Fator facilitador	A utilização do regime de competência para o orçamento viabiliza o uso, pelos gestores políticos e parlamentares, das informações preparadas para tomada de decisão.	Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016)
Uso da informação elaborada com regime de competência por governos locais do Japão	Fator dificultador	A informação preparada com base no regime de competência é pouco utilizada para tomada de decisão quando coexistem os regimes de competência e de caixa.	Kobayashi et al. (2016)
Uso da informação elaborada com regime de competência por governos locais da Grécia	Fator dificultador	A informação preparada com base no regime de competência é pouco utilizada para tomada de decisão.	Cohen et al. (2013)
Implementação das IPSASs com base no regime de competência na Colômbia e no Peru	Fator dificultador	A complexidade das IPSASs com base no regime de competência e, em particular, a mensuração e reconhecimento de alguns ativos altera a forma tradicional como a contabilidade era feita.	Brusca et al. (2016)
Adoção de normas convergidas às IPSASs em governos locais da América Latina	Fator facilitador	A legitimidade da norma contábil é necessária, em adição a outros recursos, e ela (a norma) deve ser consistente com outras normas existentes.	Frisancho et al. (2023)
Implementação das NBC TSPs/NBC T 16 em entes públicos do Brasil	Fator dificultador	Contadores indicaram necessidades de aprimoramento da capacitação.	Piccoli e Klann (2015) e Monteiro e Leitão (2019)

Fonte: elaborada pela autora.

Segundo relatório do Banco Mundial (2022) – elaborado com base na literatura por Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi e Isabel Brusca – a implementação do regime de competência depende de um conjunto de parâmetros descritos como facilitadores (*enablers* ou *facilitators*, em inglês), quando contribuem para a implementação, e obstáculos (*obstacles*, em inglês), caso contrário. A falta de um facilitador corresponde usualmente a um obstáculo (Banco Mundial, 2022). Esses facilitadores e obstáculos correspondem aos fatores particulares que podem facilitar ou impedir, respectivamente, o desempenho do comportamento na perspectiva da TCP (Fishbein & Ajzen, 2010). Eles (facilitadores e obstáculos) satisfazem, então, a definição das crenças de controle.

Os facilitadores da implementação do regime de competência, conforme o relatório do Banco Mundial (2022), são agrupados em três pilares interligados, a saber: (i) definição de metas e processos (*goal setting and processes*, em inglês), (ii) capital humano (*human capital*, em inglês) e (iii) ferramentas técnicas (*technical*, em inglês). A Figura 2.4 apresenta esses três pilares, seus elementos e interações. Conforme se observa na figura, os três elementos do pilar definição de metas e processos estão interligados entre si e nenhum plano de implementação é bem-sucedido sem o capital humano e os recursos técnicos apropriados.

Figura 2.4 – Facilitadores da implementação do regime de competência: elementos e interações



Fonte: elaborada pela autora com base em Banco Mundial (2022).

O pilar definição de metas e processos é constituído por três elementos. O apoio político (*political support and ownership*, em inglês) é o primeiro deles. Ele (o apoio político) precisa ser claro e estável, segundo o relatório do Banco Mundial (2022), e usualmente se relaciona com a compreensão dos benefícios da implementação do regime de competência por parte dos políticos do alto escalão, que priorizam o processo de reforma em que a implementação é feita e destinam os recursos necessários.

Pesquisas indicam que o apoio político esteve presente na implementação de mudanças contábeis em algumas circunstâncias (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Christensen & Parker, 2010; Gill & Sharma, 2023) e ausente em outras (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Shehadeh, 2022). Segundo os achados de Christensen e Parker (2010) e Gill e Sharma (2023) – referentes à adoção do regime de competência no estado australiano de Nova Gales do Sul e à implementação do orçamento por competência e baseado em resultados no governo central da Nova Zelândia, respectivamente – o apoio dos gestores políticos estiveram presentes. Em ambos os países, os gestores políticos questionaram a qualidade da informação produzida com base no regime de caixa e o apoio por parte deles (os gestores políticos) foi fundamental inclusive para a decisão de adotar mudanças contábeis. Os achados de Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) referentes à Austrália e à Nova Zelândia corroboram a presença do apoio político.

O apoio político, contudo, não esteve presente na implementação das IPSASs na Jordânia e em alguns países membros da OCDE, conforme Shehadeh (2022) e Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), respectivamente. Segundo Shehadeh, a falta de apoio deu origem a outros entraves (explorados em parágrafos seguintes desta subseção referentes aos elementos plano de implementação e ensino e treinamento dos contadores do setor público) que acarretaram resistência dos contadores do setor público quanto à implementação. Em Adhikari e Gårseth-Nesbakk, as evidências são de que atores não políticos de países membros da OCDE não classificados como pioneiros na implementação (*early adopters*, em inglês) tiveram dificuldades de conscientizar os agentes políticos dos benefícios das mudanças.

O segundo elemento do pilar é o plano de implementação (*implementation plan*, em inglês). O plano necessita ser bem pensado e pragmático, com marcos para resultados claros e com recursos orçamentários-financeiros estabelecidos para os elementos do capital humano e das ferramentas técnicas, conforme relatório do Banco Mundial (2022). Ele (o plano de implementação), de acordo com esse relatório, deve ser específico de cada país, pois geralmente

eles partem de realidades diferentes, e deve ser revisitado e ajustado conforme as necessidades, uma vez que é usual o surgimento de desafios não previstos. O uso de entidades-piloto pode fornecer informações importantes para a sua elaboração.

Achados de estudos proporcionam indícios de que o plano de implementação foi discutido em alguns contextos (S. D. Becker et al., 2014; Jorge et al., 2021), enquanto em outros a discussão foi inadequada ou ela pode não ter ocorrido (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Shehadeh, 2022). Os indícios nas pesquisas de Sebastian D. Becker et al. (2014) e Jorge et al. (2021) derivam da indicação do uso de entidades-piloto em dois estados alemães e em Portugal, respectivamente, para a implementação de mudanças contábeis, como uma maneira de obtenção de *feedback* sobre as principais dificuldades e definição de estratégias para superar os desafios.

Jorge et al. (2021) concluíram, no entanto, que o uso de entidades-piloto gerou pouca ou nenhuma contribuição para a implementação das IPSASs com base no regime de competência. Isso se deu em decorrência de atores das entidades portuguesas não terem sido inseridos em processos de decisão e o devido apoio técnico, humano e financeiro prometido não ter sido fornecido às entidades-piloto. Conforme Jorge et al., esses são fatores importantes para que o papel das entidades-piloto seja efetivado.

Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) e Shehadeh (2022), por sua vez, indicam a inadequabilidade de recursos humanos e financeiros que, em conjunto com a falta do apoio político, sugerem discussão inadequada do plano de implementação ou a sua ausência. No estudo de Adhikari e Gårseth-Nesbakk, as conclusões são de a adoção do regime de competência em muitos países membros da OCDE foi impulsionada pela intenção de lidar com pressões externas (p. ex., agências multilaterais), e os interesses e competências internas foram frequentemente marginalizados.

O terceiro elemento é a contabilidade com base no regime de competência integrada com os processos de tomada de decisão e de gestão de desempenho (*accrual information integrated in decision-making and performance management*, em inglês). A não integração pode fazer com que a implementação seja apenas cerimonial, sem o uso da informação elaborada, segundo o relatório do Banco Mundial (2022). Assim, processos precisam ser desenvolvidos para que a informação seja utilizada no gerenciamento e na tomada de decisão sobre políticas e isso demanda alterações legais, bem como comportamentais, incluindo o treinamento de



administradores públicos. Estudos anteriores corroboram essas indicações (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Kobayashi et al., 2016).

As conclusões de Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) indicam que os países membros da OCDE pioneiros da implementação do regime de competência – Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido – são os únicos países entre aqueles por eles analisados que estão convencidos dos benefícios do uso do regime de competência para o orçamento. Nesses países, o entendimento é que a não adoção desse regime para a fixação de dotações orçamentária anula os benefícios do regime de competência, pois gestores políticos e parlamentares, principais tomadores de decisão no nível organizacional, continuariam a enfatizar o orçamento.

Em outros países membros da OCDE, Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) propõem a necessidade de mais concordância entre gestores políticos e parlamentares do uso do regime de competência para o orçamento e, conseqüentemente, tomada de decisão, em detrimento ao seu uso exclusivo para fins de reporte. Essa desintegração entre regime de competência para o orçamento e para fins de reporte é uma das causas, conforme os autores, das conseqüências indesejadas do uso do regime no setor público.

Cohen et al. (2013) e Kobayashi et al. (2016) investigaram, por meio de questionários, o uso da informação preparada com base no regime de competência em governos locais gregos e japoneses, respectivamente, que possuem sistema dual, isto é, onde coexistem os regimes de competência e de caixa. Os achados de Kobayashi et al. indicam que, apesar dos respondentes sinalizarem que reconhecem a utilidade da informação preparada com base no regime de competência, o seu uso não ocorre na maioria das circunstâncias para tomada de decisão interna. A motivação para a implementação do regime pelos governos não foi por necessidades internas, mas sim para atender à recomendação do governo central.

Os achados de Cohen et al. (2013) são similares àqueles de Kobayashi et al. (2016) quanto à prioridade atribuída às informações orçamentárias para fins de tomada de decisão. Contudo, para fins sócio-políticos – em que a informação contábil é empregada para racionalizar as ações e obter vantagens em negociações com relação à oponentes políticos – informações elaboradas com base no regime de competência são também usadas. O uso para fins sócio-políticos é superior em municípios maiores, segundo Cohen et al.

Os municípios gregos analisados por Cohen et al. (2013), assim como os municípios japoneses estudados Kobayashi et al. (2016), não possuem sistema formal de medição do desempenho

baseado no regime de competência, conforme sugere o relatório do Banco Mundial (2022). Todavia, diferentemente dos municípios avaliados por Kobayashi et al., os municípios gregos examinados por Cohen et al. implementaram obrigatoriamente o regime de competência.

O pilar capital humano é também constituído por três elementos, a saber: (i) ensino e treinamento dos contadores do setor público (*training and educating public sector accountants*, em inglês), (ii) número adequado de pessoal qualificado (*human capacity*, em inglês) e (iii) suporte especializado (*expert support*, em inglês). O primeiro elemento, conforme relatório do Banco Mundial (2022), é uma pré-condição crítica para reformas contábeis no setor público. Os contadores do setor público podem se envolver com assuntos orçamentários e relacionados ao sistema das contas nacionais e podem não estar familiarizados com a contabilidade com base no regime de competência. O desconhecimento e o ineditismo levam a relutância e a resistência desses profissionais e o ensino e treinamento por especialistas e acadêmicos sobre normas e políticas contábeis, plano de contas e sistemas de informação financeira facilitam a implementação do regime de competência. Ademais, o relatório indica que contadores em posições-chave sejam certificados em contabilidade aplicada ao setor público.

No estudo de Gómez-Villegas e Montesinos (2012), sobre a implementação do regime de competências e das IPSASs na Colômbia entre 1991 e 2010, eles indicam a formação das pessoas que atuavam como responsáveis da informação contábil como um dos dificultadores do processo de mudança contábil. Elas (as pessoas) eram advogadas, administradores ou economistas, com conhecimento orçamentário e legal, porém com pouca formação técnica em contabilidade por partida dobrada e regime de competência. Para reduzir a carência de contadores, instituiu-se a demanda legal de contratação desses profissionais, contudo, as variações no nível de desenvolvimento regional inviabilizaram o cumprimento da obrigatoriedade.

Gill e Sharma (2023) e Shehadeh (2022) indicam a necessidade de treinamentos e ensino em consequência dos processos de reformas estudados por eles demandarem o uso do regime de competência, que difere da prática tradicional fundamentada no regime de caixa que os profissionais estavam habituados. Gill e Sharma analisaram a implementação do orçamento por competência e baseado em resultados no governo central da Nova Zelândia e Shehadeh examinou a implementação das IPSASs com base no regime de competência na Jordânia. Gill e Sharma indicam que a mudança gerou desafios aos contadores e, inclusive, ocasionou alteração de identidade profissional. Todavia, eles (Gill e Sharma) não afirmam que os

contadores do setor público se opuseram às mudanças, diferentemente às conclusões de Shehadeh que indica que a falta de treinamento e qualificação, em conjunto com outros fatores, provocou resistência.

Em entes brasileiros, especificamente, Piccoli e Klann (2015), Morás e Klann (2018) e Monteiro e Leitão (2019) também apresentam evidências de que contadores desses entes indicaram necessidades de aprimoramento da capacitação desses profissionais. A Tabela 2.9 apresenta achados desses estudos para três assertivas que integraram o instrumento de coleta de dados das três pesquisas.

Tabela 2.9 – Síntese dos achados de estudos que investigaram a percepção de contadores de entes brasileiros quanto ao seu controle para a implementação das NBC TSPs/NBC T 16

Estudos	Percentuais de respostas obtidas que indicam:		
	Discordância	Indiferença	Concordância
Assertiva 1: tenho amplo conhecimento das novas normas aplicadas ao setor público			
Piccoli e Klann (2015)	50	0	50
Morás e Klann (2018)	15	22	63
Monteiro e Leitão (2019)	18	6	76
Assertiva 2: estou apto a tomar decisões referentes à vida útil e depreciação de ativos			
Piccoli e Klann (2015)	59	14	27
Monteiro e Leitão (2019)	70	12	18
Assertiva 3: estou apto para elaborar e analisar as demonstrações contábeis			
Piccoli e Klann (2015)	59	18	23
Monteiro e Leitão (2019)	18	12	70

*Nota.* Os destaques nas cores cinzas são utilizadas para sinalizar, por assertiva, os maiores valores percentuais obtidos em cada estudo.

Fonte: elaborada pela autora.

Quanto ao segundo elemento do pilar capital humano, o relatório do Banco Mundial (2022) indica a necessidade de mobilização do número adequado de pessoal qualificado, com base no plano de implementação. A falta de recursos humanos dá origem à indisposição de o setor contábil assumir responsabilidades adicionais aquelas já desempenhadas.

Referente ao terceiro elemento, o relatório do Banco Mundial (2022) propõe o apoio de especialistas com experiência em projetos semelhantes. O apoio contribui no gerenciamento do projeto de implementação, no desenvolvimento e sequenciamento das ferramentas técnicas e no ensino e treinamento. Ele (o apoio) compreende também o suporte da academia, tanto no ensino e treinamento quanto na definição de padrões e normas contábeis.

O pilar ferramentas técnicas é formado por três elementos e sistemas de tecnologia da informação (TI) de gestão financeira (*Information Technology [IT] Financial Management Systems*, em inglês) é um deles. Conforme o relatório do Banco Mundial (2022), esses sistemas são relevantes para acomodar uma quantidade enorme de informações e novos registros, bem como facilitar o processo de registro sem duplicação de tarefas. Eles (os sistemas) devem produzir simultaneamente informações orçamentárias e com base no regime de competência e relatórios de contas nacionais, assim como ser flexíveis para acomodar mudanças futuras.

O plano de contas (*Chart of Accounts*, em inglês) é o segundo elemento do pilar ferramentas técnicas e, conforme o relatório do Banco Mundial (2022), ele deve acomodar recursos para atender às necessidades orçamentárias, do regime de competência e das contas nacionais, bem como deve ser adequadamente estruturado para permitir a consolidação.

O terceiro elemento do pilar ferramentas técnicas é formado pelas normas e políticas contábeis (*accounting standards and policies*, em inglês). As IPSASs são utilizadas direta, indiretamente ou como ponto de referência por países. Todavia, segundo o relatório do Banco Mundial (2022), diretrizes e instruções específicas sobre como as normas contábeis devem ser implementadas na prática também são necessárias, pois elas (as normas) comumente demandam julgamento (p. ex., normas que abrangem depreciação, provisões, teste de imparidade e baixa de ativos).

Frisancho et al. (2023) identificaram, mediante a análise da percepção de contadores de governos locais da América Latina, que a implementação não depende exclusivamente da existência de recursos (sistemas, financeiros e humanos) e do apoio institucional, mas depende também do reconhecimento e da percepção da legitimidade normativa tanto pelo contador quanto pelo alto escalão. Nesse cenário, segundo Frisancho et al., os recursos seriam disponibilizados e o contador teria a janela de oportunidade para a implementação das mudanças. Adicionalmente, eles indicam que se deve evitar conflitos entre as normas contábeis com aquelas já existentes.

A complexidade do regime de competência e das IPSASs tem sido apontada na literatura (Adhikari et al., 2021; Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; S. D. Becker et al., 2014; Brusca et al., 2016; Dissanayake & Dellaportas, 2024). Sebastian D. Becker et al. (2014), por meio da análise da implementação do orçamento por competência e baseado em resultados em dois estados alemães, identificaram que devido à complexidade dos conceitos do novo sistema, contadores de um dos estados não foram capazes de executar as mudanças mesmo após treinamentos.

No governo central da Sri Lanka, conforme Adhikari et al. (2021) e Dissanayake e Dellaportas (2024), a complexidade do regime de competência e, em particular, a complexidade para o registro e a mensuração de ativos foi subestimada e ela interferiu na implementação. Simplificação no registro de ativo imobilizado, permissão para a adoção voluntária e gradual foram ações introduzidas para mitigar as dificuldades; todavia, os autores não apontam evidências de que elas foram suficientes.

Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) e Brusca et al. (2016) também identificaram a complexidade – com base em entrevistas efetuadas com atores de países membros da OCDE e da Colômbia e do Peru, respectivamente – sendo ela (a complexidade) referente às IPSASs com base no regime de competência. A complexidade foi subestimada em parte dos países estudados, conforme achados de Adhikari e Gårseth-Nesbakk, o que fez com que países alterassem o plano de implementação universal para gradual. A implementação das IPSASs com base no regime de competência é complexa, segundo resultados de Brusca et al., pois se necessita alterar a forma tradicional (isto é, orçamentária) como a contabilidade é feita.

De forma similar aos apontamentos de Adhikari et al. (2021) e Dissanayake e Dellaportas (2024), Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) e Brusca et al. (2016) indicam a mensuração e o reconhecimento de alguns ativos como uma das dificuldades do processo de mudança. Outras dificuldades apontadas por Brusca et al. são a aplicação de conceitos atinentes à receita e a consolidação de demonstrações contábeis de entidades que utilizam diferentes políticas contábeis; Adhikari e Gårseth-Nesbakk assinalam o reconhecimento e a divulgação de passivos contingentes e outros itens não monetários.

### 2.2.4 Os fatores contextuais dos profissionais do setor contábil público

Os fatores contextuais são características individuais e sociais que auxiliam na identificação das diferenças, precursores ou origens das crenças que servem como base cognitiva para o comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010) (ver representação esquemática da TCP com seus fatores contextuais na Figura 2.3).

A definição dos fatores que devem ser avaliados em um estudo é usualmente efetuada em pesquisas anteriores, inclusive naquelas cuja intenção ou comportamento não coincida com os elementos ação, alvo, contexto e tempo da intenção ou comportamento analisado em um estudo (Ajzen & Klobas, 2013).

Seguindo essa orientação, os parágrafos seguintes desta subseção descrevem fatores contextuais que podem interferir na formação das crenças que constituem os determinantes da intenção ou do comportamento de depreciar, segundo as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços. A Tabela 2.10 sintetiza os fatores.

Tabela 2.10 – Síntese dos fatores contextuais dos profissionais que atuam no setor contábil público em processos de mudanças contábeis

Mudança contábil	Fator contextual	Explicação do fator	Fonte
Painel A: fatores contextuais individuais			
Introdução do orçamento por competência e baseado em resultados	Idade	Os contadores mais velhos podem levar mais tempo para aceitar a mudança ou podem inclusive resistir a elas. Por outro lado, os mais jovens cresceram com a contabilidade baseada no regime de competência, obtiveram o treinamento e, portanto, estão mais preparados para desempenhar as ações requeridas no processo de mudança.	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Introdução do orçamento por competência e baseado em resultados	Experiência prévia com o regime de competência	Os profissionais que possuem experiência prévia com o regime de competência são mais propensos a apresentar percepção positiva quanto a mudança contábil.	Sebastian D. Becker et al. (2014)
Adoção do regime de competência	Experiência prévia com o regime de competência	Os profissionais que possuem experiência prévia com o regime de competência são mais propensos a apresentar percepção positiva quanto a mudança contábil.	Tudor e Blidisel (2008)

Mudança contábil	Fator contextual	Explicação do fator	Fonte
Adoção do regime de competência	Experiência	A experiência é um fator que diferencia os profissionais que desejam implementar as mudanças.	Alghizzawi e Masruki (2020)
Adoção do regime de competência	Nível de escolaridade	O nível de escolaridade é um fator que diferencia os profissionais que desejam implementar as mudanças.	Alghizzawi e Masruki (2020)
Implementação das NBC TSP em municípios brasileiros localizados no estado de Santa Catarina	Nível de escolaridade	Quanto maior o nível de escolaridade, maior o nível de percepção positiva em relação às mudanças.	Morás e Klann (2018)
Adoção do regime de competência	Curso de especialização	O curso de especialização é um fator que diferencia os profissionais que desejam implementar as mudanças.	Alghizzawi e Masruki (2020)
Adoção do regime de competência	Sexo	O sexo é um fator que diferencia os profissionais que desejam implementar as mudanças.	Alghizzawi e Masruki (2020)
Painel B: fatores contextuais sociais			
Aderência à contabilidade baseada no regime de competência	Cultura	A aderência apresentou maiores dificuldades para se emoldurarem em governos centrais de países nórdicos, onde prevalecia estilos legalistas e burocráticos na administração pública.	Pina e Torres (2003)
Convergência às IPSASs baseadas no regime de competência no Brasil	Cultura	A cultura orçamentária gera resistência para a convergência às IPSASs.	Azevedo e Pigatto (2020); Calado e Teixeira (2016) e Marques et al. (2020)
Convergência às IPSASs baseadas no regime de competência na Colômbia e no Peru	Cultura	A cultura orçamentária gera dificuldades para a convergência às IPSASs.	Brusca et al. (2016)
Implementação do regime de competência e das IPSASs na Colômbia	Cultura	A cultura orçamentária gera dificuldades para a mudança.	Gómez-Villegas & Montesinos (2012)

Fonte: elaborada pela autora.

Existem fatores contextuais de diferentes naturezas, como aqueles decorrentes de (i) características pessoais (p. ex., idade, experiência, nível de escolaridade, curso de especialização e sexo) denominados fatores demográficos e (ii) de fatores sociais e culturais. Quanto aos fatores demográficos que se tem evidências de interferirem em profissionais do setor público em processo de inovação, o primeiro deles é a idade (S. D. Becker et al., 2014).

No estudo de Sebastian D. Becker et al. (2014) sobre a reconfiguração das identidades desses profissionais na introdução do orçamento por competência e baseado em resultados nos estados alemães de Hamburgo e Hesse, os autores reportaram que a idade do profissional da contabilidade é uma das condições de reconfiguração identitária que influencia tanto o seu interesse na implementação da mudança quanto como eles se inscrevem no processo.

Conforme achados de Sebastian D. Becker et al. (2014), contadores mais velhos – que exerceram as suas funções com base no regime de caixa por 25 a 30 anos, por exemplo – podem levar mais tempo para aceitar as mudanças ou podem inclusive resistir a elas. Por outro lado, contadores mais jovens – de 25 a 30 anos, por exemplo – cresceram com a contabilidade baseada no regime de competência, obtiveram o treinamento e, portanto, estão mais preparados para desempenhar as ações requeridas no processo de mudança.

O segundo fator contextual demográfico é a experiência (Alghizzawi & Masruki, 2020; S. D. Becker et al., 2014; Tudor & Blidisel, 2008). De acordo com Sebastian D. Becker et al. (2014), a experiência prévia com o orçamento por competência e baseado em resultados – seja ela decorrente de treinamento formal ou da atuação prévia do contador do setor público, predominantemente no setor privado – é outra condição de reconfiguração da identidade desses profissionais em relação à introdução do orçamento por competência e baseado em resultados. Os achados de Sebastian D. Becker et al. indicam que a experiência prévia com o objeto da mudança faz com que os profissionais concordem com o seu uso e compreendam a sua aplicação na execução das atividades laborais, formando, assim, o perfil de um contador com pouca ou nenhuma dúvida de que a implementação produzirá benefícios no longo prazo.

Achado similar ao de Sebastian D. Becker et al. (2014) foi apontado por Tudor e Blidisel (2008), ao analisarem contadores e profissionais do departamento financeiro de 25 universidades localizadas na Romênia. Segundo as autoras, os profissionais que empregaram o sistema de contabilidade baseado no regime de competência durante sua carreira profissional



no setor privado são mais positivos para a aplicação do regime do que aqueles que trabalham em entidades que empregam o regime de caixa.

Alghizzawi e Masruki (2020) também identificaram que a experiência é uma variável importante para processos de adoção de regime de competência. Os achados foram obtidos por meio de análise de variância (ANOVA) e a variável foi mensurada em anos. A experiência dos contadores que trabalham no Ministério das Finanças da Jordânia, segundo os autores, é um fator que diferencia os profissionais que desejam implementar as mudanças daqueles que não desejam.

Alghizzawi e Masruki (2020) identificaram também por meio da ANOVA que o nível de escolaridade (categorias da variável: ensino médio, diploma de dois anos, bacharelado, mestrado e doutorado), o curso de especialização (categorias da variável: Contabilidade e Finanças, Direito e Ciência Política, Tecnologia da Informação, Administração Pública e Outros) e o sexo (categorias da variável: masculino e feminino) são fatores que diferenciam os contadores que desejam implementar o regime de competência daqueles que não desejam. O fator referente à categoria profissional – contador principal, contador ou assistente de contabilidade – foi também analisada por Alghizzawi e Masruki. Todavia, ele não apresentou diferenças entre o grupo de contador que deseja daquele grupo que não deseja implementar o regime de competência. Esses achados, no entanto, carecem de explicações adicionais.

O nível de escolaridade foi investigado também por Morás e Klann (2018), no contexto brasileiro. Eles identificaram, por meio de análise de correspondência (ANACOR), que a categoria da variável que indica que os contadores de municípios localizados no Estado de Santa Catarina possuem especialização se associa com a categoria da variável que indica percepção elevada sobre as mudanças ocorridas na contabilidade a partir das NBC TSPs. A categoria que indica média percepção se associa, por sua vez, com a categoria que indica que os profissionais possuem graduação como nível máximo de formação. Morás e Klann concluíram, portanto, que quanto maior o nível de escolaridade, maior o nível de percepção positiva em relação às mudanças.

Quanto ao fator sexo, têm-se evidências na literatura de diferenças entre indivíduos do sexo feminino e masculino quanto às suas expectativas de promoção na carreira. Gammie e Gammie (1997) identificaram que homens apresentaram maiores expectativas de promoção. Este achado é pertinente para o presente estudo quando se considera a relevância da variável sexo no estudo

de Alghizzawi e Masruki (2020) e as evidências de que existem profissionais do setor contábil público que qualificam a adoção do regime de competência relevante para a ascensão profissional (Christensen & Parker, 2010) e a introdução do orçamento por competência e baseado em resultados como um veículo potencial para continuar a carreira (S. D. Becker et al., 2014). Desse modo, o fator sexo pode auxiliar na identificação da origem de crenças e, posteriormente, nos determinantes comportamentais que formam a intenção e o comportamento.

Outro fator que tem sido apontado como relevante para compreender processos de mudanças contábeis, ou a resistência a esses processos, é a cultura dos países. Em processos de mudanças contábeis, a cultura que tem sido discutida é a que compreende visões embutidas na Nova Gestão Pública em contraste com a visão burocrática e legalista (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Oulasvirta, 2014; Pina & Torres, 2003).

No estudo de Pina e Torres (2003), os governos centrais de países anglo-saxônicos (Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos) foram os que mais desenvolveram a contabilidade baseada no regime de competência. Esse grupo de países era os que, quando o estudo foi efetuado, mais baseavam as suas reformas no setor privado, descentralizando as suas atividades e substituindo controles fundamentados em *inputs* por *outputs* para mensurar desempenho. Essas mudanças, por sua vez, apresentaram maiores dificuldades para se emoldurarem em governos centrais de países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Holanda e Suécia) e do continente europeu (Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Portugal e Suíça). Na época do estudo de Pina e Torres, prevalecia estilos legalistas e burocráticos na administração pública destes países.

Na pesquisa de Oulasvirta (2014), características da Finlândia, de outros países nórdicos (Dinamarca, Suécia e Noruega) e da Europa Continental foram apontadas como fatores que fizeram com que esses países apresentassem maior resistência às IPSASs, que são usualmente interpretadas no contexto da Nova Gestão Pública, quando comparados com países anglo-saxônicos. Conforme o autor, “as IPSASs representam a maneira anglo-saxônica de perceber a

contabilidade aplicada ao setor público”<sup>35</sup> (p. 282). Na tradição anglo-saxônica, segundo Brusca e Condor (2002), os sistemas de contabilidade com base no regime de competência e orçamentária são independentes, utilizam integralmente o regime de competência e as informações são divulgadas enfatizando os cidadãos e os provedores de recursos como principais usuários. Já na tradição nórdica e de países da Europa Continental, a cultura contábil se baseia no orçamento com estilo legalista, empregam o regime de competência modificado e os usuários primários das informações são os legisladores e as entidades governamentais de controle.

Na América Latina, Brusca et al. (2016) proporcionam evidências de que a implementação das IPSASs com base no regime de competência foi dificultada na Colômbia e no Peru pela mudança no modo usual que a contabilidade era feita. Nesses países havia preponderância dos critérios orçamentários. No caso colombiano, em específico, Gómez-Villegas e Montesinos (2012) apontam a cultura política e da administração pública, baseada no cumprimento do mínimo legal e na interpretação das leis sobre aspectos contábeis, não estavam viabilizando as transformações que eram necessárias para a implementação do regime de competência e das IPSASs sob a doutrina dominante do Nova Gestão Pública.

No Brasil, de acordo com Azevedo e Pigatto (2020), a contabilidade do setor público teve influência italiana no início do século XX e eles a classificam como sendo um modelo dual, em que os sistemas de contabilidade com base no regime de competência e orçamentário são integrados. A inserção desse modelo, conforme Azevedo e Pigatto, foi mediante o envolvimento voluntário de técnicos da contabilidade. O modelo dual, segundo Brusca e Condor (2002), é utilizado principalmente por países nórdicos e da Europa Continental, com exceção da Alemanha cujo sistema contábil é frequentemente limitado ao registro de operações orçamentárias.

No modelo dual brasileiro, contudo, a perspectiva patrimonial, baseada no regime de competência, foi sendo deixada de lado e maior ênfase foi atribuída à perspectiva orçamentária, até 2008 com o início do processo de convergência às IPSASs elaboradas segundo o regime de

---

<sup>35</sup> Texto original: “IPSAS standards represent the Anglo-Saxon way of perceiving public sector accounting”.

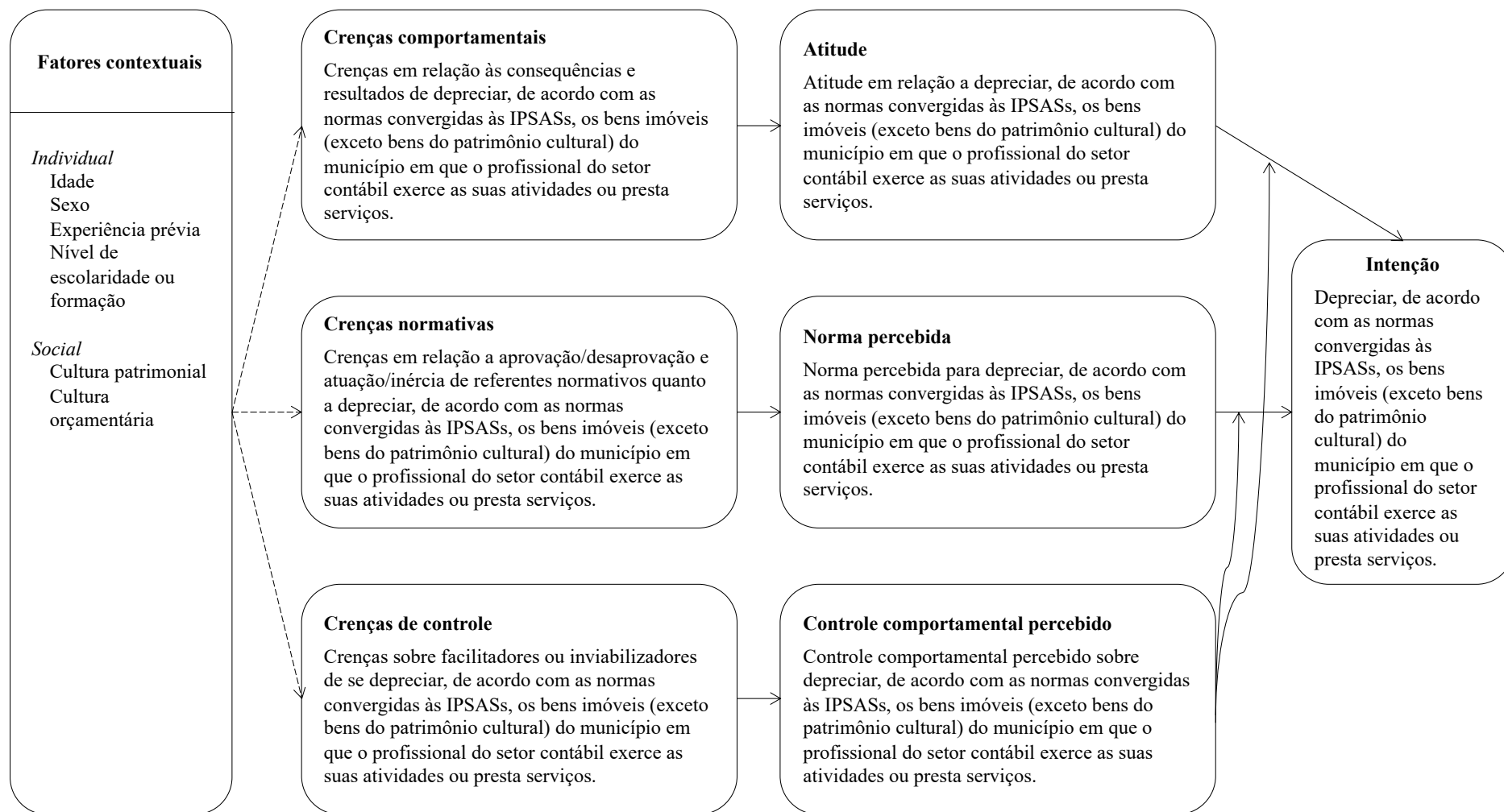
competência (Azevedo & Pigatto, 2020). Existe, todavia, evidências de resistências às mudanças relativas a essa convergência e uma das causas se relaciona com a cultura orçamentária institucionalizada (Calado & Teixeira, 2016; Marques et al., 2020).

### 2.3 MODELO TEÓRICO DA PESQUISA

A partir dos pressupostos da TCP e dos achados de estudos prévios, apresenta-se o modelo teórico do presente estudo na Figura 2.5. O modelo se refere à intenção de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Figura 2.5 – Modelo teórico da pesquisa



Fonte: elaborada pela autora.

Página intencionalmente deixada em branco.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Esta seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo. São quatro subseções. A primeira (3.1) trata das definições dos participantes da pesquisa e da intenção comportamental investigada. A subseção 3.2 define e explica o desenho metodológico, segregado em uma abordagem de (i) natureza qualitativa, com coleta de dados por meio de entrevistas e estudo efetuado com o uso de análise de conteúdo direcionada, e outra de (ii) natureza quantitativa, em que se utilizou questionários para a coleta de dados e técnicas estatísticas uni, bi e multivariada para as análises. Essas abordagens são abordadas, respectivamente, nas subseções 3.3 e 3.4.

#### **3.1 DEFINIÇÕES DOS PARTICIPANTES E DA INTENÇÃO COMPORTAMENTAL**

##### **3.1.1 Definição dos participantes**

Estudos anteriores (Aquino & Neves, 2019; Frisancho, 2022; Lima & Lima, 2019; Macêdo et al., 2010; Marques et al., 2020; Monteiro & Leitão, 2019; Piccoli & Klann, 2015; Sediyaama et al., 2017) mostram que contadores de municípios têm opiniões divergentes em relação ao processo de convergência às IPSASs, o que também é observado em outros processos de mudanças, como a transformação digital (Lino et al., 2022).

Além disso, há evidências de que, em entes municipais, a implementação de políticas contábeis não está integralmente em conformidade com as determinações do PIPCP (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020). Considerando, então, esses achados prévios e a ausência de pesquisas que analisam as intenções definidas no presente estudo (ver a subseção 3.1.2) com base em teorias cujo foco é o comportamento humano, definiram-se os profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros como participantes da presente pesquisa.

Admitiu-se para a pesquisa: contadores, técnicos em contabilidade e outros profissionais com que atuam na elaboração de informação contábil de propósito geral – ou seja, que atuam com a contabilidade com base no regime de competência – dos poderes executivo (administrações direta e indireta) e legislativo.

Incluíram-se tanto profissionais efetivos quanto comissionados, terceirizados e contratados. Entende-se que diferenças no tipo de vínculo não incapacita a participação dos profissionais dado a abrangência dos instrumentos de coleta de dados. Além disso, um segundo fator que contribuiu para a inclusão foi a frequente terceirização da função contábil em municípios localizados em alguns estados brasileiros, principalmente naqueles localizados nas regiões nordeste e norte do Brasil. Essa constatação se deu durante a organização das entrevistas, quando se entrou em contato com representantes da área pública de Conselhos Regionais de Contabilidade de diferentes estados (Acre, Alagoas e Paraíba) e com profissionais do setor contábil público dessas duas regiões brasileiras (Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Goiás, Paraíba, Pará e Pernambuco). A exclusão de profissionais terceirizados acarretaria a eliminação de possíveis respondentes da pesquisa dessas duas regiões.

Ponderando, então, que profissionais com diferentes tipos de vínculos possuem o conhecimento necessário para responder às perguntas dispostas no roteiro das entrevistas e, posteriormente, do questionário e o possível risco de subrepresentação de respondentes das regiões nordeste e norte do Brasil, optou-se pela inclusão de profissionais terceirizados, em conjunto com os efetivos e comissionados.

A quantidade de profissionais que fazem parte da população definida é desconhecida. Inexistem cadastros de profissionais do setor contábil público municipal, inclusive em Conselhos Regionais de Contabilidade. Dessa forma, o número de entrevistas realizadas e de questionários respondidos não é considerado representativo da população.

Considerando os participantes definidos, o presente estudo é, então, classificado como pesquisa em Ciências Humanas e Sociais, de acordo com a Resolução n. 510, de 7 de abril de 2016. Por conseguinte, o projeto de pesquisa e seus termos foram submetidos à análise de Comitê de Ética em Pesquisa, por meio da Plataforma Brasil. O projeto foi aprovado com o parecer número 5.988.003. Os pareceres consubstanciados do Comitê de Ética em Pesquisa recebidos estão no Anexo A.

### **3.1.2 Definição da intenção comportamental**

Com base nos aspectos a serem considerados para a definição da intenção e/ou do comportamento e, em especial, considerando os elementos (Fishbein & Ajzen, 2010) que



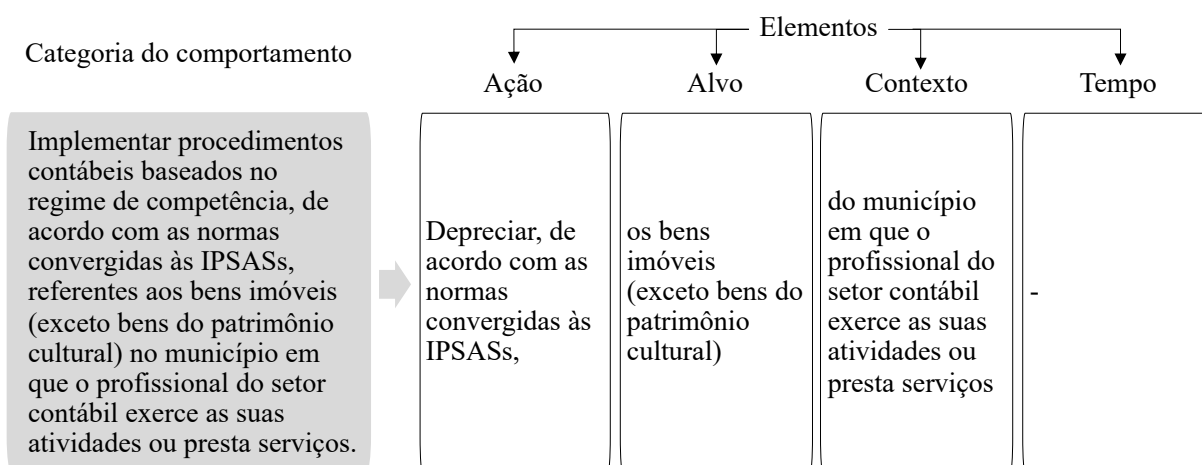
auxiliam para a fixação da ação executada, do alvo para o qual a ação é direcionada, do contexto em que a ação é executada e do tempo em que a ação é realizada (ver subseção 2.1.1.2), esta subseção apresenta as justificativas quanto à intenção investigada, que é: depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços.

Uma segunda intenção comportamental foi definida no planejamento inicial do presente estudo, qual seja: conduzir o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços. Essa intenção fez parte das entrevistas conduzidas na abordagem qualitativa, contudo, achados dessa etapa indicaram que a intenção não se caracterizava como adequada para integrar as análises dessa abordagem e procedimentos seguintes estabelecidos na presente pesquisa. As justificativas para a inclusão inicial do teste de imparidade como intenção estudada, bem como os achados e as motivações que levaram a sua exclusão são apresentadas no Apêndice B.

A depreciação é abrangida na categoria do comportamento de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, referentes aos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) no município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços. A Figura 3.1 apresenta essa categoria e a intenção estudada, bem como a segrega segundo os quatro elementos estabelecidos por Fishbein e Ajzen (2010).

A delimitação da categoria do comportamento referente aos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural), apresentada na Figura 3.1, foi efetuada em virtude do alto nível de generalidade presente no comportamento de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência de acordo com as normas convergidas às IPSASs. Até a finalização do presente estudo, tinham-se 34 NBC TSPs publicadas no Brasil que introduzem mudanças contábeis destinadas a diferentes grupos de ativos, passivos e variações patrimoniais, bem como alterações aplicáveis às demonstrações contábeis e custos.

Figura 3.1 – Definição da categoria do comportamento e intenção estudada e segregação da intenção segundo os elementos descritos por Fishbein e Ajzen (2010)



Fonte: elaborada pela autora.

Portanto, o comportamento de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, pode resultar em diferentes entendimentos e interpretações pelos profissionais participantes da presente pesquisa. A diversidade de entendimento e interpretação pode limitar a utilidade e as contribuições do estudo pela falta de clareza quanto às ações consideradas pelos respondentes ao ouvirem ou lerem a referida intenção e/ou comportamento. Alguns respondentes poderiam considerar, por exemplo, o reconhecimento de uma receita tributária pelo seu fato gerador, enquanto outros poderiam pensar no reconhecimento da depreciação de bens móveis, de provisões por danos ambientais, de despesas baseadas no regime de competência (isto é, Variações Patrimoniais Diminutivas) pagas antecipadamente etc. Dessa forma, optou-se por reduzir o nível de generalidade para que os respondentes tenham a mesma compreensão das intenções analisadas e que essa corresponda à da autora do presente estudo.

A escolha de procedimentos contábeis baseados no regime de competência referentes aos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) foi efetuada por meio (i) da análise dos prazos-limite do PIPCP (Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015) e (ii) de entrevistas informais, em agosto de 2022, com dois profissionais que acompanham a implementação das mudanças contábeis decorrentes do processo de convergência às IPSASs no Brasil. Ambos os profissionais são especialistas em contabilidade aplicada ao setor público e exercem as suas atividades no âmbito de entes municipais.

O intuito dessas entrevistas foi identificar elementos patrimoniais presentes, mesmo que não registrados contabilmente, em todos os entes públicos e procedimentos contábeis não implementados integralmente de acordo com as normas contábeis vigentes. Optou-se pela realização de entrevistas, pois, apesar de o PIPCP determinar os prazos de implementação dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência por ente da Federação, existem evidências do uso cerimonial de práticas obrigatórias. Exemplos dessas práticas em entes municipais brasileiros são os casos do uso do planejamento de resultado, exigido legalmente desde 2002, (Azevedo & Aquino, 2022); da apresentação dos riscos fiscais pelo Anexo de Riscos Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, requerida desde 2000 (Azevedo, Aquino, et al., 2019); e da implementação de sistemas de controle interno, demandado desde 1964 (Lino et al., 2019).

A partir das entrevistas, constatou-se a possibilidade de estudo de procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis ao ativo imobilizado. Ele abrange os bens móveis e imóveis. Os bens móveis, segundo o MCASP,

compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, bens móveis em andamento, dentre outros. (STN, 2021, p. 225)

Os bens imóveis, por sua vez, “compreende os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos deste tipo de bens os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros” (STN, 2021, p. 225). Eles são classificados em cinco grupos, a saber: (i) bens de uso especial; (ii) bens dominiais/dominicais; (iii) bens de uso comum do povo, subdivididos em ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural; (iv) bens imóveis em andamento; e (v) demais bens imóveis.

Os registros contábeis dos bens móveis e dos grupos dos bens imóveis, com exceção daqueles bens do patrimônio cultural, são obrigatórios para todos os municípios brasileiros, segundo o PIPCP (Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015). Os procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos bens do patrimônio cultural não foram definidos internacional e nacionalmente e não possuem prazos-limites de implementação e, por isso, optou-se pela sua exclusão no presente estudo.

De maneira similar, excluiu-se do escopo da presente pesquisa o direito de uso de bens imóveis. Até a finalização do presente estudo (meados de maio de 2024), a contabilização de cessão de bens imóveis no cenário brasileiro era tratada pela Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 12. Segunda ela, a transferência de um bem público de uma entidade, chamada de cedente, para outra entidade, chamada de cessionária, dá origem a um ativo imobilizado na cessionária. Contudo, o *Exposure Draft* (ED) 88 – *Arrangements Conveying Rights over Assets* se encontrava em processo de consulta pública e ele abrangia a cessão de direito de uso de ativos, divergindo do tratamento estabelecido pela IPC 12 ao não se contabilizar o ativo imobilizado e sim o direito de uso do ativo. Considerando então a discussão em andamento e a inexistência de consenso quanto ao tratamento contábil para a cessão de uso de bem imóvel, optou-se por não se abordar o assunto no escopo do presente estudo.

Outro fato que contribuiu para a escolha do procedimento contábil baseado no regime de competência estudado é a relevância, em valores financeiros, dos bens do ativo imobilizado e, em específico, dos bens imóveis para os entes municipais. O Apêndice C apresenta explicações quanto aos cinco grupos dos bens imóveis, aos prazos-limite para a implementação dos procedimentos e ao levantamento efetuado que justifica a indicação da representatividade dos bens do ativo imobilizado e, em particular, dos bens imóveis para os entes municipais brasileiros.

Quanto ao tratamento contábil brasileiro aplicado aos bens móveis e imóveis, com exceção do reconhecimento e mensuração de itens do patrimônio cultural, ele é estabelecido pela NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. O tratamento é idêntico àquele fixado pela IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, cuja base é a *International Accounting Standard* (IAS) 16 – *Property, Plant, and Equipment*, e abrange o reconhecimento dos ativos, a mensuração no reconhecimento inicial e após esse reconhecimento, o desreconhecimento e a divulgação. O tratamento contábil para itens do patrimônio cultural não foi estabelecido internacional e, por conseguinte, nacionalmente.

Para a mensuração após o reconhecimento inicial, o item 42 da NBC TSP 07 (CFC, 2023) determina que a entidade deve escolher (i) o modelo do custo ou (ii) o modelo da reavaliação. No primeiro modelo, segundo o item 43 da NBC TSP 07, “o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas” (CFC, 2023).

No segundo modelo, o ativo é apresentado “ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes” (CFC, 2023), segundo o item 44 da NBC TSP 07. Conseqüentemente, em ambos os modelos a depreciação deve ser calculada.

A depreciação, segundo o item 13 da NBC TSP 07, “é a alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil” (CFC, 2023). Ela se inicia quando o ativo estiver disponível para uso (NBC TSP 07.71) e para o seu cálculo se faz necessário conhecer (i) o custo do ativo ou outro montante que substitua seu custo, (ii) o seu valor residual e (iii) a sua vida útil.

A vida útil, em particular, é definida pelo item 13 da NBC TSP 07 como “(i) o período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para a utilização *pela entidade*; ou (ii) o número de unidades de produção ou de unidades similares que *a entidade* espera obter pela utilização do ativo” (grifos nossos) (CFC, 2023). Observa-se, então, que a vida útil é específica da entidade, pois depende do uso dado ao ativo e ela deve, então, ser estabelecida por política contábil própria da entidade.

Políticas contábeis (segundo o item 7 da NBC TSP 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, consoante com a IPSAS 3 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*) “são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis” (CFC, 2023).

Estudos anteriores analisaram a depreciação (Dantas et al., 2012) ou a incluiu em suas análises em pesquisas empíricas (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Piccoli & Klann, 2015) que observaram municípios brasileiros. Em 2008, a evidenciação da depreciação acumulada no balanço patrimonial foi efetuada por 79 (1,56%) de 5.050 municípios (Dantas et al., 2012). Em 2022, os bens móveis e os imóveis não eram depreciados, respectivamente, por 35,36% ( $n = 1.796$ ) e 60,31% ( $n = 3.063$ ) dos municípios, segundo dados do Siconfi – Finbra. Os saldos dos entes com valores registrados, por sua vez, são baixos, não sendo possível afirmar que a prática é integralmente aplicada. O Apêndice D apresenta informações adicionais sobre pesquisas acadêmicas sobre depreciação do ativo imobilizado e sobre o levantamento efetuado com base nos dados do Siconfi – Finbra.

Existem, então, indícios da baixa implementação da depreciação, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, e, por conseguinte, ela foi definida como ação investigada. Como alvo dessas ações se estabeleceu os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural). A escolha pelos bens imóveis é devido a sua presença e representatividade nos entes públicos (ver a Tabela A.6, no Apêndice C) e maiores indícios da não depreciação desses bens (ver a Tabela A.8, no Apêndice D).

Quanto ao contexto do alvo da depreciação, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, estabeleceu-se o município brasileiro em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços. As razões para essa definição são apresentadas na subseção 3.1.1.

Por fim, a delimitação do elemento tempo não foi efetuada. Inicialmente, definiu-se dois anos, por se compreender que esse tempo seja suficiente para se implementar a ação. Considerou-se que a delimitação de um período excessivo ou a sua não delimitação poderia dar origem a uma lacuna entre a intenção presente do indivíduo e uma intenção idealizada ou, também, a um excesso de confiança na possibilidade de se implementar a ação em algum momento do tempo. Considerando, então, que o ente não efetuou a efetiva implementação das ações, acreditou-se que o tempo de dois anos seria necessário e suficiente para o participante implementar a ação, na hipótese que ele o almeje fazer.

Contudo, a indicação do tempo foi excluída ao se observar nas primeiras entrevistas que essa delimitação tornava a pesquisa mais complexa para os participantes e as respostas não apresentavam alterações com a sua omissão.

### 3.2 DESENHO METODOLÓGICO

A intenção de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços é analisada no presente estudo utilizando a TCP como suporte teórico. Os métodos recomendados para a aplicação dessa teoria são de natureza quantitativa, com uso de questionários (Ajzen, 2022; Fishbein & Ajzen, 2010), e pesquisas empíricas em diferentes áreas do conhecimento têm utilizado métodos dessa natureza (Bashirian et al., 2012; Buabeng-Andoh, 2021; Chen & Tung, 2014; Hyde & White, 2009; La Barbera & Ajzen, 2020; Michaelidou & Hassan, 2008; Raza et al., 2020), incluindo estudos

pertencentes à área contábil (Brown et al., 2016; Buchan, 2005; Chi et al., 2022; Cyr et al., 2020; Tan & Laswad, 2009; Wen et al., 2018).

Para a análise quantitativa, entretanto, uma etapa qualitativa é requerida para (i) o levantamento e identificação dos indicadores formativos dos três determinantes da intenção, que são as crenças (comportamentais, normativas e de controle) de sujeitos da pesquisa (Ajzen, 2022; Fishbein & Ajzen, 2010) e (ii) a identificação de adjetivos para a mensuração direta da atitude em relação à intenção (Fishbein & Ajzen, 2010).

A etapa qualitativa, na TCP, é usualmente conduzida por meio de estudo de elicitação ou pesquisa formativa com o uso de grupo focal, entrevistas individuais ou questionários (Fishbein & Ajzen, 2010; Francis et al., 2004). Essa etapa tem contribuído para o levantamento e identificação de crenças em estudos empíricos (Downs & Hausenblas, 2005a; Lee et al., 2010), inclusive em estudos empíricos contábeis (Bagley et al., 2012; Brown et al., 2016). Héroux et al. (2020) e Durocher e Fortin (2014), por sua vez, não efetuaram o estudo de elicitação e identificaram os indicadores formativos dos determinantes por meio da literatura.

Optou-se pela condução do estudo de elicitação na presente pesquisa para assegurar que o levantamento e a identificação das informações correspondam àquelas de profissionais do setor contábil de municípios brasileiros que atuam na elaboração de informação contábil de propósito geral. As informações coletadas podem variar entre indivíduos de diferentes populações e, por isso, pesquisadores recomendam a realização do estudo (Fishbein & Ajzen, 2010; Francis et al., 2004).

Considerando, então, a metodologia requerida para o estudo da intenção do profissional do setor contábil público com a fundamentação teórica da TCP, a presente pesquisa utiliza a abordagem multimétodo (*multi-methods*, *mixed method* ou *mixed methodology*, em inglês). Segundo Doyle et al. (2009), essa abordagem surgiu como resposta às limitações do uso exclusivo de métodos quantitativos ou qualitativos e é uma alternativa legítima à falsa dicotomia da exclusividade desses dois métodos. A abordagem multimétodo permite o uso de vários métodos para se responder a questões de pesquisas que não podem ser respondidas por meio de um único método (Doyle et al., 2009). A sua aplicação, entretanto, pode ser realizada por diversas razões e uma delas é o desenvolvimento de instrumento de coleta de dados, como questionários (Bryman, 2006), consistente com a motivação para o uso da abordagem no presente estudo.

A abordagem qualitativa é utilizada, então, com finalidade de coleta de dados para a construção parcial de questionário, sendo este instrumento aplicado para a coleta na abordagem quantitativa. Os procedimentos metodológicos para a abordagem qualitativa são descritos na subseção 3.3 e para a abordagem quantitativa na subseção 3.4.

### 3.3 ABORDAGEM QUALITATIVA

O levantamento e a identificação dos indicadores formativos foram feitos por estudo de elicitación, ou pesquisa formativa, com a condução de entrevistas individuais e semiestruturadas. Estudo de elicitación é definido por Francis et al. (2004) como “uma investigação qualitativa de um subconjunto de uma população sob investigação, para descobrir as crenças comportamentais, normativas e de controle salientes sobre o comportamento”<sup>36</sup> (p. 32). Optou-se pelo uso de entrevistas para atender à recomendação quanto ao uso de método que viabilize a obtenção de respostas no formato livre (Ajzen, 2019b, 2020; Fishbein & Ajzen, 2010; Francis et al., 2004) e de crenças prontamente acessíveis (Ajzen, 1991, 2012, 2020; Fishbein & Ajzen, 2010).

Os procedimentos para a coleta de dados e o protocolo de entrevista utilizado para a coleta são apresentados, respectivamente, nas subseções 3.3.1 e 3.3.2, enquanto a subseção 3.3.3 descreve o método para a análise das entrevistas transcritas.

#### 3.3.1 Coleta de dados

A seleção dos entrevistados foi feita por amostragem intencional (*purposeful sampling*, em inglês), não-probabilística, usando a técnica de variação máxima (*maximum variation*, em inglês). A amostragem intencional é comum em estudos qualitativos (Coyne, 1997) e a variação máxima é uma das suas técnicas, segundo Sandelowski (1995).

---

<sup>36</sup> Texto original: “A qualitative investigation of a subset of a population under investigation, to discover the salient behavioural, normative and control beliefs about the behaviour”.



A seleção dos entrevistados seguiu os seguintes critérios predeterminados, em consonância com os participantes da pesquisa descritos na subseção 3.1.1:

- a) ser profissional do setor contábil de município brasileiro; e
- b) atuar na elaboração de informação contábil de propósito geral, ou seja, atuar com a contabilidade com base no regime de competência.

Com base nesses critérios, buscou-se maximizar a variação dos indicadores formativos das crenças (comportamentais, normativas e de controle), seguindo a orientação de Sandelowski (1995). Em outras palavras, a partir do cumprimento dos critérios predeterminados, a seleção dos entrevistados foi feita buscando coletar diferentes resultados e experiências comportamentais (crenças comportamentais), referentes normativas (crenças normativas) e fatores de controle (crenças de controle).

Segundo Fishbein e Ajzen (2010), as crenças se originam de fontes variadas (p. ex., experiências pessoais e fontes externas) (ver subseção 2.1.2) e os fatores contextuais, por sua vez, auxiliam na identificação das diferenças nas crenças. Os fatores contextuais apontados em estudo prévios sobre processos de reformas no setor contábil público (ver subseção 2.2.4) foram então utilizados para a busca de variação dos indicadores formativos das crenças. O uso de fatores contextuais levantados em estudos anteriores está consoante a sugestão de Ajzen e Klobas (2013).

Assim, para a presente pesquisa se identificou indivíduos que possuíam variação quanto a fatores contextuais (i) individuais – como sexo, idade, curso e nível de formação e anos de experiência no setor contábil público – e (ii) sociais – como localização e população do município.

Localização e população do município são variáveis abordadas em estudos, apesar destes não tratarem de processos de mudanças contábeis. Silva et al. (2020), ao analisaram os fatores explicativos para a gestão fiscal evidenciadas em índices por municípios brasileiros, identificaram que a localização desses entes possui relação com a sua gestão fiscal. A população também foi analisada por Silva et al., porém, ela resultou sem significância estatística.

Apesar de não constituir um fator contextual, para a escolha dos entrevistados se considerou também os dados disponíveis no Siconfi – Finbra referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022. Os dados foram analisados com o intuito de se identificar entes

com e sem saldos em contas contábeis<sup>37</sup> referentes aos bens imóveis, bem como municípios com e sem registros de depreciação acumulada desses bens. Julgou-se pertinente essa identificação para que entrevistas fossem efetuadas com profissionais do setor contábil de municípios com indícios de diferentes práticas implementadas, pois, conforme evidências apresentadas no Apêndice D, existem entes municipais que apresentam saldos nas contas contábeis referentes à ação de interesse do presente estudo. Consequentemente, entrevistas com profissionais do setor contábil responsáveis pela contabilidade desses entes poderiam auxiliar na compreensão da política contábil utilizada, se existente, para o registro dos valores.

A seleção dos entrevistados ocorreu simultaneamente à coleta e à análise dos dados. Isso foi feito seguindo a sugestão de Bowen (2008), Sandelowski (1995) e Morse (1995) para o alcance da saturação de dados. A saturação, segundo Morse (1995), “é definida como ‘adequação dos dados’ e operacionalizada como coleta de dados até que nenhuma nova informação seja obtida”<sup>38</sup> (p. 147). Já na perspectiva de O’Reilly e Parker (2013), é difícil e problemático afirmar que novas informações não mais surgirão e, portanto, que se alcançou a saturação, principalmente quando não se conhece previamente qual é o conjunto final de informações.

Assim, considerando os benefícios do uso da saturação para o direcionamento da constatação do momento do fechamento do conjunto de sujeitos entrevistados, mas sem ignorar a crítica de O’Reilly e Parker (2013), utilizou-se a saturação de dados no presente estudo. Pretende-se, com as entrevistas, levantar e identificar os indicadores formativos das crenças dos profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros e se sabe da elevada dificuldade em se afirmar que todos eles foram identificados. Mesmo assim, optou-se por fazer uso da saturação para mitigar outras críticas alusivas a pesquisas qualitativas, como a subjetividade na definição do número de participantes e a falta de transparência de procedimentos.

Para minimizar essas críticas, a presente pesquisa utiliza o modelo de tabela para alocação dos dados sugerido por Fontanella et al. (2011). A lógica de construção da tabela é feita com o

---

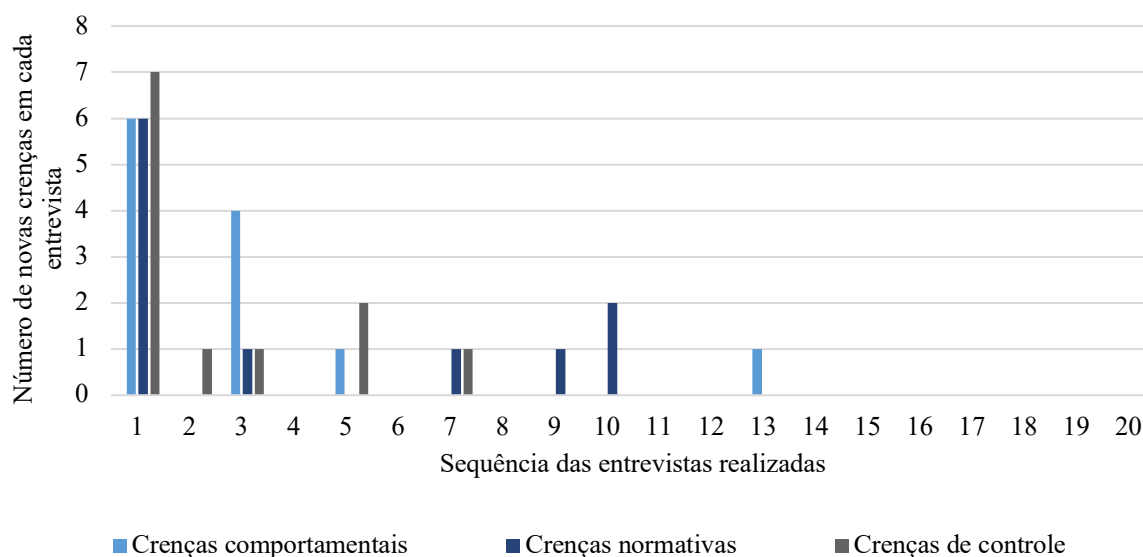
<sup>37</sup> Contas contábeis anualizadas: “1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis” e “1.2.3.8.1.02.00 - (-) Depreciação Acumulada - Bens Imóveis”.

<sup>38</sup> Texto original: “*Saturation is defined as ‘data adequacy’ and operationalized as collecting data until no new information is obtained*”.

intuito de se evidenciar a quantidade de vezes que as informações são citadas e a ausência de novas informações. As distribuições de frequências das crenças comportamentais, normativas e de controle referentes à depreciação de bens imóveis são apresentadas na subseção 4.1.2 e, em específico, na Tabela 4.3, Tabela 4.7 e Tabela 4.8, respectivamente.

Fontanella et al. (2011) proporciona também um modelo de figura para a visualização da dinâmica de saturação de dados. A Figura 3.2 apresenta essa dinâmica com os dados das entrevistas da presente pesquisa. Ao todo, 20 entrevistas foram efetuadas. A saturação das crenças comportamentais, normativas e de controle foram constatadas como tendo ocorrido nas entrevistas de números 13, 10 e 7, respectivamente. As entrevistas posteriores à de número 13 foram feitas para se identificar a não ocorrência de novas informações. Não é possível afirmar que novas informações não surgiriam com entrevistas adicionais, contudo, a escolha dos participantes foi feita visando a obtenção de variabilidade de crenças ao se definir o uso da técnica de variação máxima.

Figura 3.2 – Visualização da dinâmica de saturação das crenças comportamentais, normativas e de controle



Fonte: dados da pesquisa com base no modelo de Fontanella et al. (2011).

As entrevistas foram feitas com quatro profissionais conhecidos pela entrevistadora do presente estudo; com quatro indicados pelos entrevistados, não previamente conhecidos da entrevistadora; e com 12 profissionais apontados por terceiros e desconhecidos previamente da entrevistadora.

Quanto ao perfil dos entrevistados, nove pertencem ao sexo feminino e 11 ao masculino. A idade média dos entrevistados é de 44 anos, com variação de 28 a 64 anos. O curso de formação mais frequente entre os participantes, assim como esperado, visto que a população é constituída por profissionais do setor contábil, é o de Ciências Contábeis (19 entrevistados). Adicionalmente à formação em contabilidade, um entrevistado possui formação em Administração de Empresas, outro em Direito e outro em Gestão Pública. Um participante possui exclusivamente formação em Direito.

Referente ao nível de formação, os participantes apresentam majoritariamente especialização (12 entrevistados), outros cinco possuem mestrado e outros três o bacharelado exclusivamente. Procurou-se alcançar maiores variações quanto ao nível e curso de formações, contudo, incorreu-se em limitações devido ao aceite de potenciais entrevistados e ao se procurar alcançar variações de características como o estado e a região de localização do município em que o participante está vinculado.

A experiência média em contabilidade aplicada ao setor público dos entrevistados é de 19 anos, com variações entre de 4 e 36 anos. A maioria deles não tem experiência contábil no setor privado (12 entrevistados). A Tabela 3.1 apresenta os dados descritivos dos entrevistados.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 3.1 – Características descritivas dos entrevistados

Sexo	Idade (em anos)	Curso de formação	Nível de formação	Vínculo	Experiência contábil (em anos)	
					Setor público	Setor privado
Masculino	56	Ciências Contábeis e Administração de Empresas	Especialização	Efetivo (cedido)	36	0
Masculino	64	Ciências Contábeis e Gestão Pública	Especialização	Terceirizado	35	0
Masculino	52	Ciências Contábeis	Mestrado	Efetivo (cedido)	31	0
Feminino	50	Ciências Contábeis e Direito	Mestrado	Efetivo	28	6
Feminino	52	Ciências Contábeis	Bacharelado	Terceirizado	27	0
Masculino	51	Direito	Especialização	Efetivo	25	0
Feminino	49	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	23	0
Masculino	47	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	22	1
Feminino	47	Ciências Contábeis	Bacharelado	Efetivo	21	0
Feminino	44	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	18	2
Masculino	37	Ciências Contábeis	Especialização	Terceirizado	17	0
Feminino	36	Ciências Contábeis	Bacharelado	Comissionado	17	0
Feminino	38	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	16	4
Masculino	44	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo (cedido)	15	5
Feminino	37	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	13	10
Feminino	35	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	11	0
Masculino	40	Ciências Contábeis	Mestrado	Efetivo	10	0
Masculino	50	Ciências Contábeis	Mestrado	Efetivo	10	30
Masculino	33	Ciências Contábeis	Especialização	Efetivo	8	0
Masculino	28	Ciências Contábeis	Mestrado	Efetivo	4	13

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 3.2 apresenta, por sua vez, as características descritivas dos municípios aos quais os entrevistados estão vinculados. Elas não foram relacionadas com as características descritivas dos entrevistados, apresentadas na Tabela 3.1, visto que esta pesquisa utilizou termos que asseguraram o anonimato dos entrevistados (ver termos no Apêndice E). Os códigos usados para a assimilação dos 20 entrevistados estão relacionados na última coluna da Tabela 3.2.

Os 20 entrevistados são oriundos de 16 municípios distintos. Em quatro entes se entrevistou tanto uma pessoa da administração direta do poder executivo quanto uma do poder legislativo. Ambos os poderes são independentes e harmônicos entre si (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988) e devem, a partir de 01/01/2023, utilizar um *software* único para o registro dos atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial (Decreto n. 10.540, de 5 de novembro de 2020). Mesmo anteriormente a essa data-limite, os poderes possuem autonomia e gestão própria, sendo que demonstrações e outros relatórios contábeis são elaborados e divulgados individualmente e de maneira consolidada.

Tabela 3.2 – Características descritivas dos municípios que os entrevistados apresentam vínculos e códigos de assimilação dos entrevistados

Região	Estado	Município	Faixa populacional <sup>a</sup>	Códigos
Painel A: poder executivo: administração direta				
Centro-oeste	Ente A	Ente 01	4–5 mil	01E
Nordeste	Ente B	Ente 02	20–25 mil	02E
Nordeste	Ente C	Ente 03	2–13 milhões	03E
Nordeste	Ente D	Ente 04	800–900 mil	04E
Nordeste	Ente D	Ente 05	55–60 mil	05E
Nordeste	Ente E	Ente 06	300–350 mil	06E
Nordeste	Ente E	Ente 07	1–2 milhões	07E
Norte	Ente F	Ente 08	40–45 mil	08E
Sudeste	Ente H	Ente 11	2–13 milhões	09E
Sudeste	Ente I	Ente 13	10–15 mil	11E
Sudeste	Ente G	Ente 09	150–155 mil	13E
Sul	Ente J	Ente 14	80–85 mil	14E
Sul	Ente K	Ente 15	20–25 mil	15E
Sul	Ente L	Ente 16	5–6 mil	16E

Região	Estado	Município	Faixa populacional <sup>a</sup>	Códigos
Painel B: poder executivo: administração indireta - autarquia				
Sudeste	Ente H	Ente 12	55–60 mil	12A
Painel C: poder legislativo				
Centro-oeste	Ente A	Ente 01	4–5 mil	01L
Sudeste	Ente G	Ente 10	2–13 milhões	10L
Sudeste	Ente H	Ente 11	2–13 milhões	11L
Sul	Ente K	Ente 15	20–25 mil	15L
Sul	Ente L	Ente 16	5–6 mil	16L

*Nota.*

<sup>a</sup> Estimativa de população para 01/07/2021 publicada pelo IBGE.

Fonte: dados da pesquisa.

Mesmo compondo poderes de um mesmo ente federativo, julgou-se pertinente entrevistar profissionais do setor contábil que atuam na elaboração de informação contábil de propósito geral de cada poder, dadas as suas características de independência e autonomia e da responsabilidade de elaborar demonstrações e outros relatórios contábeis de maneira individualizada. Esclarece-se que se observou durante a organização das entrevistas para o presente estudo que existem municípios que possuem um único profissional do setor contábil responsável pela contabilidade dos poderes executivo, incluindo Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e legislativo. A presente pesquisa, apesar das tentativas frustradas decorrentes da não concordância de profissionais de colaborar com o estudo, não contou com participantes com esse perfil.

Os 16 municípios apresentam população que variam de 4–5 mil habitantes à 2–13 milhões de habitantes, conforme estimativa de população para 01/07/2021 publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Nove entes possuem população de até 50 mil habitantes e cinco têm de 1–13 milhões. Cinco municípios são capitais de estados. Os entes estão localizados em 11 estados distintos, equivalente a aproximadamente 41% do total de unidades federativas, e se distribuem entre as cinco regiões do país.

Os entrevistados, bem como outros potenciais participantes, foram primeiramente contactados por e-mail, chamada telefônica ou WhatsApp® com a finalidade de apresentar a pesquisa e de convidar para contribuir com o estudo. Para aqueles que aceitaram o convite, as entrevistas

foram agendadas ou, quando o participante manifestava interesse, elas foram executadas imediatamente após o aceite do primeiro contato.

As entrevistas dispensavam qualquer tipo de preparação prévia. Contudo, o roteiro de entrevista foi previamente compartilhado por e-mail ou WhatsApp® com alguns dos entrevistados. O roteiro apresentou a seção principal e as seções secundárias descritas no tópico 3.3.2 e a versão enviada aos entrevistados é apresentada no Apêndice F.2.

O envio antecipado não foi efetuado para os casos em que as entrevistas foram efetuadas logo após do aceite do primeiro contato. As entrevistas 13, 15, 16, 17 e 19 – correspondentes aos participantes 08E, 09E, 02E, 05E e 01L, respectivamente – foram conduzidas sem o prévio compartilhamento do roteiro. Julga-se que o fato de somente alguns participantes terem recebido o roteiro antes da entrevista não prejudica os achados, porque o objetivo das entrevistas era o levantamento de crenças e elas não seriam alteradas com (ou sem) a leitura prévia do roteiro. Adicionalmente, as médias de atributos, referentes normativos e fatores de controle são similares entre as entrevistas com os dois grupos de participantes (ver Tabela 4.3, Tabela 4.7 e Tabela 4.8, respectivamente), bem como não se observa diferenças no padrão de recorrências.

Para a realização de cada entrevista, incluindo aquelas efetuadas imediatamente após o aceite do primeiro contato, buscaram-se informações adicionais àquelas disponíveis no Siconfi – Finbra referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022. As buscas foram efetuadas em páginas oficiais dos municípios, incluindo seus portais de transparência, e dos seus respectivos tribunais de contas. Os documentos encontrados e analisados variaram entre balanço patrimonial; demonstração das variações patrimoniais; notas explicativas às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público; balancete de verificação; demonstrativo patrimonial<sup>39</sup>; prestação de contas anual; e leis, decretos e manuais que instituem ou tratam de políticas contábeis para os bens do ativo imobilizado. As informações de interesse eram aquelas relacionadas ao ativo imobilizado e ao processo de implementação de procedimentos

---

<sup>39</sup> Evidencia os saldos inicial e final das contas contábeis integrantes do ativo imobilizado, bem como discrimina as alterações ocorridas.



fundamentados no regime de competência. Adotou-se a busca como procedimento prévio às entrevistas com a finalidade de a entrevistadora conhecer a situação do município em relação aos bens imóveis mediante informações disponíveis para direcionar as questões da sessão com perguntas de contextualização do roteiro das entrevistas.

É importante esclarecer que os entrevistados foram lembrados, sempre que possível, que o intuito da conversa era identificar as percepções/opiniões pessoais e, conseqüentemente, inexistia resposta incorreta. Adicionalmente, foi uma preocupação constante da entrevistadora deixar os entrevistados à vontade. Um dos motivos da preocupação decorre da tentativa de deixá-los confortáveis para manifestar as percepções/opiniões particulares de forma fidedigna, especialmente relevante para o alcance do objetivo das entrevistas para o presente estudo.

As entrevistas foram efetuadas preferencialmente com o uso do recurso de videochamadas, via Zoom, e, alternativamente, por meio de chamada de voz e foram integralmente gravadas. As gravações, bem como a concordância dos informantes em participar da entrevista, foram efetuadas com a anuência escrita do participante da pesquisa, obtidas, respectivamente, por meio de Termo de Autorização para Gravação e Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Os termos foram aprovados por Comitê de Ética em Pesquisa (ver pareceres no Anexo A) e são apresentados, respectivamente, no Apêndice E.2 e Apêndice E.1.

Vinte convidados aceitaram participar do estudo e concordaram em assinar ambos os termos. Outras duas entrevistas foram realizadas imediatamente após o primeiro contato, porém os participantes manifestaram desconforto com gravação e assinatura de termos, previamente ao compartilhamento dos documentos. Optou-se por executar as entrevistas visando identificar eventuais percepções/opiniões diversas, uma vez que a pesquisa se encontrava em estágios de saturação de dados e, adicionalmente, as entrevistas não estariam sendo gravada. As respostas obtidas foram convergentes com aquelas de entrevistas prévias; todavia, elas foram desconsideradas no presente estudo.

A realização das entrevistas apresentou duas principais dificuldades. A primeira é referente a quantidade de aceites obtidos em colaborar com o estudo convertidos em negativas ao se manifestar a existência dos termos e o interesse em gravar a conversa ( $n = 5$ ). A principal justificativa foi o desconforto em assinar os documentos, mesmo com a tentativa da pesquisadora de indicar o motivo do seu uso. A segunda dificuldade é quanto à desistência após o agendamento ( $n = 3$ ), sendo, na maioria das vezes, sem comunicação.

As 20 entrevistas foram realizadas entre meados de abril e início de junho de 2023, tiveram média de 47 minutos de duração e foram feitas principalmente por videochamada. A Tabela 3.3 apresenta as datas das entrevistas, bem como suas duração e formas de realização. As entrevistas foram gravadas e integralmente transcritas. As transcrições foram efetuadas por pessoa contratada.

Tabela 3.3 – Datas, durações e formas de realização das entrevistas

Entrevista	Data	Duração	Forma de realização
1	11/04/2023	1 h 19 min	Videochamada
2	19/04/2023	44 min	Videochamada e chamada de voz
3	20/04/2023	1 h 13 min	Videochamada
4	20/04/2023	42 min	Videochamada
5	26/04/2023	40 min	Chamada de voz
6	27/04/2023	26 min	Videochamada
7	03/05/2023	1 h	Videochamada
8	09/05/2023	57 min	Videochamada
9	09/05/2023	43 min	Videochamada
10	10/05/2023	36 min	Videochamada
11	11/05/2023	39 min	Videochamada
12	12/05/2023	47 min	Videochamada
13	16/05/2023	40 min	Chamada de voz
14	18/05/2023	1 h	Chamada de voz
15	18/05/2023	1 h 10 min	Videochamada
16	22/05/2023	44 min	Chamada de voz
17	22/05/2023	42 min	Videochamada
18	23/05/2023	41 min	Videochamada
19	25/05/2023	13 min	Chamada de voz
20	01/06/2023	36 min	Videochamada

Fonte: dados da pesquisa.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

### 3.3.2 Protocolo de entrevista

O protocolo de entrevista foi dividido em três seções: uma principal e duas secundárias. A seção principal apresenta as perguntas para o levantamento e identificação dos indicadores formativos. As seções secundárias contêm perguntas de (i) contexto e (ii) caracterização do entrevistado. O protocolo de entrevista é apresentado no Apêndice F.1.

A seção principal do protocolo de entrevista foi elaborada seguindo as orientações de Ajzen (2019b), Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004) para a construção de estudo de elicitación. Nessa seção, apresentou-se perguntas sobre resultados e experiências comportamentais, referentes normativos e fatores de controle em relação à intenção investigada.

Nenhuma pergunta específica sobre adjetivos empregados para descrever a atitude em relação à intenção foi formulada. A decisão se deve ao entendimento de que adjetivos seriam utilizados pelos entrevistados para responder às perguntas referentes às crenças comportamentais (questões de números 1 a 5 da Tabela A.9, apresentada no Apêndice F.1). Esse entendimento foi confirmado com a realização da primeira entrevista.

### 3.3.3 Método de análise das entrevistas

O texto das entrevistas transcritas foi examinado a partir da classificação de trechos das transcrições em categorias por meio da análise de conteúdo direcionada. O procedimento está em consonância com a sugestão de Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004) para estudo de elicitación. A categorização foi feita mediante o *software* MAXQDA® Plus 2022.

A análise de conteúdo é definida por Weber (1990) como “um método de pesquisa que utiliza um conjunto de procedimentos para fazer inferências válidas a partir do texto”<sup>40</sup> (p. 9). A ideia central do método é a classificação dos dados em códigos, ou categorias de conteúdo, ou palavras-chave e uma de suas vantagens é a aplicação dos procedimentos analíticos do método para transcrições de comunicações humanas (Weber, 1990).

---

<sup>40</sup> Texto original: “Content analysis is a research method that uses a set of procedures to make valid inferences from text”.

Existem três tipos de análises de conteúdo, segundo Hsieh e Shannon (2005), a saber: (i) análise de conteúdo tradicional (*conventional content analysis*, em inglês), (ii) análise de conteúdo direcionada (*directed content analysis*, em inglês) e (iii) análise de conteúdo somativa (*summative content analysis*, em inglês).

Na análise de conteúdo tradicional, os códigos a serem utilizados são definidos durante a análise do conteúdo e eles derivam dos dados analisados (Hsieh & Shannon, 2005). Os códigos, na análise de conteúdo direcionada, são estabelecidos antes e durante a análise e eles procedem da teoria ou de achados de pesquisas e, na análise de conteúdo somativa, as palavras-chave também são estabelecidas antes e durante a análise, porém elas provêm dos interesses dos pesquisadores ou da revisão da literatura (Hsieh & Shannon, 2005).

A análise de conteúdo direcionada é utilizada no presente estudo, uma vez que a TCP viabiliza a constituição de categorias de conteúdo relacionadas aos indicadores formativos das crenças. A Tabela 3.4 apresenta as três categorias e as suas definições operacionais.

Tabela 3.4 – Categorias de conteúdo relacionadas aos indicadores formativos das crenças, com as suas respectivas definições operacionais, utilizadas na análise de conteúdo direcionada das entrevistas

Categoria de conteúdo	Definição operacional
Crenças comportamentais	Classificou-se nesta categoria as percepções/opiniões dos entrevistados quanto aos resultados e experiências comportamentais em relação à implementação da ação. Foram considerados resultados e consequências que indiquem tanto vantagens quanto desvantagens para o indivíduo ou para a entidade municipal em que ele executa atividades ou presta serviços.
Crenças normativas	Classificou-se nesta categoria todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que os entrevistados acreditam que aprovariam (desaprovariam) ou que esperam (ou não) que ele implemente a ação. A categoria abrangeu também todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades cuja atuação os entrevistados observam, em relação à implementação da ação, para ser considerado como um exemplo a ser (ou não) seguido.
Crenças de controle	Classificou-se nesta categoria todos os fatores ou circunstâncias informadas pelos entrevistados que sem os quais eles não teriam a capacidade de implementar a ação.

Fonte: elaborada pela autora.

Adicionalmente às três categorias de conteúdo relacionadas aos indicadores formativos das crenças, constituiu-se uma categoria para a identificação de adjetivos utilizados pelos entrevistados para se referirem à depreciação de bens imóveis. O uso de adjetivos é recomendado por Fishbein e Ajzen (2010) e é utilizado no método diferencial semântico, em que se usam escalas bipolares que representam a avaliação ou qualificação de um objeto por indivíduos.

Identificaram-se adjetivos que atribuíam características positivas e negativas à intenção investigada (p. ex., útil e inútil, respectivamente). Todos os adjetivos usados foram categorizados para a formulação de afirmativas que constituíram a mensuração direta do determinante atitude referentes à intenção.

### 3.4 ABORDAGEM QUANTITATIVA

O presente estudo utiliza abordagem quantitativa para a coleta de dados e a análise referentes à intenção, seus três determinantes (isto é, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido) e respectivas crenças (isto é, crenças comportamentais, crenças normativas e crenças de controle), bem como relativos aos fatores contextuais dos profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros.

A coleta de dados foi efetuada por meio de questionário eletrônico, enquanto a análise foi procedida mediante técnicas estatísticas uni, bi e multivariada. Tais escolhas estão de acordo com Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004). Explicações sobre a coleta de dados – como estratégias para a obtenção de respostas e respostas obtidas – são apresentadas na subseção a seguir (3.4.1). O instrumento de coleta, bem como informações de pré-testes do questionário, é abordado na subseção 3.4.2. A subseção 3.4.3 trata dos métodos utilizados para a análise dos dados.

#### 3.4.1 Coleta de dados

A coleta de dados se deu por meio da versão do questionário apresentada no Apêndice G.2. Ele foi aplicado por meio de licença adquirida da ferramenta SurveyMonkey®. A ferramenta foi escolhida devido aos recursos que permitiram apresentar as questões de forma mais atraente

aos respondentes. Por exemplo, (i) atributos (questões 9 a 11 do questionário), referentes normativos (questões 17 e 18 do questionário) e fatores de controle (questões 24 a 26 do questionário) foram agrupados para evitar a repetição do enunciado das questões; (ii) adicionou-se destaques em palavras-chave para facilitar a identificação dos termos relevantes; e (iii) utilizou-se imagem de um bem imóvel público para relacionar à ação abordada no instrumento de coleta.

Os dados foram coletados entre 23/08/2023 e 09/11/2023. Nesse período, o link do questionário foi compartilhado e divulgado por diversos meios eletrônicos com o objetivo de atingir o maior número possível de profissionais. Algumas das principais ações executadas foram:

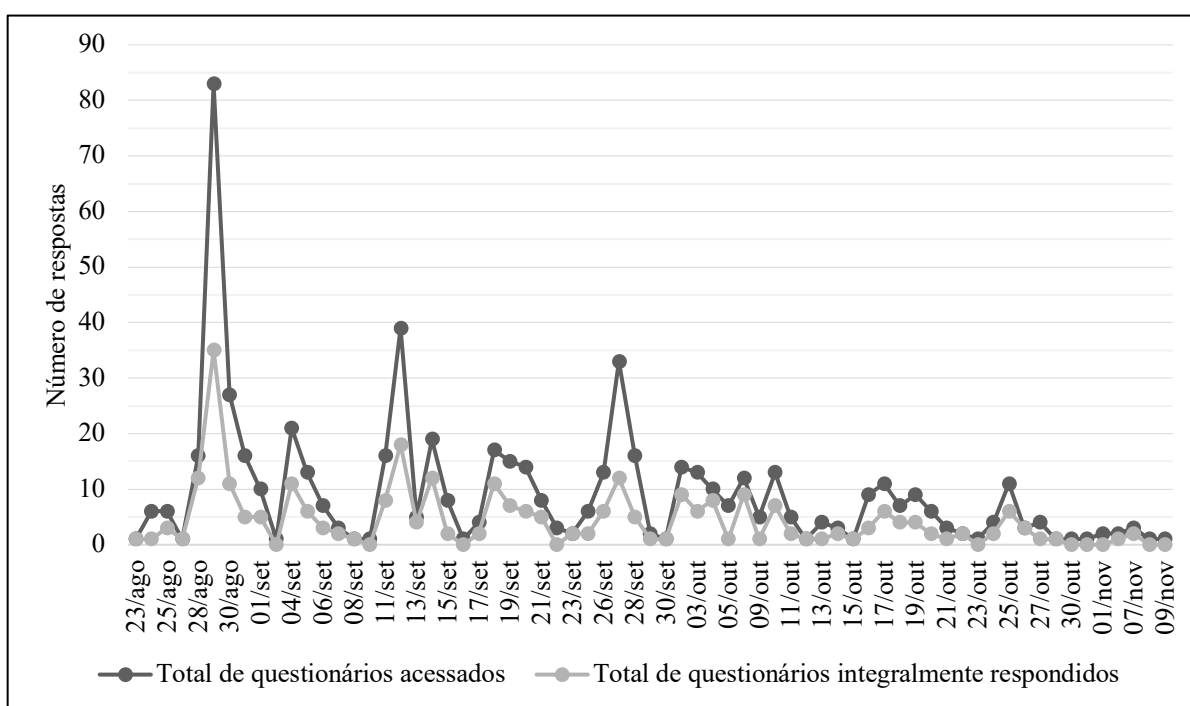
- a) pedido de compartilhamento, via WhatsApp® e e-mail, de mensagens de texto com breve descrição da pesquisa a 34 pessoas que participam de grupos com profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros, tais como representantes de conselhos regionais de contabilidade, professores, consultores e outros profissionais de contabilidade;
- b) uso da rede social LinkedIn® da pesquisadora para localizar potenciais respondentes e envio de convite individual para participar da pesquisa. Utilizou-se, durante nove semanas, o limite semanal de 200 convites de conexão permitido pela rede social para adicionar possíveis respondentes localizados por meio da ferramenta “Pesquisar”. Os termos empregados formaram diferentes combinações como “contador público”, “contabilidade município”, “contabilidade câmara”, “contabilidade autarquia municipal”, “contabilidade prefeitura”, “departamento contabilidade municipal” etc. O cargo dos perfis resultantes dessas pesquisas era brevemente analisado para certificar que o perfil correspondia a um potencial respondente e, em caso positivo, um pedido de conexão era enviado. A partir do aceite do pedido, mensagens individuais e privadas eram enviadas, pedindo a colaboração com a pesquisa. Ao todo, 591 mensagens foram enviadas entre 28/08/2023 e 27/10/2023. Reenvio individual de mensagens foram efetuados uma vez para cada pessoa após duas semanas, aproximadamente, do primeiro envio;
- c) envio de e-mail a 80 associações/federações brasileiras de municípios solicitando o apoio por meio do compartilhamento do link aos seus associados. Elas foram localizadas por busca na internet e os seus endereços eletrônicos localizados em suas páginas oficiais. Contato via telefone foi efetuado com dez delas, aproximadamente, contudo, a orientação obtida era o envio de e-mail com a solicitação;

- d) chamadas de voz e envio de mensagens de texto, por WhatsApp® e e-mail, com breve descrição da pesquisa a profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros conhecidos pela pesquisadora e contatos obtidos de terceiros e por meio de buscas na internet; e
- e) contato via telefone, e-mail ou mensagem de WhatsApp® com profissionais do setor contábil público de municípios que são capitais. Efetuou-se contato, majoritariamente por chamada de voz, com profissionais das 26 capitais com o intuito de pedir apoio respondendo o questionário e divulgando-o com outros profissionais.

No período de coleta, 605 pessoas acessaram o questionário e responderam, pelo menos, uma pergunta. Ao todo, 287 responderam todas as questões, resultado em uma taxa de conclusão de 47,44%. A Figura 3.3 apresenta o número de acessos e de questionários integralmente respondidos por dia.

Dos 605 acessos obtidos, 308 (50,91%) são provenientes do LinkedIn®. Já em relação aos 287 questionários integralmente respondidos, 163 (56,79%) são oriundos do LinkedIn®, enquanto as outras são resultantes das outras ações executadas, sendo que nenhuma delas responde por mais do que 8%. A origem das respostas é conhecida devido ao uso de coletores.

Figura 3.3 – Número de respostas por dia



Fonte: dados da pesquisa, a partir de modelo elaborado por Nasu (2023).

Do total de questionários inteiramente respondidos, foram feitas eliminações para a definição da amostra, quais sejam:

- a) sete respostas foram eliminadas pela inaplicabilidade da depreciação em entidades dos respondentes. Usando os dados da questão 5 do questionário e os comentários escritos pelos respondentes, verificou-se a possível ausência de bens imóveis que deveriam ser registrados contabilmente como ativo imobilizado em cinco entidades legislativas, em uma autarquia e em uma empresa pública. O bem imóvel dessas entidades, na maioria das vezes, é alugado ou cedido por outra entidade. De acordo com os dados coletados no questionário, não é possível assegurar se o bem deveria ou não ser registrado contabilmente por essas entidades e, posteriormente, se a depreciação deveria ser efetuada. Dessa forma, optou-se por excluir as sete respostas;
- b) 12 respostas foram excluídas por inadequação do perfil do respondente. De acordo com comentários na questão 49 do questionário, referente ao setor de atuação do respondente, constatou-se que 10 controladores internos, um aposentado e uma pessoa que trabalha no setor de compras responderam o instrumento de coleta. Essas características não os classificam como profissionais que atuam com a elaboração de informação contábil de propósito geral. Adicionalmente, controle interno é um dos referentes normativos em crenças normativas e, por isso, eliminaram-se as respostas pelo possível viés nas respostas;
- c) 11 respostas foram eliminadas por inconsistências observadas. As questões 17 e 18 do questionário apresentavam a opção *Não se aplica ao meu município*. Oito participantes que atuam na administração direta, duas em autarquias e um no poder legislativo escolheram, concomitantemente, essa opção para referentes normativos como tribunal de contas (*CNorm11*), gestores internos (*CNorm12*) e sociedade civil (*CNorm14*). Observaram-se inconsistências entre as respostas de ambas as questões citadas para esses referentes normativos, pois se esperava que uma vez selecionada essa opção na questão 17 (referente à crença normativa, *n*), a mesma opção seria escolhida na questão 18 (referente à motivação em cumprir com a crença, *m*). Considerando então a possível interpretação errônea do solicitado nas questões ou outra explicação alternativa, decidiu-se pela eliminação das respostas; e
- d) uma resposta foi excluída por duplicidade. O SurveyMonkey® permite somente uma resposta por pessoa, desde que ela esteja identificada no seu navegador de rede utilizado. Assim, analisaram-se os endereços eletrônicos opcionalmente fornecidos pelos



respondentes na questão 2 do questionário e os protocolos de redes (*Internet Protocol* [IP], em inglês) das respostas recebidas para identificar possíveis respostas repetidas de um mesmo participante. Dentre os questionários integralmente preenchidos, recebeu-se duas respostas de um mesmo participante e se optou por manter somente a última contribuição recebida.

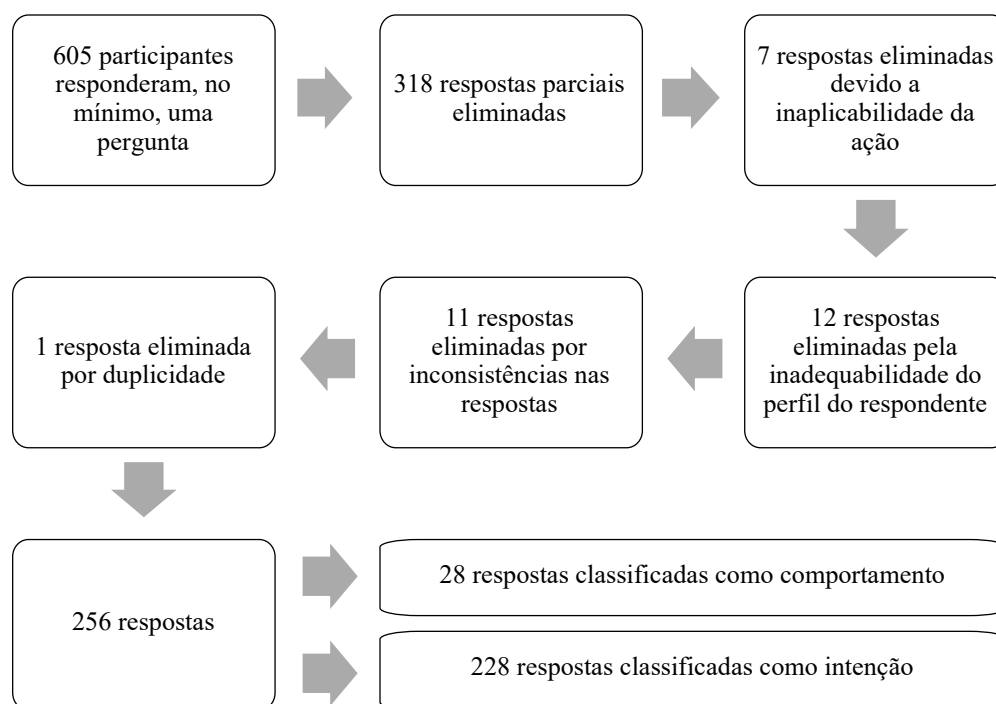
Permaneceram 256 instrumentos de coletas totalmente respondidos após as exclusões descritas. Avaliaram-se, então, os dados coletados por meio das perguntas 5 a 7 do questionário, referentes à existência e registro contábil dos bens imóveis, sua depreciação e respectiva política contábil. A análise foi feita para identificar se, na perspectiva do respondente, a entidade que ele mantém vínculo tinha concluído a implementação da depreciação de bens imóveis.

A conclusão foi considerada como ocorrida se o respondente assinalou as seguintes alternativas: (i) “existem, e todos eles são registrados contabilmente” para a questão 5, referente à existência de bens imóveis; (ii) “sim, todos os bens imóveis em que a depreciação se aplica” para a questão 6, atinente à depreciação de bens imóveis; e (iii) “deprecia seus bens imóveis utilizando taxas que refletem a vida útil econômica desses bens” para a questão 7, relativa à política contábil de depreciação de seus bens imóveis.

Identificaram-se 28 respostas cuja prática da depreciação de bens imóveis foi concluída, segundo critério supracitado. Esses instrumentos de coleta integralmente preenchidos foram classificados como referentes ao comportamento quanto à depreciação de bens imóveis do profissional do setor contábil público de municípios brasileiros. As 228 respostas remanescentes foram classificadas como referentes à intenção de depreciar esses bens pelos profissionais. A Figura 3.4 apresenta uma síntese do processo percorrido para a definição da amostra a partir do número total de 605 participantes.

Considerando, então, que o objetivo geral do presente estudo é analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência, as principais análises foram feitas usando uma amostra de 228 participantes. A amostra de 28 respondentes foi empregada para a realização de análises complementares.

Figura 3.4 – Definição da amostra a partir do número total de participantes



Fonte: dados da pesquisa.

### 3.4.2 Instrumento de coleta de dados

Utilizou-se questionário eletrônico e ele foi desenvolvido a partir das orientações de Ajzen (2019b), Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004) para a construção desse tipo de instrumento de coleta para ser utilizado com a TCP. Segundo esses autores, as orientações oferecidas são genéricas e as particularidades dos estudos devem guiar a construção de questionários próprios conforme os objetivos das pesquisas. Nesse contexto, orientações de Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004) e achados da revisão de literatura e das entrevistas foram empregados para a construção do questionário.

O questionário apresentou questões/assertivas sobre a intenção investigada, os três determinantes (isto é, a atitude, a norma percebida, e o controle comportamental percebido), as crenças (isto é, as comportamentais, as normativas e de as controle) e os fatores contextuais dos respondentes. O instrumento de coleta contou ainda com questões/textos adicionais, de três naturezas, elaboradas pela autora do presente estudo. A primeira é referente à apresentação do questionário aos respondentes quanto ao perfil de respondente desejado e à identificação da

atuação do respondente e a segunda compreende a apresentação e questões relativas ao TCLE (ver informações adicionais nos itens de números 4.1 e 4.2 do Apêndice G.1). O terceiro conjunto se refere às explicações de termos relevantes para o presente estudo e à identificação de práticas executadas em relação aos bens imóveis.

Em relação à definição dos itens e suas respectivas escalas para as mensurações da intenção, da norma percebida e do controle comportamental percebido, utilizaram-se exclusivamente as orientações de Fishbein e Ajzen (2010) e Francis et al. (2004). As orientações desses autores indicam que assertivas são construídas observando tanto a definição ou intuito do constructo sendo mensurado quanto o princípio da compatibilidade. Já os itens para a mensuração direta da atitude, em específico, tiveram as diferentes escalas definidas a partir dos adjetivos relatados por profissionais entrevistados quanto à depreciação de bens imóveis (ver resultados na subseção 4.1.3).

Tanto a intenção quanto os seus três determinantes foram mensurados por meio de escala de sete pontos. A atitude apresentou cinco itens; enquanto a intenção, a norma percebida e o controle comportamental percebido apresentaram quatro itens cada. Essas quantidades estão em consonância com a recomendação de Fishbein e Ajzen (2010), cuja sugestão é de três a seis itens. Os itens usados para as mensurações da intenção e de seus três determinantes são discriminados na Tabela A.10 do Apêndice G.1.

Quanto às crenças comportamentais, normativas e de controle, utilizaram-se, respectivamente, os atributos, os referentes normativos e os fatores de controle identificados nas entrevistas conduzidas no presente estudo.

Para as crenças comportamentais, necessita-se identificar tanto a avaliação do atributo relacionado ao objeto (*e*) quanto a força da crença comportamental sobre o atributo do objeto (*b*), componentes da Equação 1 (ver considerações na subseção 2.1.2.1.2).

A avaliação de cada atributo atinente à depreciação de bens imóveis em entidades públicas (isto é, *e*) foi identificada por itens se referindo a entidades do setor público em geral e a força da crença (isto é, *b*) por assertivas aludindo a entidade pública em que o profissional trabalha ou presta serviço. A Tabela 3.5 apresenta os itens utilizados para o levantamento da avaliação do atributo (*e*) e da força da crença (*b*) para os atributos tomada de decisão interna (*CComp1*) e evidenciação da situação patrimonial (*CComp2*). Utilizaram-se 13 atributos e os itens que compuseram o instrumento de coleta são discriminados na Tabela A.11 do Apêndice G.1.

Tabela 3.5 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças comportamentais (*CComp*)

Atributos	C.	Questionário		
		Itens <sup>a</sup>		Escalas
Tomada de decisão interna ( <i>CComp1</i> )	<i>e</i>	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem para a tomada de decisão interna	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	<i>b</i>	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem/contribuirão para a tomada de decisão interna	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Atributos	C.	Questionário		
		Itens <sup>a</sup>		Escalas
Evidenciação da situação patrimonial ( <i>CComp2</i> )	<i>e</i>	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	contribui para se evidenciar a situação patrimonial	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	<i>b</i>	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	contribui/contribuirá para se evidenciar a situação patrimonial	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>

*Nota.*

<sup>a</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

Em relação à mensuração das crenças normativas, necessita-se identificar tanto a crença normativa injuntiva ou descritiva em relação ao terceiro (*n*) quanto a motivação para cumprir com a crença (*m*), componentes da Equação 2 (ver considerações na subseção 2.1.2.2.2). A Tabela 3.6 apresenta os itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração da crença normativa (*n*) em relação aos referentes normativos tribunal de contas (*CNorm11*) e gestores internos (*CNorm12*), bem como da motivação para cumprir com essas crenças (*m*). Empregaram-se 14 referentes normativos e os itens que compuseram o questionário são discriminados na Tabela A.12 do Apêndice G.1.

Tabela 3.6 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças normativas (*CNormI*)

Referentes normativos <sup>a</sup>	C.	Questionário		
		Itens <sup>a</sup>		Escalas
Tribunal de contas ( <i>CNormI1</i> )	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Seu respectivo tribunal de contas	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Seu respectivo tribunal de contas	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Gestores internos ( <i>CNormI2</i> )	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Seus respectivos gestores internos	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Seus respectivos gestores internos	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>

*Nota.*

<sup>a</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

Quanto à mensuração de crenças de controle, deve-se identificar tanto a crença que o fator de controle estará presente (*c*) quanto o poder do fator em facilitar ou impedir a execução do comportamento (*p*), componentes da Equação 3 (ver considerações na subseção 2.1.2.3.2). A Tabela 3.7 apresenta os itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crença que o fator de controle apoio de gestores internos (*CCont1*) e plano de implementação (*CCont2*) estarão presentes (*c*), bem como o poder desses fatores em facilitar ou impedir a execução do comportamento (*p*). Utilizaram-se 14 fatores de controle e os itens que compuseram o questionário são discriminados na Tabela A.13 do Apêndice G.1.

Tabela 3.7 – Exemplos de itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças de controle (*CCont*)

Fatores de controle	C.	Questionário	
		Itens <sup>a</sup>	Escalas
Apoio de gestores internos ( <i>CCont1</i> )	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Apoio de gestores internos <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Apoio de gestores internos <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Plano de implementação ( <i>CCont2</i> )	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Plano de implementação, em que se estabelecem ações a serem executadas em conjunto com a disponibilidade de recursos orçamentário-financeiro <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Plano de implementação, em que se estabelecem ações a serem executadas em conjunto com a disponibilidade de recursos orçamentário-financeiro <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>

*Nota.*

<sup>a</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

Para a coleta de dados referente aos fatores contextuais, usou-se principalmente os achados da revisão de literatura apresentados na subseção 2.2.4. As variáveis sexo (Alghizzawi & Masruki, 2020), maior nível de formação (Alghizzawi & Masruki, 2020; Morás & Klann, 2018), idade (S. D. Becker et al., 2014), experiências nos setores privado ou público (Alghizzawi & Masruki, 2020; S. D. Becker et al., 2014; Tudor & Blidisel, 2008), Unidade Federativa/região e faixa populacional (Azevedo & Cabello, 2020; Silva et al., 2020), capital da Unidade Federativa (Azevedo, Lino, et al., 2019; Azevedo & Cabello, 2020) e culturas orçamentária e patrimonial (Azevedo & Pigatto, 2020; Brusca et al., 2016; Calado & Teixeira, 2016; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Marques et al., 2020; Pina & Torres, 2003) foram extraídas de pesquisas

anteriores. Já as variáveis vínculo profissional e tipo de entidade do vínculo foram incluídas no questionário a partir de indicações extraídas das entrevistas conduzidas de que elas poderiam ser relevantes para diferenciar os constructos analisados no presente estudo. A Tabela A.14, apresentada no Apêndice G.1, discrimina os itens do questionário, com suas respectivas alternativas/escalas, utilizados para a coleta de dados referentes a esses fatores.

Atinente ao entendimento do presente estudo sobre o que se consideram culturas orçamentária e patrimonial, em específico, essas se referem à maneira como os indivíduos percebem as práticas, hábitos e valores de entidades públicas e seus integrantes em relação ao orçamento e ao patrimônio, respectivamente. A cultura orçamentária abrange práticas, hábitos e valores relativos ao adequado processo de planejamento e orçamento e à execução orçamentária com fundamento no regime de caixa. A cultura patrimonial, por sua vez, compreende práticas, hábitos e valores alusivos ao adequado registro e controle dos ativos, passivos e patrimônio líquido com base no regime de competência; valorização e preservação dos bens públicos; e ações voltadas para o aprimoramento da gestão do patrimônio público.

Quanto aos textos adicionais apresentados no questionário, com o objetivo de fornecer explicações de termos relevantes para o presente estudo, foram explicados aos respondentes quais os bens que deveriam ser considerados ao se ler o termo “bens imóveis”, bem como a explicação do entendimento desejado da ação em estudo. Ambas as explanações são relevantes para o alinhamento entre o entendimento da intenção ou comportamento em estudo entre pesquisador e participantes (Fishbein & Ajzen, 2010). A necessidade dessas explanações foi reforçada com as entrevistas conduzidas no presente estudo, haja vista que se constatou que a prática da depreciação é entendida como a aplicação de taxas padronizadas estabelecidas por terceiros, sem a análise da sua adequabilidade para a entidade.

Nesse contexto, questões foram elaboradas e apresentadas no questionário para a identificação de práticas executadas em relação aos bens imóveis. Os dados coletados por meio dessas questões foram utilizados para assegurar que a entidade pública do respondente não tinha concluído a implementação da depreciação de bens imóveis e, conseqüentemente, as respostas do participante poderiam ser consideradas como referentes à intenção de depreciar os bens em estudo. Os dados foram também utilizados para eliminar respondentes, essencialmente pela inaplicabilidade da depreciação em suas entidades. As eliminações são explanadas na subseção 3.4.1. Explicações adicionais sobre esses textos/questões adicionais são apresentadas no item 4.3 do Apêndice G.1.

Esclarece-se que os itens do questionário, abordados nesta seção e no Apêndice G, são os integrantes da sua versão final, após a realização de pré-testes. Pré-testes foram efetuados com sete pessoas, em agosto de 2023. Seis são profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros e uma é membro da academia, com domínio de assuntos municipais. Informações adicionais sobre o perfil dos participantes dessa etapa da pesquisa, bem como o detalhamento de mudanças realizadas no questionário após os pré-testes são fornecidas no Apêndice H.

### 3.4.3 Métodos de análise dos dados

Análises estatísticas descritivas foram efetuadas com a amostra de 228 participantes para descrever e sintetizar as principais características dos respondentes. Estas e as demais análises do presente estudo foram feitas por meio dos *softwares* R versão 4.1.2 e Stata®/MP 15.0.

Para as estatísticas descritivas, algumas alternativas das questões apresentadas no questionário como fatores contextuais foram agrupadas em diferentes categorias para viabilizar as análises. As variáveis que tiveram suas categorias modificadas são apresentadas na Tabela A.15 do Apêndice G.3.

Os métodos de análise dos dados referentes à intenção e os seus três determinantes mensurados diretamente são apresentados na subseção seguinte (3.4.3.1); às crenças e os seus determinantes na subseção 3.4.3.2; e os fatores contextuais na subseção 3.4.3.3.

#### 3.4.3.1 Intenção e os seus três determinantes mensurados diretamente

Quanto aos itens utilizados para a mensuração direta da intenção e dos seus três determinantes comportamentais (isto é, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido), adicionalmente às estatísticas descritivas, empregou-se análise fatorial exploratória por componentes principais para os agrupamentos dos itens referentes à intenção (*I1*, *I2*, *I3* e *I4*: questões 37 a 40 do questionário), à atitude (*A1*, *A2*, *A3*, *A4* e *A5*: questões 28 a 32 do questionário), à norma percebida (*NI1*, *NI2*, *ND1* e *ND2*: questões 42 a 45 do questionário) e ao controle comportamental percebido (*PBC1*, *PBC2*, *PBC3* e *PBC4*: questões 33 a 36 do questionário). Os agrupamentos desses itens foram efetuados para a redução dos dados obtidos mediante os itens e a formação de quatro novas variáveis que representasse os constructos



intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido. As novas variáveis foram formadas a partir das cargas fatoriais.

A adequabilidade do uso dessa técnica multivariada exploratória foi analisada por meio das estatísticas específicas e gerais. As estatísticas específicas empregadas foram (i) correlações de Pearson e Spearman, (ii) medidas de adequação da amostra (MAA) e (iii) comunalidades (Fávero & Belfiore, 2017; Hair et al., 2009). A correlação de Pearson é destinada para variáveis com distribuição normal (testes paramétricos) e a de Spearman para variáveis com distribuição diferente da normal (testes não paramétricos) (Fávero & Belfiore, 2017). Testes de Shapiro-Wilk foram conduzidos para se identificar se a amostra provém de uma população com distribuição normal, ao nível de significância de 5%. Quanto as estatísticas de natureza geral obtidas, elas foram: (i) alfas de Cronbach, (ii) Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e (iii) teste de esfericidade de Bartlett (Fávero & Belfiore, 2017; Hair et al., 2009).

A partir das cargas fatoriais extraídas e a formação das novas variáveis de intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido, procedeu-se à sua análise por meio de modelos de regressão linear múltipla, conforme recomendam Fishbein e Ajzen (2010). De acordo com Johnson e Wichern (2007), a distribuição de probabilidade associada a um vetor de variáveis aleatórias  $\mathbf{Y}$  que representam uma carga fatorial é assumida ser uma normal multivariada, isto é  $\mathbf{Y} \sim N(\boldsymbol{\mu}, \boldsymbol{\Sigma})$ , em que,  $\boldsymbol{\mu}$  é o vetor de médias, que contém as médias de cada variável aleatória no vetor  $\mathbf{Y}$  e  $\boldsymbol{\Sigma}$  é a matriz de covariância, que descreve a covariância entre as variáveis aleatórias em  $\mathbf{Y}$ .

Com o intuito de analisar como os determinantes comportamentais afetam a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis (objetivo específico “c” do presente estudo) se utilizou a Equação 4.

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 A_i + \beta_2 N_i + \beta_3 PBC_i + \beta_4 (A * PBC)_i + \beta_5 (N * PBC)_i + \epsilon_i, \quad (4)$$

em que,

- $I_i$  é o valor da variável resposta intenção, formada a partir das cargas fatoriais, para a  $i$ -ésima observação;

- $A_i, N_i$  e  $PBC_i$  são, respectivamente, os valores das variáveis preditoras atitude, norma percebida e controle comportamental percebido, formadas a partir das cargas fatoriais, para a  $i$ -ésima observação;
- $\beta_0$  é o intercepto, representando o valor da variável resposta intenção quando todas as variáveis preditoras são iguais a zero;
- $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$  e  $\beta_5$ , são os coeficientes de regressão associados a cada um dos efeitos do modelo ( $A, N, PBC, A * PBC$  e  $N * PBC$ , respectivamente), representando o aumento (ou diminuição) esperado na variável resposta intenção para cada aumento unitário nas respectivas variáveis preditoras; e
- $\epsilon_i$  é o termo de erro, representando a parte da variabilidade da variável resposta intenção que não é explicada pelas variáveis preditoras.

A Equação 4 foi também estimada com o uso de outras duas formas de mensuração da variável resposta intenção e das variáveis preditoras atitude, norma percebida e controle comportamental percebido. Elas foram medidas por meio das somas e médias das respostas obtidas para cada item dessas quatro variáveis, em detrimento às suas cargas fatoriais. A aplicabilidade dessas mensurações alternativas é citada por Fishbein e Ajzen (2010).

#### 3.4.3.2 Crenças e os seus determinantes

Coletaram-se também dados referentes às crenças (i) comportamentais: avaliação de 13 atributos relacionados à depreciação de bens imóveis (isto é,  $e$ ) e a força da crença referente aos 13 atributos (isto é,  $b$ ) (ver itens do questionário apresentados na Tabela A.11 do Apêndice G.1); (ii) normativas: crença normativa injuntiva ou descritiva em relação a 14 referentes normativos ( $n$ ) e a motivação para cumprir com cada uma dessas crenças ( $m$ ) (ver itens do questionário apresentados na Tabela A.12 do Apêndice G.1); e (iii) de controle: crença em relação a 14 fatores de controle ( $c_i$ ) e o poder de cada um desses fatores em facilitar ou impedir a execução da intenção ( $p$ ) (ver itens do questionário apresentados na Tabela A.13 do Apêndice G.1).

Esses dados foram coletados para analisar como as crenças afetam os determinantes comportamentais que constituem a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis (objetivo específico “d” do presente estudo).

Para a análise dos dados coletados se empregaram inicialmente as equações 1 ( $A \propto \sum b_i \times e_i$ ), 2 ( $N \propto \sum n_i \times m_i$ ) e 3 ( $PBC \propto \sum c_i \times p_i$ ). A Equação 2 foi utilizada tanto para as crenças normativas injuntivas (NI) quanto as descritivas (ND). Os itens do questionário (questões 17 a 20) para a coleta de dados referentes às crenças normativas injuntivas apresentaram as opções *Não se aplica ao meu município* ou *Nunca ouvi falar sobre rankings*, seguindo recomendação de Fishbein e Ajzen (2010). Conseqüentemente, o somatório apresentado na Equação 2 foi substituído pela média, procedimento também recomendado por Fishbein e Ajzen (2010) para os estudos cujos questionários apresentam a opção *Não se aplica*.

Os dados coletados para cada componente das Equações 1 a 3 (isto é, *e*, *b*, *n*, *m*, *c* e *p*), bem como os resultados obtidos com as aplicações dessas três equações, foram analisados por meio de estatísticas descritivas univariadas. Estes resultados foram também analisados por meio de correlações de Spearman com a variável intenção constituída a partir da análise fatorial e com seus respectivos determinantes comportamentais (isto é, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido).

As correlações foram obtidas uma vez que as Equações 1 a 3 assumem teoricamente que elas representam a atitude, a norma percebida e o controle comportamental percebido e, conseqüentemente, a intenção (Fishbein & Ajzen, 2010). Assim, se a assunção teórica é verdadeira, segundo Fishbein e Ajzen, se espera correlações entre os resultados das equações com as mensurações diretas da intenção e de seus três determinantes comportamentais. Testes de Shapiro-Wilk foram conduzidos para se identificar se as variáveis apresentavam distribuição normal, ao nível de significância de 5%.

#### 3.4.3.3 Fatores contextuais

Dados classificados como fatores contextuais foram coletados com o intuito de analisar como esses fatores afetam a sua intenção, atitude, norma percebida, controle comportamental percebido e respectivas crenças de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis (objetivo específico “e” do presente estudo).

Considerando intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido como variáveis respostas, estimaram-se quatro regressões lineares múltiplas utilizando o método de

seleção de variáveis *stepwise – backward*. Optou-se por executar o método pela inexistência de modelo teórico que determine o conjunto de variáveis preditoras de fatores contextuais que explique as variáveis respostas. A análise possui caráter exploratório.

As variáveis que integram os fatores contextuais foram transformadas em outras variáveis com diferentes escalas de mensuração para melhorar explorar os dados. Por exemplo, a variável vínculo ou atuação profissional – cujos dados coletados se distribuem nas categorias cargo efetivo (*efetivo*), cargo de confiança/comissionado (*conf/com*) e terceirizado/contratado (*ter/cont*) – foi transformada em variável *dummy* cuja *baseline* é *efetivo* e a segunda categoria agrupa *conf/com* e *ter/cont*. As variáveis originais e as transformadas foram usadas em diferentes modelos de regressões lineares.

A variável resposta em cada modelo de regressão foi constituída a partir da análise fatorial exploratória (ver explicações sobre o uso da técnica na subseção 3.4.3.1), assumindo-se distribuição normal das variáveis (Johnson & Wichern, 2007).

Considerando-se que diferentes modelos de regressões foram estimados utilizando o método de seleção de variáveis *stepwise – backward*, os modelos iniciais antes da aplicação do método diferem entre as quatro variáveis respostas. Intenção e a atitude resultaram com o mesmo modelo inicial e norma percebida e controle comportamental percebido com outro modelo inicial. As equações 5 e 6 apresentam os modelos iniciais referentes à intenção e à atitude, respectivamente, antes da aplicação do método de seleção de variáveis:

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 \text{sexo}_i + \beta_2 \text{formacao}_i + \beta_3 \text{idade}_i + \beta_4 \text{privado}_i + \beta_5 \text{publico}_i + \beta_6 \text{conf/com}_i + \beta_7 \text{ter/cont}_i + \beta_8 \text{legislativo}_i + \beta_9 \text{indireta}_i + \beta_{10} \text{executivo}_i + \beta_{11} \text{municipal}_i + \beta_{12} \text{diretalegislativo}_i + \beta_{13} \text{naoinformado}_i + \beta_{14} \text{sul}_i + \beta_{15} \text{norte}_i + \beta_{16} \text{nordeste}_i + \beta_{17} \text{centro}_i + \beta_{18} \text{capital}_i + \beta_{19} 100a500hab_i + \beta_{20} 50a100hab_i + \beta_{21} 5a50hab_i + \beta_{22} \text{ate5hab}_i + \beta_{23} \text{orcamentaria}_i + \beta_{24} \text{patrimonial}_i + \epsilon_i, \quad (5)$$

$$A_i = \beta_0 + \beta_1 \text{sexo}_i + \beta_2 \text{formacao}_i + \beta_3 \text{idade}_i + \beta_4 \text{privado}_i + \beta_5 \text{publico}_i + \beta_6 \text{conf/com}_i + \beta_7 \text{ter/cont}_i + \beta_8 \text{legislativo}_i + \beta_9 \text{indireta}_i + \beta_{10} \text{executivo}_i + \beta_{11} \text{municipal}_i + \beta_{12} \text{diretalegislativo}_i + \beta_{13} \text{naoinformado}_i + \beta_{14} \text{sul}_i + \beta_{15} \text{norte}_i + \beta_{16} \text{nordeste}_i + \beta_{17} \text{centro}_i + \beta_{18} \text{capital}_i + \beta_{19} 100a500hab_i + \beta_{20} 50a100hab_i + \beta_{21} 5a50hab_i + \beta_{22} \text{ate5hab}_i + \beta_{23} \text{orcamentaria}_i + \beta_{24} \text{patrimonial}_i + \epsilon_i, \quad (6)$$

em que,

- $I_i$  e  $A_i$  são os valores das variáveis respostas intenção e atitude da *i-ésima* observação, respectivamente, constituídas por suas cargas fatoriais;
- $sexo_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente ao sexo da *i-ésima* observação. A *baseline* é masculino;
- $formacao_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente ao maior nível de formação da *i-ésima* observação. A *baseline* é com pós-graduação, constituída pelas categorias especialização e mestrado/doutorado. A segunda categoria é sem pós-graduação, formada por técnico e graduação;
- $idade_i$  é o valor da variável preditora contínua referente à idade da *i-ésima* observação;
- $privado_i$  é o valor da variável preditora contínua referente à experiência no setor privado da *i-ésima* observação;
- $publico_i$  é o valor da variável preditora contínua referente à experiência no setor público da *i-ésima* observação;
- $conf/com_i$  e  $ter/cont_i$  são os valores das variáveis preditoras referente ao vínculo ou atuação profissional da *i-ésima* observação. A *baseline* é cargo efetivo;
- $legislativo_i$ ,  $indireta_i$ ,  $executivo_i$ ,  $municipal_i$ ,  $diretalegislativo_i$  e  $naoinformado_i$  são os valores das variáveis preditoras referente ao tipo da entidade do vínculo da *i-ésima* observação. A *baseline* é administração direta;
- $sul_i$ ,  $norte_i$ ,  $nordeste_i$  e  $centro_i$  são os valores das variáveis preditoras referente à região geográfica de localização da entidade municipal da *i-ésima* observação. A *baseline* é a região sudeste;
- $capital_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à característica da entidade municipal ser ou não capital da *i-ésima* observação. A *baseline* indica que a entidade do respondente se localiza na capital;
- $100a500hab_i$ ,  $50a100hab_i$ ,  $5a50hab_i$  e  $ate5hab_i$  são os valores das variáveis preditoras, mensuradas em milhares de habitantes, referente à faixa populacional da entidade municipal da *i-ésima* observação. A *baseline* é município com mais de 500 mil habitantes;
- $orcamentaria_i$  é o valor da variável preditora contínua referente à percepção da cultura orçamentária pela *i-ésima* observação;
- $patrimonial_i$  é o valor da variável preditora contínua referente à percepção da cultura patrimonial pela *i-ésima* observação;

- $\beta_0$  é o intercepto, representando o valor da variável resposta de cada equação quando todas as variáveis preditoras são iguais a zero;
- $\beta_1, \dots, \beta_{24}$  são os coeficientes de regressão associados a cada uma das variáveis preditoras, representando o aumento (ou diminuição) esperado na variável resposta de cada equação para cada aumento unitário nas respectivas variáveis preditoras; e
- $\epsilon_i$  é o termo de erro, representando a parte da variabilidade da variável resposta de cada equação que não é explicada pelas variáveis preditoras.

Os modelos iniciais referentes às variáveis respostas norma percebida e controle comportamental percebido, antes da aplicação do método de seleção de variáveis preditoras, são apresentados pelas equações 7 e 8, respectivamente. As variáveis sexo, formação e capital permaneceram inalteradas ao se comparar com as mensurações efetuadas nas equações 5 e 6. As demais variáveis foram transformadas em *dummies*, uma vez que esse tipo de variável mais contribuiu para a obtenção de modelos explicativos.

$$N_i = \beta_0 + \beta_1 \text{sexo}_i + \beta_2 \text{formacao}_i + \beta_3 \text{idade}_i + \beta_4 \text{privado1}_i + \beta_5 \text{privado2}_i + \beta_6 \text{publico}_i + \beta_7 \text{vinculo}_i + \beta_8 \text{legislativo}_i + \beta_9 \text{indireta}_i + \beta_{10} \text{variasentidades}_i + \beta_{11} \text{regiao}_i + \beta_{12} \text{capital}_i + \beta_{13} \text{50a500hab}_i + \beta_{14} \text{ate50hab}_i + \beta_{15} \text{orcamentaria}_i + \beta_{16} \text{patrimonial}_i + \epsilon_i, \quad (7)$$

$$PBC_i = \beta_0 + \beta_1 \text{sexo}_i + \beta_2 \text{formacao}_i + \beta_3 \text{idade}_i + \beta_4 \text{privado1}_i + \beta_5 \text{privado2}_i + \beta_6 \text{publico}_i + \beta_7 \text{vinculo}_i + \beta_8 \text{legislativo}_i + \beta_9 \text{indireta}_i + \beta_{10} \text{variasentidades}_i + \beta_{11} \text{regiao}_i + \beta_{12} \text{capital}_i + \beta_{13} \text{50a500hab}_i + \beta_{14} \text{ate50hab}_i + \beta_{15} \text{orcamentaria}_i + \beta_{16} \text{patrimonial}_i + \epsilon_i, \quad (8)$$

em que,

- $N_i$  e  $PBC_i$  são os valores das variáveis respostas norma percebida e controle comportamental percebido da *i-ésima* observação, respectivamente, constituídas por suas cargas fatoriais;
- $\text{sexo}_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente ao sexo da *i-ésima* observação. A *baseline* é masculino;
- $\text{formacao}_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente ao maior nível de formação da *i-ésima* observação. A *baseline* é com pós-graduação, constituída pelas categorias

- especialização e mestrado/doutorado. A segunda categoria é sem pós-graduação, formada por técnico e graduação;
- $idade_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à idade da *i-ésima* observação. A *baseline* é a categoria 21 a 40 anos e a segunda categoria é mais de 41 anos;
  - $privado1_i$  e  $privado2_i$  são os valores da variável preditora referente à experiência no setor privado da *i-ésima* observação.  $privado1_i$  indica que o respondente possui mais de 10 anos de experiência no setor e  $privado2_i$  que ele não possui experiência. A *baseline* é a categoria que indica que ele possui até 10 anos de experiência;
  - $publico_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à experiência no setor público da *i-ésima* observação. A *baseline* é a categoria que indica que o respondente possui até 10 anos de experiência no setor e a segunda categoria indica que ele tem mais de 10 anos de experiência;
  - $vinculo_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente ao vínculo ou atuação profissional da *i-ésima* observação. A *baseline* é cargo efetivo e a segunda categoria agrupa as observações de *conf/com* e *ter/cont*;
  - $legislativo_i$ ,  $indireta_i$  e  $variassentidades_i$  são os valores das variáveis preditoras referente ao tipo da entidade do vínculo da *i-ésima* observação. A *baseline* é administração direta.  $variassentidades_i$  agrupa as observações de *executivo*, *municipal*, *diretalegislativo* e *naoinformado*;
  - $regiao_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à região geográfica de localização da entidade municipal da *i-ésima* observação. A *baseline* agrupa as regiões *sudeste* e *sul*. A segunda categoria incorpora as regiões *centro-oeste*, *nordeste* e *norte*;
  - $capital_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à característica da entidade municipal ser ou não capital da *i-ésima* observação. A *baseline* indica que a entidade do respondente se localiza na capital;
  - $50a500hab_i$  e  $ate500hab_i$  são os valores das variáveis preditoras, mensuradas em milhares de habitantes, referente à faixa populacional da entidade municipal da *i-ésima* observação. A *baseline* é município com mais de 500 mil habitantes;
  - $orcamentaria_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à percepção da cultura orçamentária pela *i-ésima* observação. A *baseline* é acima da mediana da variável e a segunda categoria indica percepção da cultura abaixo da mediana;

- $patrimonial_i$  é o valor da variável preditora *dummy* referente à percepção da cultura patrimonial pela *i-ésima* observação. A *baseline* é acima da mediana da variável e a segunda categoria indica percepção da cultura abaixo da mediana;
- $\beta_0$  é o intercepto, representando o valor da variável resposta de cada equação quando todas as variáveis preditoras são iguais a zero;
- $\beta_1, \dots, \beta_{16}$  são os coeficientes de regressão associados a cada uma das variáveis preditoras, representando o aumento (ou diminuição) esperado na variável resposta de cada equação para cada aumento unitário nas respectivas variáveis preditoras; e
- $\epsilon_i$  é o termo de erro, representando a parte da variabilidade da variável resposta de cada equação que não é explicada pelas variáveis preditoras.

Efetuaram-se também testes de hipóteses para comparar 120 itens alusivos às crenças segregadas em grupos de fatores contextuais. Esse número integra:

- a) 39 crenças comportamentais, sendo 13 referentes a avaliação do atributo (*e*), 13 referentes a força da crença (*b*) e 13 referentes ao produto entre estas (*b x e*);
- b) 42 de crenças normativas, sendo 14 referentes a crença normativa (*n*), 14 referentes a motivação (*m*) e 14 referentes ao produto entre estas (*n x m*); e
- c) 39 de crenças de controle, sendo 13 referentes a crença (*c*), 13 referentes a poder da crença (*p*) e 13 referentes ao produto entre estas (*c x p*).

Os fatores contextuais foram congregados em grupos para a condução dos testes. Os grupos comparados são apresentados na Tabela 3.8. Alguns deles foram formados a partir de categorias apresentadas na Tabela A.15 do Apêndice G.3. Aquela tabela apresenta também os testes conduzidos para cada um dos grupos comparados.

Utilizaram-se testes não paramétricos, pois testes de normalidade Shapiro-Wilk indicaram a rejeição, ao nível de significância de 5%, de hipótese da igualdade das medianas em pelo menos um dos itens entre as amostras comparadas.

O teste *U* de Mann-Whitney foi empregado para a comparação efetuada entre dois grupos de diferentes tamanhos (isto é, duas amostras independentes). Quando a comparação envolvia mais de dois grupos com tamanhos diferentes, usou-se inicialmente o teste Kruskal-Wallis (isto é, mais de duas amostras independentes) para se identificar a existência de diferenças entre grupos. Ao se observar a existência de diferenças, empregou-se o teste de Dunn para se identificar quais os grupos apresentavam as diferenças (Fávero & Belfiore, 2017).



Tabela 3.8 – Discriminação dos grupos de fatores contextuais comparados e indicação de testes conduzidos

Mensuração	Categorias iniciais	Grupos comparados	Testes
Painel A: sexo			
<i>Dummy</i>	Masculino	Masculino	<i>U</i> de Mann-Whitney
	Feminino	Feminino	
Painel B: maior nível de formação			
<i>Dummy</i>	"Técnico e "graduação"	Sem pós-graduação	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"Especialização" e "mestrado/doutorado"	Com pós-graduação	
Painel C: idade			
<i>Dummy</i>	"21 a 30 anos" e "31 a 40 anos"	21 a 40 anos	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"41 a 50 anos" e "mais de 50 anos"	Mais de 41 anos	
Painel D: experiência no setor privado			
<i>Dummy</i>	"Até 5 anos", "6 a 10 anos", "11 a 15 anos", "16 a 20 anos" e "mais de 20 anos"	Com experiência	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"Sem experiência"	Sem experiência	
Painel E: experiência no setor público			
<i>Dummy</i>	"Até 5 anos" e "6 a 10 anos"	Até 10 anos	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"11 a 15 anos", "16 a 20 anos" e "Mais de 20 anos"	Mais de 10 anos	
Painel F: vínculo profissional			
3 categorias	Cargo efetivo	Efetivo	Kruskal-Wallis e Dunn
	Cargo de confiança/comissionado	Conf/com	
	Terceirizado/contratado	Ter/cont	
Painel G: tipo da entidade do vínculo			
<i>Dummy</i>	"Administração direta, somente"	Direta	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"Legislativo, somente", "administração indireta, somente", "administrações direta e indireta", "administrações direta e indireta e legislativo", "administração direta e legislativo" e "não informado"	Não direta	
4 categorias	"Administração direta, somente"	Direta	Kruskal-Wallis e Dunn
	"Legislativo, somente"	Legislativo	
	"Administração indireta, somente"	Indireta	
	"Administrações direta e indireta", "Administrações direta e indireta e legislativo", "administração direta e legislativo", "não informado"	Várias entidades	

Mensuração	Categorias iniciais	Grupos comparados	Testes
Painel H: região geográfica			
5 categorias	"Sudeste"	Sd	Kruskal-Wallis e Dunn
	"Sul"	Sl	
	"Norte"	Nt	
	"Nordeste"	Nd	
	"Centro-oeste"	Co	
Painel I: capital			
<i>Dummy</i>	Sim	Sim	<i>U</i> de Mann-Whitney
	Não	Não	
Painel J: faixa populacional			
<i>Dummy</i>	"Mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes", "mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes" e "mais de 500 mil habitantes"	> 50 mil	<i>U</i> de Mann-Whitney
	"Até 5 mil habitantes" e "Mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes"	< 50 mil	
3 categorias	"Mais de 500 mil habitantes"	Grandes	Kruskal-Wallis e Dunn
	"Mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes" e "mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes"	Médios	
	"Até 5 mil habitantes" e "mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes"	Pequenos	
5 categorias	"Mais de 500 mil habitantes"	Porte 5 ( <i>P5</i> )	Kruskal-Wallis e Dunn
	"Mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes"	Porte 4 ( <i>P4</i> )	
	"Mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes"	Porte 3 ( <i>P3</i> )	
	"Mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes"	Porte 2 ( <i>P2</i> )	
	"Até 5 mil habitantes"	Porte 1 ( <i>P1</i> )	
Painel K: cultura orçamentária e cultura patrimonial			
<i>Dummy</i>	Acima da mediana	Superior	<i>U</i> de Mann-Whitney
	Abaixo da mediana	Inferior	

Fonte: elaborado pela autora.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este estudo foi conduzido por meio de duas abordagens: (i) qualitativa e (ii) quantitativa. Os achados de cada uma dessas abordagens são apresentados e discutidos nas subseções 4.1 e 4.2, respectivamente.

### 4.1 ABORDAGEM QUALITATIVA

Na subseção a seguir (4.1.1) são descritos os achados quanto às práticas contábeis aplicadas aos bens imóveis e na subseção 4.1.2 são apresentados os indicadores formativos das crenças comportamentais, normativas e de controle referentes à depreciação desses bens. A subseção 4.1.3 apresenta os adjetivos utilizados pelos entrevistados para se referirem a essa ação.

#### 4.1.1 Descrição de práticas contábeis aplicadas aos bens imóveis

Esta subseção descreve as situações do reconhecimento e da mensuração de bens imóveis pelas entidades municipais em que os 20 entrevistados se vinculam no tópico 4.1.1.1 e da depreciação desses bens no tópico 4.1.1.2.

##### 4.1.1.1 Reconhecimento e mensuração de bens imóveis

O reconhecimento de bens imóveis é realizado por 18 das 20 entidades municipais, conforme apresentado na Tabela 4.1. As duas entidades que não executam a prática contábil são câmaras, integrantes de poderes legislativos. Os entrevistados vinculados a essas câmaras são o 10L e o 16L. As atividades legislativas desempenhadas por câmaras municipais demandam a disposição de espaço físico reduzido, usualmente satisfeita com uso de salas ou de uma única edificação, segundo entrevistados.

Conforme o entrevistado 16L, a câmara que ele se vincula utiliza salas de um edifício de propriedade legal e mantido pelo poder executivo. Outras salas da mesma edificação são utilizadas pelo poder executivo. A entidade legislativa e a entidade executiva elaboram as suas demonstrações contábeis individuais, contudo, a equipe contábil do município entende que o

controle do ativo imobilizado está com o poder executivo e, conseqüentemente, ele o reconhece em sua contabilidade.

Essa situação, segundo o entrevistado 16L, deve-se pelo tamanho do município (faixa populacional de 5 a 6 mil habitantes) e pela sua jovem idade.

Na nossa região aqui [região Sul] a maioria dos municípios tem essa realidade, que está dentro do executivo acontecendo, sabe? Por uma questão de ser um município pequeno e também a questão da idade (...), ele é um município jovem, tem 20 e poucos anos. (Entrevistado 16L, comunicação pessoal, 24 de abril de 2023)

Adicionalmente, a administração política administrativa da câmara mediante um orçamento próprio ocorre efetivamente há dez anos, aproximadamente, segundo o participante 16L. Conforme evidências obtidas por meio de entrevistas, parece razoável o não reconhecimento de bem imóvel pela câmara do município 16, uma vez que o controle do edifício é mantido pelo poder executivo.

Outra câmara que, até a data da conversa com o entrevistado 10L, não reconhece bem imóvel é a de um ente com faixa populacional de 2 a 13 milhões e localizada na região Sudeste do Brasil. Segundo entrevistado vinculado a essa câmara, a entidade não possui a propriedade legal, porém possui o controle do bem imóvel utilizado para a execução de suas atividades. O reconhecimento do ativo imobilizado não é realizado pelo fato de o município não ter concluído a resolução de pendências quanto (i) a regularização documental com a empresa que construiu a edificação utilizada pela câmara desde 1988, aproximadamente, e (ii) a elaboração de termo de cessão do uso do bem imóvel do poder executivo para o legislativo. As pendências, conforme o entrevistado, devem ser resolvidas e o ativo reconhecido até o término do ano de 2023.

Nota-se a possível classificação do bem imóvel referido pelo entrevistado 10L como cessão de direito de uso de ativo ou cessão de uso, devido à menção ao termo de cessão do uso do bem imóvel. Em decorrência da discussão em andamento (até meados de maio de 2024, mês da finalização do presente estudo) da ED 88, o assunto foi excluído do escopo da pesquisa.

Na entidade legislativa do município 01 (com faixa populacional de 4 a 5 mil e situado na região Centro-Oeste), a propriedade legal do bem imóvel utilizado pela entidade também é do poder executivo, conforme o entrevistado 01L. Todavia, o reconhecimento e a evidênciação do ativo imobilizado são efetuados nas demonstrações contábeis individuais da entidade legislativa e posteriormente nas demonstrações contábeis consolidadas do município. Segundo o entrevistado 01L,

[o processo para o registro contábil] é feito por encampação, porque não é um patrimônio novo, é um patrimônio que já existia, então não pode ser a questão de um novo patrimônio, porque não houve a compra, ou seja, não houve o registro contábil, o movimento da execução orçamentária, e como não houve a execução orçamentária a gente tem que fazer um movimento por independência, independência da execução orçamentária, que no caso seria encampar. (Entrevistado 01L, comunicação pessoal, 25 de maio de 2023)

Conversas extras às entrevistas semiestruturadas sobre bens imóveis de câmaras municipais foram efetuadas com profissionais da contabilidade de outras entidades legislativas e com alguns dos entrevistados do poder executivo. Elas ocorreram durante o processo de organização das entrevistas. Constatou-se que existem câmaras que alugam o espaço físico de terceiros e outras que utilizam todos os ambientes de uma edificação de propriedade legal do poder executivo. Na primeira situação, não se identificou entidades legislativas que reconhecem o bem imóvel. No segundo caso, o reconhecimento e a evidenciação do ativo imobilizado ocorrem nas demonstrações contábeis individuais do poder executivo, sob a justificativa de ser ele o proprietário legal.

A propriedade legal, segundo o item 5.12 da NBC TSP Estrutura Conceitual, é um dos indicadores de controle. Assim, o controle do ativo não é determinado exclusivamente pelo fato de se ter a propriedade legal.

Referente às 18 entidades que reconhecem bens imóveis, três são do poder legislativo e 15 do poder executivo, sendo 14 destas entidades pertencentes à administração direta e uma à administração indireta. As entidades do legislativo e da administração indireta conhecem integralmente quais são os seus bens imóveis (ver coluna intitulada “Inventário” na Tabela 4.1). Das 14 entidades da administração direta do poder executivo, entrevistados de dez delas (ver coluna denominada “Inventário” na Tabela 4.1) indicaram ser necessário realizar inventário parcial ou integral de seus bens imóveis.

O inventário parcial é requerido essencialmente para bens imóveis antigos, bens de infraestrutura e/ou bens localizados em zonas rurais. A entidade executiva que o entrevistado 09E se vincula é um exemplo em que esse tipo de carência é evidenciado. Esse entrevistado afirma:

então assim, eu posso te afirmar que 90% hoje está registrado, mas ainda o trabalho tem que ser de forma contínua, tem que ser feito ano a ano, e ainda falta esse levantamento dos [bens imóveis] rurais para ser concluído. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Ele afirma também:

nós temos registrado bastante coisa, mas também eu acredito que ainda tem coisa para ser reconhecida. O que que acontece? Os bens de infraestrutura que são redes de esgoto, praças, ruas, avenidas, à medida que está sendo construído a gente está reconhecendo no patrimônio, mas tem aqueles antigos, por exemplo, as estradas vicinais, essas não estão reconhecidas ainda no patrimônio, somente as que foram pavimentadas por último que estão. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Quanto aos valores pelos quais os bens imóveis reconhecidos se encontram mensurados, uma entidade do poder legislativo, 13 entidades da administração direta do poder executivo e a entidade da administração indireta apresentam bens imóveis com necessidade de reavaliação para a atribuição de valor inicial (ver coluna intitulada “Reavaliação” na Tabela 4.1). Segundo o entrevistado 01E, “tem muitos imóveis que nós sabemos que estão bem abaixo do valor” (Entrevistado 01E, comunicação pessoal, 01 de junho de 2023).

A entidade executiva do município 13 é um exemplo de entidade que, apesar de ter bens imóveis reconhecidos, carece de levantamento e reavaliação dos seus bens.

Então, para começar aqui no meu município tem de fazer um inventário, é a primeira coisa. Fazer um inventário de tudo o que tem. Depois que fizer o inventário, tirar as escrituras de todos os bens, reavaliar, jogar na contabilidade, porque hoje nada disso é feito. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Nota-se então que mesmo em entidades que reconhecem bens imóveis existe a necessidade de melhorias, pois os valores registrados não refletem fidedignamente a situação patrimonial integral dos seus bens imóveis. O entrevistado 07E, vinculado a uma entidade executiva de um município com faixa populacional de 1 a 2 milhões, afirma que o controle dos bens imóveis é inadequado.

Desde que entrei na entidade, eu sempre busquei me inteirar dos processos e esse [controle dos bens imóveis] é um dos processos que vi que não funciona, não funciona. Se eu colocar num percentual funciona 20%, digamos assim, 20, 30% no máximo, mas não funciona nem metade do que poderia e deveria funcionar. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.1 – Situação dos bens imóveis das entidades que os entrevistados estão vinculados

Município	Entrevistado	Reconhecimento	Inventário	Reavaliação	Descrição da situação
Painel A: poder executivo – administração direta					
Ente 01	01E	Sim	Necessário para bens antigos	Necessária para todos os bens	Existem muitos bens reconhecidos, porém há bens, essencialmente os mais antigos, que precisam ser inventariados. A entidade reavaliou os bens móveis, porém não fez o procedimento para os bens imóveis e se sabe que eles estão subavaliados.
Ente 02	02E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessário para todos os bens	O controle dos bens é inadequado. Os bens precisam ser inventariados e reavaliados
Ente 03	03E	Sim	Necessário para bens antigos	Necessário para os bens de uso especial	Todos os bens que a entidade sabe que possui são reconhecidos. Porém, há bens, essencialmente os de uso especial, reconhecidos que não foram reavaliados e talvez há bens adquiridos ou construídos antes de 2013 que não estão reconhecidos. Ademais, a reclassificação contábil de obras em andamento para a conta contábil definitiva do bem em uso é intempestiva, pois é manual.
Ente 04	04E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessário para todos os bens	O controle dos bens é inadequado. Os bens precisam ser inventariados e reavaliados.
Ente 05	05E	Sim	Desnecessário	Necessário para todos os bens	A entidade possui inventário dos bens e eles estão reconhecidos, porém, os seus valores estão evidenciados em conjunto com os bens móveis. Os bens precisam ser individualizados e reavaliados.
Ente 06	06E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessário para todos os bens	O controle dos bens é inadequado. Há bens que deveriam ser reconhecidos e outros baixados. Ademais, os bens não foram reavaliados.
Ente 07	07E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessário para todos os bens	O controle dos bens é inadequado. Existem bens não reconhecidos.
Ente 08	08E	Sim	Necessário para bens rurais	Necessário para bens rurais	A entidade possui inventário dos bens imóveis localizados na zona urbana. O reconhecimento desses bens é efetuado a partir de 01/01/2023. Existem bens na zona rural, porém estão pendentes de inventário e reavaliação.

Município	Entrevistado	Reconhecimento	Inventário	Reavaliação	Descrição da situação
Ente 09	09E	Sim	Necessário para bens rurais e bens urbanos antigos e de infraestrutura	Necessário para bens rurais e bens urbanos antigos e de infraestrutura	O inventário de bens foi concluído em 2022 e eles foram reavaliados. Noventa por cento dos bens, aproximadamente, encontram-se reconhecidos. Existem bens rurais e bens de infraestrutura mais antigos, como estradas vicinais, que precisam ser inventariados e reavaliados.
Ente 11	11E	Sim	Desnecessário	Desnecessário	A entidade fez inventário dos bens imóveis e os reconhece desde 1995, aproximadamente. Porém, existem bens reconhecidos em uma conta contábil genérica que precisam ser alocados em contas contábeis específicas. Segundo nota explicativa às demonstrações contábeis, o custo total dos bens imóveis pendentes de classificação contábil representa 75%, aproximadamente, do custo total dos bens imóveis reconhecidos em 31/12/2022.
Ente 13	13E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessária para todos os bens	O controle dos bens é inadequado. Os bens imóveis foram registrados em momento anterior e o atual responsável pela contabilidade desconhece a composição do saldo registrado, pois a prefeitura não possui inventário de seus bens.
Ente 14	14E	Sim	Necessário para todos os bens	Necessária para todos os bens	Existem bens recebidos em doação e outros imóveis não reconhecidos. Uma comissão foi constituída para o levantamento dos bens, porém os trabalhos foram interrompidos e não concluídos. Os bens não foram reavaliados.
Ente 15	15E	Sim	Desnecessário	Necessária para os bens de infraestrutura	Com exceção dos bens de infraestruturas, todos os bens conhecidos pela entidade estão reconhecidos contabilmente e por valores reavaliados entre 2020 e 2021. Quanto aos bens de infraestrutura, existem ruas e estradas antigas não registradas contabilmente.
Ente 16	16E	Sim	Desnecessário	Necessária para os bens de infraestrutura	Com exceção dos bens de infraestrutura, todos os bens imóveis conhecidos pela entidade estão reconhecidos e por valores reavaliados. Quanto aos bens de infraestrutura, existem ruas e estradas asfaltadas até 2017 não reconhecidas e outros bens de infraestrutura reconhecidos que carecem de reavaliação.



Município	Entrevistado	Reconhecimento	Inventário	Reavaliação	Descrição da situação
Painel B: poder executivo – administração indireta, autarquia					
Ente 12	12A	Sim	Desnecessário	Necessária para todos os bens	Os bens não foram reavaliados. Há a necessidade de se constituir uma comissão para a reavaliação dos bens.
Painel C: poder legislativo					
Ente 01	01L	Sim	Desnecessário	Desnecessária	A entidade possui um prédio reconhecido cuja propriedade legal é do poder executivo. O bem foi reavaliado, porém, não foram feitos registros contábeis da reavaliação.
Ente 10	10L	Não	Desnecessário	Desnecessária	As atividades legislativas são executadas utilizando-se de uma edificação. Existem pendências quanto à propriedade legal da edificação com a empresa privada que a construiu e quanto ao termo de cessão de uso do poder executivo para o poder legislativo. A previsão é de que elas sejam resolvidas e o reconhecimento efetuado pela câmara até o término de 2023. Contudo, há incertezas se o bem imóvel será classificado como de uso especial ou de patrimônio cultural.
Ente 11	11L	Sim	Desnecessário	Desnecessária	A entidade possui dois bens imóveis e eles estão reconhecidos. Um deles em uso e com características que poderia classificá-lo como bem do patrimônio cultural e o outro adquirido e ainda não utilizado pela entidade por se encontrar em processo de adequação para o uso.
Ente 15	15L	Sim	Desnecessário	Necessária para todos os bens	Todos os bens estão reconhecidos, porém, o valor está subavaliado, pois o reconhecimento inicial foi feito pelo custo histórico da construção que ocorreu entre 1999 e 2000, aproximadamente, e os bens não foram reavaliados.
Ente 16	16L	Não	Desnecessário	Desnecessária	A entidade executa as suas atividades em salas de um edifício compartilhado com o poder executivo. O edifício é de propriedade legal e considerado de controle pelo poder executivo. Consequentemente, o edifício é registrado como ativo pelo poder executivo. A entidade não possui outros bens imóveis.

Fonte: dados da pesquisa.

#### 4.1.1.2 Depreciação de bens imóveis

A depreciação de ativo imobilizado é uma prática obrigatória aplicável a todos os bens imóveis reconhecidos e disponíveis para uso, segundo o item 71 da NBC TSP 07. Adicionalmente às duas entidades legislativas que não possuem bens imóveis reconhecidos e, conseqüentemente, não depreciam os seus bens, identificou-se uma terceira entidade legislativa em que a prática não se aplica considerando o escopo da presente pesquisa. Trata-se da câmara em que entrevistado 11L se vincula. Segundo ele,

temos dois imóveis, o (...) [edifício X] que é onde funciona o plenário e o gabinete de presidência, primeiro secretário etc. e tal, mas é um bem histórico (...). Então, em 2021 só tinha o (...) [edifício X]. A maior parte administrativa da câmara funciona em imóveis alugados. (...). Então, a câmara adquiriu no final do ano passado [2022], em dezembro, um edifício [Y]. Nesse edifício [Y] vai migrar tanto a parte legislativa quanto administrativa. Embora seja um edifício moderno, ele ainda vai precisar passar por adequações, porque, por exemplo, não tem o local para o plenário, então eles vão ter que fazer algumas adequações ainda e só depois é que toda a câmara, tanto a parte legislativa quanto administrativa, deve migrar para lá. (...) Então a gente só passou a ter um imóvel não histórico a partir de dezembro do ano passado [2022]. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

O edifício X é compreendido na classe de ativos do patrimônio cultural e, por conseguinte, não é tratado no presente estudo. O edifício Y, por sua vez, não se encontra disponível para uso e, por isso, não deve ser depreciado.

Nesse contexto, das 20 entidades municipais em que os entrevistados se vinculam, a depreciação de bens imóveis é aplicável a 17 delas. Deste grupo, nove entidades não depreciam os seus bens, sendo que oito delas não estabeleceram as suas políticas contábeis referentes ao assunto e uma delas o fez (ver colunas “Registro contábil” e “Política contábil” na Tabela 4.2). Apesar de estabelecida, a política não é utilizada, segundo o entrevistado 12A, pois os bens imóveis precisam ser reavaliados e a entidade não adquiriu novos bens após a definição da política contábil.

Oito entidades depreciam os seus bens imóveis, sendo todas elas executivas da administração direta. Seis delas utilizam percentuais estabelecidos pela Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (IN da RFB). A taxa de depreciação anual é de 4% para edificações (vida útil de 25 anos) e 10% para instalações (vida útil de 10 anos). As entidades em que os entrevistados 09E e 16E se vinculam possuem políticas contábeis publicadas a partir de decreto e elaboradas não exclusivamente com base na IN da RFB.

A política contábil vigente da entidade em que o entrevistado 09E se vincula indica os percentuais da IN da RFB para bens imóveis, porém sugere a definição de vida útil, valor residual e método de depreciação segundo o uso dos bens. Na prática, entretanto, se aplica os percentuais estabelecidos pela IN da RFB. O participante declarou:

em 2010 a gente estabeleceu um decreto considerando as próprias taxas da Receita Federal para depreciação, porque até então não se depreciava. (...) [Em 2019 um novo decreto foi estabelecido, mas] as taxas de depreciação não tiveram muita alteração, embora eu ache também que precisava ter tido algumas alterações, mas ficou a da tabela antiga que nós tínhamos. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Na entidade executiva em que o participante 16E se vincula, a política contábil se diferencia ao estabelecer taxa de depreciação anual de 25% para imóveis de uso educacional. Nessa entidade, existem ruas construídas após 2017 que são reconhecidas, todavia, elas não são depreciadas.

As ruas, que são valores altos do nosso patrimônio, nós não temos depreciação, não temos taxa, não temos... estamos ainda avaliando o que fazer. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Quanto à aplicação de percentuais idênticos aos estabelecidos pela IN da RFB aos bens imóveis, os entrevistados 04E, 09E, 12A, 15L e 16E manifestaram a sua inadequabilidade. Conforme um deles, a “tabela [da IN da RFB] é para pessoas que a Receita Federal fiscaliza, para fins de imposto de renda, de dedução do tributo, do lucro real, é outra finalidade” (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023).

O entrevistado 03E, por sua vez, julga adequada a utilização dos percentuais fixados pela IN da RFB na entidade. O julgamento se baseia na condição de operacionalização da depreciação na entidade e no alcance da comparabilidade entre entidades com o uso de taxas idênticas. O entrevistado afirmou:

a gente trabalha com a depreciação muito mais nos de uso especial, então a gente não precisa de uma tabela de depreciação que seja diferente daquela posta pela Receita [Federal], ela nos atende. E eu ainda tenho outro critério, como eu tenho empresa pública e eles também depreciam, há mais tempo do que nós inclusive, a gente teria duas tabelas vigendo no município. Eu acho muito mais complexo de administrar isso do que estabelecer um padrão único que é o que a maior parte das empresas do país utilizam. Eu acho que até para termos de comparabilidade se cada ente começar a construir uma tabela de depreciação com os seus próprios critérios, a gente perde comparabilidade no valor do patrimônio. Então, eu acho que ou haveria uma tabela mais específica mesmo, proposta ou pela STN ou pelo conselho ou ambos, para que isso fosse utilizado pela maior parte do país e a gente avaliasse só casos especialíssimos, ou então vamos usar a que tem, porque eu acho que você utiliza melhor da comparabilidade quando você tem critérios semelhantes, eu não enxergo isso como um problema. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023).

A depreciação, segundo a NBC TSP 07, deve refletir o padrão de uso ou consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviço de um ativo. Ativos são utilizados em condições e com finalidades diversas. Por conseguinte, a autora do presente estudo julga que é altamente improvável que taxas idênticas de depreciação atendam a todas as edificações e instalações.

Experiência internacional como a de Portugal (Decreto-Lei n. 192, de 11 de setembro de 2015) corrobora com esse julgamento. Nele, utilizam-se vidas úteis específicas para o setor público e elas diferem entre bens imóveis, como o caso de edifícios construídos a partir de diferentes materiais.

Considerando então que (i) 60,31% (ver Tabela A.8 do Apêndice D) dos municípios brasileiros não apresentam saldos na conta contábil de depreciação acumulada de bens imóveis, conforme dados extraídos do Siconfi – Finbra referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022, dando indícios da não execução da prática contábil de depreciar esses bens, sendo esses indícios confirmados em algumas entidades em que entrevistados do presente estudo se vinculam e que (ii) a maioria das entidades utilizam políticas contábeis de depreciação em desacordo com normas convergidas às IPSASs (isto é, a NBC TSP 07), julga-se pertinente o estudo da intenção de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.2 – Situação da depreciação dos bens imóveis das entidades que os entrevistados estão vinculados

Município/ Entrevistado	Registro contábil	Política contábil	Descrição da situação
Painel A: poder executivo – administração direta			
Ente 01/01E	Sim	Não identificada	Os bens registrados contabilmente são depreciados, porém, os seus valores estão subavaliados por falta de reavaliação.
Ente 02/02E	Não	Não estabelecida	Os bens precisam ser inventariados e reavaliados para posterior depreciação.
Ente 03/03E	Sim	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	Os bens que ainda não foram reavaliados não são depreciados e a intempestividade na reclassificação contábil de obras em andamento para a conta contábil definitiva tarda o início da depreciação dos bens.
Ente 04/04E	Não	Não estabelecida	Os bens precisam ser inventariados e reavaliados para posterior depreciação.
Ente 05/05E	Não	Não estabelecida	Os bens precisam ser reavaliados, para a sua posterior depreciação.
Ente 06/06E	Sim	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	Os bens precisam ser inventariados e reavaliados para posterior depreciação.
Ente 07/07E	Sim	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	A depreciação não reflete o padrão de uso dos bens.
Ente 08/08E	Não	Não estabelecida	O valor registrado de depreciação não reflete o padrão de uso dos bens, pois ela não se baseia nos bens que compõem o inventário atualizado. Os bens imóveis do inventário atualizado ainda não foram depreciados.
Ente 09/09E	Sim	Instituída por decreto municipal em 2010 e atualizada em 2019. O decreto de 2010 fixou os percentuais estabelecidos pela IN da RFB. A norma atual, de 2019, aprova o Manual de Normas e Regras para Gestão Patrimonial do Município e indica os percentuais da IN da RFB para bens imóveis, porém sugere a definição de vida útil, valor residual e método de depreciação segundo o uso dos bens.	Existem bens rurais e de infraestrutura que precisam ser levantados e reavaliados. Ademais, apesar de a política contábil sugerir a definição de vida útil, valor residual e método de depreciação segundo o uso dos bens, utilizam-se os percentuais da IN da RFB.
Ente 11/11E	Sim	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	A depreciação é feita desde 1995, porém há bens registrados em contas contábeis genéricas que não são depreciados.

Município/ Entrevistado	Registro contábil	Política contábil	Descrição da situação
Ente 13/13E	Não	Não estabelecida	Os bens precisam ser inventariados e reavaliados para posterior depreciação.
Ente 14/14E	Não	Não estabelecida	Há a necessidade de um levantamento dos bens e definição de uma política contábil de depreciação.
Ente 15/15E	Sim	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	Os bens registrados são depreciados utilizando a política contábil estabelecida.
Ente 16/16E	Sim	Instituída por lei municipal de 2014. Aplicam-se taxas de depreciação padronizadas para grupos de bens, estabelecidas com base na IN da SRF e adaptadas para os bens da entidade.	As ruas e estradas registradas contabilmente não são depreciadas. O uso de taxa de depreciação padronizadas para grupos de bens decorre de limitação do sistema de gestão de patrimônio.
Painel B: poder executivo – administração indireta, autarquia			
Ente 12/12A	Não	Aplicação de percentuais estabelecidos pela IN da RFB.	Os bens precisam ser reavaliados, para a sua posterior depreciação. Após a definição da política, não houve aquisição de novos bens imóveis e, por isso, não há saldo na conta contábil de depreciação acumulada, apesar de a política ter sido estabelecida.
Painel C: poder legislativo			
Ente 01/01L	Não	Não estabelecida	Os bens não são depreciados e não há política contábil em processo de elaboração.
Ente 10/10L	Não aplicável	Não aplicável	A entidade não registra bens imóveis, pois existem pendências documentais. Adicionalmente, existem incertezas se a edificação será depreciada, pois ela apresenta características de patrimônio cultural.
Ente 11/11L	Não aplicável	Em processo de elaboração: a vida útil será estabelecida segundo laudo efetuado por equipe técnica durante o processo de aquisição e após ratificação pela equipe de engenharia da entidade pública.	O bem com característica cultural não é depreciado e o outro bem imóvel será depreciado quando estiver disponível para uso.
Ente 15/15L	Não	Não estabelecida	Os bens precisam ser reavaliados, para a sua posterior depreciação.
Ente 16/16L	Não aplicável	Não aplicável	A entidade não registra bens imóveis, pois considera que não os controla.

*Nota.* IN da RFB: Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Fonte: dados da pesquisa.

### **4.1.2 Crenças referentes à depreciação de bens imóveis**

Esta subseção apresenta os indicadores formativos das crenças levantadas entre os 20 entrevistados em relação à depreciação de bens imóveis. As crenças comportamentais, normativas e de controle são apresentadas, respectivamente, nos tópicos 4.1.2.1, 4.1.2.2 e 4.1.2.3.

#### **4.1.2.1 Crenças comportamentais referentes à depreciação de bens imóveis**

A finalidade do levantamento efetuado por meio das entrevistas quanto às crenças comportamentais referentes à depreciação de bens imóveis foi (i) a identificação de como o entrevistado percebe as consequências e os resultados da implementação da ação, seja para o indivíduo (p. ex., carreira profissional) ou para o ente público e (ii) a identificação da ordem de importância dessas crenças para o entrevistado. Essas consequências e os resultados constituem as características, qualidades e atributos em relação ao objeto que, no presente estudo, é a depreciação de bens imóveis e eles são apresentados na Tabela 4.3.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.3 – Distribuição de frequência dos atributos relativos à depreciação de bens imóveis

Atributos <sup>a</sup>	Entrevistas <sup>b</sup>																				Total de recorrências
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Tomada de decisão interna	X	x	x	x		x	x					x		x	x			x		x	11
Evidenciação da situação patrimonial					X		x			x	x	x	x				x			x	8
Aplicabilidade da depreciação para o setor público	X		x	x	x	x		x													6
Cumprimento de normas contábeis	X		x			x		x				x	x								6
Controle social				X						x	x	x	x					x			6
Controle dos bens				X								x	x		x	x					5
Frustração/incômodo por não conseguir implementar	X						x			x	x										4
Custo-benefício	X		x									x									3
Obtenção de recursos financeiros				X														x		x	3
Promoção profissional	X													x		x					3
Interesse de membros do poder legislativo				X							x										2
Uso da informação em discurso político													X								1
Total de novas crenças comportamentais para cada entrevista	6	0	4	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	-

Nota. X: novo tipo de recorrência; x: recorrência.

Tabela ordenada pela coluna “Total de recorrências”, de maior a menor.

<sup>a</sup> Para os atributos, em específico, a saturação foi constatada como tendo ocorrido na décima terceira entrevista.

<sup>b</sup> As entrevistas estão ordenadas por sequência de realização, apresentada na Tabela 3.3.

Fonte: dados da pesquisa com base no modelo de Fontanella et al. (2011).



O atributo com maior frequência de citação entre os entrevistados foi a tomada de decisão interna. Ele foi frequentemente mencionado para expressar percepção negativa quanto à utilidade da informação de depreciação de bens imóveis para a tomada de decisão de gestores públicos. Essa percepção dos entrevistados se refere ao uso da informação de depreciação de bens imóveis isoladamente ou de seu uso em um contexto mais abrangente, isto é, considerando a informação de depreciação desses bens como parte da informação contábil em que dados de outros ativos, passivos e variações patrimoniais são abrangidos.

O entrevistado 11E é de uma entidade pública que têm executado esforços para depreciar os seus ativos imobilizados (isto é, seus bens móveis e imóveis) desde 1995. Ele afirmou que uma boa parte dos bens são depreciados, utilizando-se os percentuais estabelecido pela IN da RFB. Mesmo nesse contexto, ele alegou que a informação não tem sido requerida para tomada de decisão pelos gestores. O entrevistado declarou:

a gente está desde 1995 tentando fazer [a depreciação dos bens]. A gente faz uma parte, uma boa parte, mas eu volto a dizer, a gente não tem a experiência de dar essas informações ou de que alguém tenha solicitado essas informações para tomada de decisão. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)

Destaca-se que o setor responsável pelo patrimônio na entidade pública que o entrevistado 11E se vincula é segregado do setor contábil. A percepção do entrevistado é com base na sua atuação neste último setor.

O entrevistado 16E também é de uma entidade que deprecia seus ativos – com base em taxas de depreciação padronizadas para grupos de bens, estabelecidas com base na IN da RFB e adaptadas para os bens da entidade. Ele fez o exercício de pensar na existência de um balanço patrimonial que apresente as características qualitativas da informação contábil, o qual ele chamou de “balanço patrimonial perfeito” (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023). Mesmo nessa situação, ele alegou que é difícil pensar no uso da informação contábil, incluindo a depreciação de bens imóveis. O entrevistado disse:

uma coisa que nós temos que separar bem é o seguinte, o que realmente a contabilidade vem refletir e outro ponto é o que a gestão vê sobre determinado item e de que forma eu utilizo esses dados. Sendo bem prático, então vamos supor que eu consiga colocar tudo no balanço [patrimonial], registrar perfeitamente [os meus ativos e passivos], faça teste de *impairment* em todos os itens e o meu balanço [patrimonial] seja uma cópia exatamente fiel, talvez isso não exista no mundo real, mas digamos que eu consiga obter um balanço [patrimonial] perfeito. Para a administração pública, o que que isso reflete? Para o gestor? O que que isso vai trazer de benefícios para o município? (...) Dificilmente isso vai impactar em algum ponto significativo. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Perspectivas similares de não uso da informação para tomada de decisão interna foi manifesta por outros seis entrevistados (01E, 03E, 10L, 14E, 15E e 16L). Entre as justificativas para essa perspectiva foram apontadas a preocupação em modificar a estrutura física da entidade no tempo em que os gestores se encontram no poder, em detrimento a conhecer o valor dos bens (16L); e ênfase dada a informações orçamentárias (p. ex., extratos e saldos bancários, saldos e dotações orçamentárias, previsão da arrecadação e da despesa trimestral).

O participante 11L, de uma câmara municipal, por sua vez, relatou que depreciar os bens imóveis é relevante para fins de tomada de decisão. Contudo, o importante, segundo ele, é a estimativa da vida útil do bem, em detrimento ao valor apurado de depreciação. A câmara que ele se vincula utilizou em situação passada a vida útil estimada de edificações para decidir o bem imóvel que seria adquirido pela entidade legislativa. O entrevistado afirmou:

eu acho que o fato de eu ter uma estimativa de tempo de vida útil naquelas condições daquele imóvel ou de qualquer bem, eu acho que é a grande vantagem que a gente tem ao usar a depreciação. Muito mais do que a questão do valor propriamente, porque se eu estou falando da administração [pública], não que esse bem não tenha valor algum, nada disso, pelo contrário, mas que se eu estou com algum bem e eu tenho a utilização dele, de pouca valia tem o valor, porque o importante dele é o uso que se dá para a administração [pública] ou para a sociedade, seja como um bem público ou seja como um bem coletivo. Então assim, a questão de valorar mesmo eu acho pouco importante, vem para mim em segundo plano, mas a estimativa que você tem de uso daquele bem eu acho que é muito relevante. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Depois o entrevistado complementou:

então, eu acredito que, na minha percepção, de que a questão do tempo de vida para essa decisão de aquisição de imóvel, se não foi o ponto determinante, foi mais um ponto a ser avaliado pela mesa diretora e pelos vereadores. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Ponto de vista semelhante quanto à utilidade da vida útil dos bens foi mencionada pelo entrevistado 09E. Para ele, a estimativa contribui para o gerenciamento interno referente a programação para a eventual substituição de bens.

Seguindo nessa perspectiva positiva, quatro profissionais (03E, 04E, 09E e 11E) apontaram expectativa de uso futuro da informação para tomada de decisão. Essa expectativa abrange o uso da informação como meio para gestão de bens, avaliações de políticas públicas e de gasto público e apuração de custos. Quanto à apuração de custos, o participante 09E alegou:

é estranha uma contabilidade que não tem depreciação. Então assim, é um custo, a depreciação é despesa. A gente pretende trabalhar com custo também daqui a um tempo, então apurar custo, a gente precisa ter essa parte de depreciação correta, em dia. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Todavia, na perspectiva do entrevistado 10L, o uso futuro da informação para tomada de decisão interna não é esperado, incluindo informações que compreendam custos. Segundo ele:

a gente acaba perdendo interesse na gerencial por não ver o seu trabalho sendo fruto na tomada de decisão, por parte de gestores mesmo. Eu falo que aqui na câmara, por exemplo, a contabilidade de custo que é uma coisa que a gente fica discutindo, a gente fala “Para que fazer?”, é só para atender a norma, porque vai fazer, vai fazer documento, vai fazer relatório, vai publicar e não vai servir para nada a não ser cumprir o normativo contábil. Eu gostaria de ser o contrário, de ser mais otimista, mas eu sou muito cético nesse sentido de entender que vai ter algum gestor aqui que vai debruçar em cima dos relatórios para tomar decisões. (Entrevistado 10L, comunicação pessoal, 23 de maio de 2023)

Alguns entrevistados que manifestaram percepções negativas quanto à tomada de decisão interna indicaram também uma segunda percepção negativa quanto à necessidade de se depreciar bens imóveis tratada no presente estudo como um diferente atributo, sendo ele a aplicabilidade da depreciação para o setor público.

Para os entrevistados 11L, 11E, 14E e 16E, é compreensível a apuração da depreciação por entidades privadas, uma vez que ela é útil para fins de impostos. Adicionalmente, entrevistados (11E, 14E e 16L) afirmaram que a depreciação é importante teoricamente. Contudo, eles entendem que é difícil pensar na sua aplicabilidade para o contexto do setor público. Os entrevistados 11E e 16L afirmaram, respectivamente:

Quem já trabalhou em empresa privada, no setor privado, sabe a relevância muitas das vezes dessas informações, do impacto em demonstrações contábeis, mas para o setor público infelizmente eu não consigo ter essa percepção nem de vantagem, nem de desvantagem e isso no dia a dia, na realidade. Lógico que teoricamente a gente estuda e sabe, mas, na prática, isso não acontece, eu não vi acontecer, infelizmente. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)

Tecnicamente falando e pela minha experiência vinda da parte privada, eu acho que é extremamente importante e necessário [depreciar os bens]. Mas olhando para o lado público e dos agentes políticos que tem essa transição de gente de forma constante, eu vejo que é uma coisa que nasce meio que morta, sem sentido, porque para eles isso pouco muda, pouco interessa, sabe? (Entrevistado 16L, comunicação pessoal, 24 de abril de 2023)

Conforme o entrevistado 16E, a dificuldade de se enxergar a aplicabilidade da depreciação se deve a sua inconsistência com as maneiras que se elabora o orçamento e que se apura os limites no setor público. Para ele, a informação de depreciação seria mais pertinente se o orçamento fosse elaborado com base no regime de competência. Segundo o entrevistado 16E,

certamente [a depreciação teria mais utilidade se a gente fizesse o orçamento com base no regime de competência]. Daí eu teria que utilizar uma taxa adequada para considerar esse tipo de utilização. (...) Imagine que eu construo um hospital e esse hospital me custe 1 milhão de reais, tá? Esse 1 milhão de reais eu estou utilizando... [imagine que] eu pague tudo num ano só, para não virar resto [a pagar], para ficar um pouco mais simples. Esse 1 milhão de reais ele vai me considerar como gasto em saúde naquele ano, mas eu vou utilizar esse hospital talvez por 10 anos, então não seria mais interessante eu considerar [para fins de cumprimento de limite] a fração desse 1 milhão de reais diluído nos 10 anos? Para mim me faz mais sentido isso. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

A relação custo-benefício da implementação da depreciação de bens imóveis surgiu como um atributo adicional nas entrevistas. Segundo os entrevistados 03E, 11E e 16E, a implementação gera custos para a entidade pública e há incertezas de que eles são inferiores aos benefícios da informação elaborada. A Tabela 4.4 apresenta trechos das falas de entrevistados que se referem à relação custo-benefício da implementação da depreciação de bens imóveis.

Tabela 4.4 – Trechos de entrevistas sobre a relação custo-benefício da implementação da depreciação de bens imóveis

Entrevistado	Trecho da entrevista
03E	“É inegável em termos de Ciência Contábil que a gente precisa dar pesos iguais ao patrimônio de um lado e do outro. Então se a gente está atualizando dívida, se a gente está atualizando passivo, eu também tenho que ter um ativo atualizado (...). Mas assim, eu não tenho como pensar nesse assunto só em contabilidade, a gente precisa levar em consideração o mundo financeiro, o mundo real. Valorar um patrimônio agora que a gente não tem expectativa de venda, a gente não tem expectativa de transformar em renda, custa dinheiro, e quando custa dinheiro eu estou necessariamente tirando recursos de projetos que vão ser feitos em prol da sociedade para tratar do patrimônio do município. É uma balança, então a gente vai fazendo isso de fato muito devagar de modo a não onerar o tesouro e a gente não ter que reduzir a ação pública para custear esse registro”. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023)
11E	“Então assim, existem pessoas querendo estudar o custo para isso tudo, então assim, é um bom dinheiro se for parar para pensar: de recursos humanos, de capacitação, de sistema... E como que a gente está depois de 13 anos [do início da implementação aqui]? O que que a gente utiliza disso tudo? São coisas que a gente, no nosso dia a dia, a gente para às vezes e começa a conversar sobre essas coisas, refletir”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)
16E	“Vamos ver quanto que vale um determinado bem, e aí novamente, por que que eu vou fazer isso? Claro que na contabilidade vai ter efeitos práticos, agora por que que eu vou movimentar setor do patrimônio, vou chamar um engenheiro que está lá com mil coisas para fazer para ele me reavaliar quanto que vale um determinado prédio, por exemplo? Ou vou contratar um corretor para fazer esse tipo de avaliação. (...) Qual que é o custo? Eu tenho o custo dessa informação, que benefício que ela vai me trazer? Acaba já morrendo ali”. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Outro atributo resultante das entrevistas é a percepção de que a depreciação de bens imóveis deve ser efetuada para o cumprimento de normas contábeis. Essa percepção foi compartilhada por seis entrevistados (03E, 08E, 11E, 11L, 16E e 16L). O participante 16E afirmou que, apesar de a informação não ser usada para a tomada de decisão interna e do questionamento quanto à aplicabilidade da depreciação para o setor público, a entidade que ele se vincula busca depreciar os seus bens imóveis por se tratar de uma prática que a norma exige. Julgamento análogo foi posto pelo participante 03E, ao afirmar:

eu acho que norma não se discute, se cumpre. O momento de discutir a norma é antes da emissão dela, se está positivado a gente precisa cumprir a norma. Então, para mim tem a pressão da própria legislação, está posta, a gente precisa cumprir. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Adicionalmente à obrigação de implementar, outros seis atributos extraídos das entrevistas foram (i) a evidenciação da situação patrimonial, (ii) o controle dos bens, (iii) a utilização da informação em discurso político, (iv) a obtenção de recursos, (v) o controle social e (vi) o interesse de membros do poder legislativo. Quanto ao primeiro deles, oito entrevistados (01E, 03E, 05E, 06E, 07E, 08E, 12A e 15L) indicaram o atributo por meio de expressões que incluem a menção da relevância de se depreciar bens imóveis para que se evidencie “a realidade do valor dos prédios” (Entrevistado 15L, comunicação pessoal, 26 de abril de 2023), “a realidade do seu patrimônio” (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023) e “a realidade (...), a situação do patrimônio” (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023). Para o entrevistado 03E, a utilidade da informação de bens imóveis, por vezes, é essencialmente equilibrar o patrimônio da entidade considerando os passivos que devem ser reconhecidos. Ele declarou:

eu acho que a maior função é a gente ter um patrimônio equilibrado, é nesse sentido, não supervalorizar o ativo em relação aos passivos que a gente tem, para que a gente tenha um PL [patrimônio líquido] mais equilibrado. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023).

Dois dos entrevistados (01E e 05E) que indicaram a relevância da evidenciação da situação patrimonial nomearam também a importância da implementação do procedimento de depreciar os bens imóveis para a obtenção de recursos financeiros. A interferência do procedimento é para se demonstrar o valor dos ativos da entidade, ao se considerar que eles, na visão dos entrevistados, impactam na CAPAG que é avaliada ao requererem um financiamento. A Tabela 4.5 apresenta trechos das falas desses dois entrevistados que corroboram as suas perspectivas. Apreciação antagônica foi exposta pelo participante 16E, uma vez que ele indicou que a

implementação dificilmente impactará em algum ponto significativo para a captação de recursos para o município.

Tabela 4.5 – Trechos de entrevistas sobre a relevância da implementação da depreciação de bens imóveis para a obtenção de recursos financeiros

Entrevistado	Trecho da entrevista
01E	“É importante para o município. Eu falo até em relação a gente realizar uma operação de créditos, porque o nosso ativo vai estar com um valor maior, então assim, é importante em relação... se você for olhar lá na CAPAG [Capacidade de Pagamento], então influencia de certa forma o município, em relação a hoje a gente estar com os nossos bens imóveis no valor real, o nosso ativo estaria maior”. (Entrevistado 01E, comunicação pessoal, 01 de junho de 2023)
05E	“Quando você solicita algum investimento, algum financiamento, algum empréstimo é difícil de conseguir, porque aqueles indicadores que estão demonstrando ali não te colocam... existe uma escala de A, B e C que o Tesouro Nacional classifica os municípios e tem muito a ver com investimento, a CAPAG, você nunca passa nessa prova, porque o que está lá dá a entender que tu não vais conseguir pagar, não tem como, e não é bem a realidade”. (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto ao controle dos bens, o entendimento de cinco participantes (02E, 03E, 08E, 09E e 16E) é de que os registros adequados dos bens, contendo a sua depreciação, é relevante para fins de administração. Esse fim foi o objetivo principal que motivou a entidade pública em que o entrevistado 09E se vincula a iniciar a depreciação de seus bens imóveis ainda em 2010, ano em que a ação não era expressamente requerida para entes municipais.

Na visão do participante 02E, depreciar os bens contribui para o controle fidedigno e, conseqüentemente, para uma boa administração. A má administração, para ele, pode ser pior do que a corrupção. O entrevistado afirmou:

eu sempre digo: “Gente, um dos males também, que é um peso direto que eu acho, além da corrupção, porque a corrupção é mais destacada, é mais visível, é a má administração”. (...) Ela é tão ou até pior do que a corrupção, a má administração, porque ela não está na vitrine, ela é invisível, (...) é tipo aquelas doenças que surgem, que são invisíveis que você só percebe lá no hospital (...). Então, para você fazer uma boa administração, é essencial ter esse controle fidedigno. (...) É por isso que eu digo que é primordial a importância desses registros. (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

Já na interpretação do entrevistado 16E, o controle dos bens é necessário, contudo, ele entende que o importante é o seu controle físico. As palavras dele foram: “você ter esse tipo de controle

é necessário, mas o controle físico, agora o valor deste bem, aí é outra história” (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023).

Raciocínio semelhante foi posto pelo participante 03E. Para ele, a necessidade de se registrar os bens imóveis e de depreciá-los faz com que áreas responsáveis por esses bens passem a controlá-los, para fornecer as informações necessárias ao setor contábil que deve registrá-los. A contabilidade contribui então indiretamente para o controle, pois ela “vira um motor para a cobrança” (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023).

O entrevistado 08E possui visão positiva quanto à implementação da depreciação de bens imóveis para controle desses bens. Ele entende que implementar o procedimento é uma forma de cuidar e valorizar os bens públicos e a manifestação desse cuidado poderia ser utilizada durante o discurso político. O participante declarou:

essa é a ênfase que eu sempre tento passar para o gestor para dizer que isso é importante até para a questão do discurso político, porque a maioria dos gestores públicos municipais, principalmente (...) [os da nossa região], eles não se importam com a questão de controle patrimonial, porque a ideia deles é que isso não vai atender a demanda política deles, os fins políticos. Mas a gente vê que isso traz benefícios até políticos, porque se você cuida do bem patrimonial, você pode utilizar isso como uma valorização da sua gestão, nos bens que é do público. (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023).

Percepções divergentes também foram manifestadas quanto à contribuição da informação sobre depreciação de bens imóveis para o controle social e o interesse de membros do poder legislativo. Quanto ao primeiro, entrevistados manifestaram que é importante evidenciá-la para pessoas da sociedade civil, para que elas conheçam a situação patrimonial da entidade pública (06E, 07E e 08E), apesar de reconhecerem que são poucos que a utilizam. Outros (03E, 10L e 16E), por sua vez, foram diretos em afirmar que ela é indiferente ou irrelevante para o controle social e/ou audiências públicas. O entrevistado 03E alegou:

pensando em controle social, em prestação de contas... isso não é importante ou determinante para a população, eu acho que assim quando a gente vai valorar o patrimônio, atribuir para ele o valor real da expectativa, é importante para a gente ter uma demonstração contábil ajustada, correta, mas eu não vejo muito valor social nessa informação, de verdade. (...) Essa informação por si só não, eu não vejo que ela tenha um valor exacerbado para a sociedade. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023)

Referente ao interesse de membros do poder legislativo, os entrevistados 07E e 16E manifestaram percepções similares às suas opiniões quanto ao controle social. O participante 07E acredita que a informação deve estar disponível para que o legislativo a utilize, pois ele crê que membros desse poder a procuram e, por isso, ela deve ser consistente e de qualidade. Já na

perspectiva do entrevistado 16E, dificilmente a implementação da depreciação de bens imóveis impactará em algum ponto significativo na discussão das contas dos gestores efetuada pelo parlamento.

Dois atributos de consequências mais individuais foram também citados por entrevistados, são eles: (i) promoção profissional e (ii) frustração e/ou incômodo por não conseguir implementar a depreciação. O primeiro foi mencionado sob uma perspectiva positiva por dois participantes (04E e 11E) e negativa por um terceiro (02E). Nesta, o entendimento é de a contabilidade somente existe por se tratar de uma obrigatoriedade e a desvalorização é refletida nos salários pagos. Ele entende que essa realidade é de natureza cultural e, conseqüentemente, de lenta alteração.

Os entrevistados 04E e 11E acreditam que o momento de mudanças, na qual se insere a implementação da depreciação de bens imóveis, proporciona a oportunidade de valorização profissional. O participante 04E afirmou que as “constantes mudanças que a gente está tendo está criando um cenário muito positivo para os contadores” (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023). A valorização profissional ocorreu, segundo relatou o participante 11E, para alguns profissionais que se capacitaram. Outros, no entanto, não usufruíram do crescimento por não terem acompanhado o processo.

Um ponto adicional sinalizado pelo entrevistado 11E foi o desgaste emocional ou psicológico de cada profissional. Ele, em outros momentos da entrevista, e diferentes participantes (06E, 07E e 12A) relataram a frustração e/ou incômodo por não conseguir implementar as mudanças, incluindo a depreciação de bens imóveis. Os sentimentos relatados são usualmente provocados pela incapacidade de implementá-las, quando os participantes compreendem que as mudanças são obrigatórias. A Tabela 4.6 apresenta trechos das falas de entrevistados que corroboram as suas perspectivas.

Tabela 4.6 – Trechos de entrevistas sobre a frustração e/ou incômodo relatados por profissionais

Entrevistado	Trecho da entrevista
11E	“O profissional sabe que ele tem que implementar, são obrigações legais que ele tem que realizar e ele se sente muitas das vezes desconfortável de não conseguir fazer e às vezes nem é por ele, é por conta de falta de recursos, porque são tantos procedimentos, são tantas rotinas, então ele precisa de recurso para alocar ali em cada implementação e muitas das vezes ele não consegue, então isso incomoda”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)



Entrevistado	Trecho da entrevista
06E	<p>“É frustrante, é muito frustrante assim você querer... o contador hoje, nos dias de hoje, assim tem sido muito desafiador, cada vez mais as leis estão se modificando e a cobrança está aumentando, não só da STN [Secretaria do Tesouro Nacional], do tribunal, agora temos também a receita federal com o E-social, o EFD-Reinf, [Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais] que começou com INSS [Instituto Nacional do Seguro Social], brevemente será com o imposto de renda e outras demandas mais. Então assim, ser contador hoje de órgão público é muito desafiador, são muitos normativos que a gente tem que seguir, eles mudam muito rápido (...). Então, hoje ser contador público é um desafio, o volume de trabalho só aumenta. E quando tem gestores que não se importam, sabe, não dão importância, fica um pouquinho mais difícil”. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)</p>
12A	<p>“E o que eu sempre falo aqui, você quando é mais exigente, você deve estar observando que eu sou muito exigente nessas coisas que eu falo, então o órgão público hoje por não ter uma cobrança, nem todo mundo quer essa pessoa, ele quer aquelas pessoas que de repente fazem as coisas de uma forma mais fácil assim, que às vezes vai um pouco contra a legislação, mas... então, eu acho importante, eu sou defensor da cobrança, da multa e da exigência para valorizar quem quer fazer a coisa certa. Porque hoje nós, eu digo por mim, eu estou muito frustrado por querer fazer as coisas certas, mas, ao mesmo tempo, ser classificado como enjoado, por quê? Porque tem pessoas que fazem de qualquer maneira e as coisas são aceitas, o resultado é mais rápido para quem está vendo, estou te falando do gestor, então eu tenho uma frustração. Então, eu acho que isso só irá mudar quando tiver essa visão do certo, do cara que é enjoado é certo, começar a ter mais espaço”. (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023)</p>
07E	<p>“Eu acho muito interessante que fique tudo muito amarradinho, sabe, que as coisas façam... façam as coisas corretas. Eu me sinto até mal por conta disso, porque parece que o pessoal não tem muita vontade de fazer as coisas corretas e quando tem não anda, e aí a pessoa se sente mal sabe, participando disso tudo, parece que até eu estou participando disso no meio, é bem esquisito, mas... o sentimento que fica é esse em relação a isso, que eu queria somente que as coisas andassem de fato, que a gente tivesse... Condições técnicas na contabilidade eu tenho certeza que tem, porque tem muita gente boa lá que busca conhecimento e tal, mas enfim, eu não vejo muita vontade da gestão, não vejo muita vontade de alguns setores, de algumas pessoas em específico assim para fazer a coisa andar. (...) E isso reflete até na vontade de a pessoa continuar trabalhando lá sabe, ‘Ah as coisas não andam’, porque não é somente isso que não anda, outras coisas também não andam... isso é somente a pontinha do <i>iceberg</i>, tem muita coisa que também acaba não andando, reflete na gestão, a pessoa não consegue... não se sente motivada de, por exemplo, eu quando cheguei lá mesmo eu vi que alguns processos poderiam melhorar, e aí eu dei algumas sugestões de melhorias e fizeram pouco caso, está lá até hoje, arquivaram e ninguém falou nada, ninguém dá retorno, e você fica ‘Pô, será que se a gente não tivesse mais espaço para falar, talvez as coisas melhorassem?’, mas... do jeito que está, está ficando e está indo, sabe, é como eu estou falando, as coisas só vão dar certo quando se provoca, quando um tribunal de contas disser ‘Ó, cheguei aqui, estou vendo que vocês não estão fazendo isso e agora, como é que vai fazer?’, aí se organiza para fazer. Inclusive a gente está passando por uma auditoria (...), e aí o pessoal nunca se atentou a fazer, e agora que (...) [a auditoria] está lá, só tem <i>expert</i> agora, está todo mundo querendo fazer algo que nunca foi feito do nada assim, sabe? Então, acaba desmotivando esse tipo de coisa, mas é isso, é o que a gente tem para hoje”. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)</p>

Fonte: dados da pesquisa.

#### 4.1.2.2 Crenças normativas referentes à depreciação de bens imóveis

O intuito central do levantamento efetuado por meio das entrevistas quanto às crenças normativas referentes à depreciação de bens imóveis foi (i) a identificação de todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que aprovariam ou desaprovaram o comportamento do entrevistado se ele implementasse essa ação e (ii) a identificação de todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades cuja atuação o entrevistado observa em relação à implementação da mesma ação. Esses indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades formam os referentes normativos ou agentes sociais (Fishbein & Ajzen, 2010; French Jr. & Raven, 1959) e eles são apresentados na Tabela 4.7.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.7 – Distribuição de frequência dos referentes normativos relativos à depreciação de bens imóveis

Referentes normativos <sup>a</sup>	Entrevistas <sup>b</sup>																				Total de recorrências
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Painel A: crenças normativas injuntivas																					
Tribunal de contas	X		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	19
Gestores internos	X				x		x	x	x	x		x		x	x	x	x				12
Ranking da STN	X		x							x			x	x	x					x	7
Sociedade civil										X	x					x		x		x	5
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública	X							x			x										3
STN				X				x													2
Ranking do tribunal de contas											X										1
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas	X																				1
Possíveis investidores no mercado									X												1
Empresa de assessoria contábil										X											1
Painel B: crenças normativas descritivas																					
Outras entidades públicas municipais	X				x							x				x					4
Total de novas crenças normativas para cada entrevista	6	0	1	0	0	0	1	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-

Nota. X: novo tipo de recorrência; x: recorrência.

Tabela ordenada pela coluna “Total de recorrências”, de maior a menor.

<sup>a</sup> Para os referentes normativos, em específico, a saturação foi constatada como tendo ocorrido na décima entrevista.

<sup>b</sup> As entrevistas estão ordenadas por sequência de realização, apresentada na Tabela 3.3.

Fonte: dados da pesquisa com base no modelo de Fontanella et al. (2011).

O tribunal de contas é o referente normativo que mais se destacou entre as 20 entrevistas. A sua influência é observada essencialmente pelo seu poder coercitivo (French Jr. & Raven, 1959), por compor o controle externo exercido sobre os municípios brasileiros. Segundo o entrevistado 11E, a entidade de controle é “um motivador, uma alavanca, um botão de alerta que você fica ali ligado para responder” (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023).

Outros dois entrevistados destacaram explicitamente que a indicação de aprovação das contas da gestão pelo tribunal de contas é a única preocupação dos gestores. O entrevistado 15L enfatizou que a frase suficiente para os gestores da entidade que ele trabalha é “as contas estão sendo aprovadas” (Entrevistado 15L, comunicação pessoal, 26 de abril de 2023), não havendo preocupação adicional com outros assuntos concernentes à contabilidade. Afirmção similar foi efetuada pelo entrevistado 08E ao indicar:

a contabilidade pública só anda e só existem registros porque é obrigatório se prestar contas, porque se não houvesse uma obrigatoriedade de prestar contas, se não se reprovasse, se não levasse esse prejuízo para um gestor, para alguém, isso também seria passado por cima, entendeu? (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023)

Apesar da frequente menção ao tribunal de contas pelos entrevistados, somente o entrevistado 03E afirmou que a entidade de controle faz questionamentos sobre a depreciação dos bens imóveis na avaliação anual das contas. Dezesesseis entrevistados (01E, 01L, 04E, 05E, 06E, 07E, 08E, 09E, 10L, 11L, 12A, 13E, 14E, 15L, 16E e 16L) alegaram que o procedimento não é cobrado pela entidade de controle. O entrevistado 04E afirmou:

eu não sei se é falta de entendimento dos tribunais de contas, mas pelo menos aqui o tribunal de contas tem uma visão muito financeira (...). Tem alguns auditores, algumas pessoas lá de destaque, que estão querendo avançar para uma visão contábil, até a fiscalização contábil, mas atualmente é só a visão da [Lei n.] 4.320, é uma visão ainda muito pobre. (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

A ênfase dada aos aspectos orçamentários foi também indicada pelo entrevistado 09E ao apontar:

o tribunal de contas aqui, até então, a parte contábil, ele não tem feito muita análise nem muita cobrança, ainda está muito focado na questão orçamentária. Então, o que que eles olham e cobram da gente até o momento? Se você empenhou mais do que estava aprovado na lei orçamentária, se você suplementou da maneira correta, se você não fez nenhum crédito especial sem ter as devidas fontes para suplementar, os índices de saúde, educação, despesa com o pessoal. Então assim, está muito ainda focado no orçamentário e no fiscal, o contábil nas prestações de contas ainda não têm, ainda não olham nada, nem cobra nada da gente, embora a gente esteja obrigada a enviar os balanços, as notas explicativas, mas assim ainda não vi nenhuma cobrança, nem para a gente, nem para o município, com relação à parte contábil. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

O poder coercitivo do tribunal de contas foi constatado por meio de seis participantes (04E, 07E, 12A, 13E, 14E e 15L) ao apontaram que, se entidade de controle exigisse a depreciação, ela seria efetuada. Segundo o entrevistado 07E, a implementação de depreciação não é de interesse dos gestores e não se configura como umas de suas prioridades, até que haja cobrança por parte da auditoria feita pelo tribunal de contas. O entrevistado declarou:

[a depreciação não é feita] porque sempre existem outras prioridades, sempre existem outras coisas... “Ah, até agora não se teve problema, então segue do jeito que está”. A partir do momento que houver algum problema em relação à auditoria, aí vai se tomar as devidas providências, sem sombra de dúvidas. A partir do momento que chega uma auditoria, como a gente está passando em alguns outros pontos lá [na prefeitura], aí começa a se mexer em algumas coisas, é como se estivesse dormindo e a pessoa só acorda quando alguém vai lá e acorda mesmo, basicamente é por isso [que a depreciação não é implementada]. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

A atuação do tribunal de contas, na perspectiva do entrevistado 13E, seria importante para se conseguir a colaboração de pessoas de setores externos à contabilidade (p. ex., setor do patrimônio e engenharia) que, na estrutura administrativa da entidade do entrevistado, devem fornecer informações para o registro dos bens imóveis e a sua posterior depreciação. Já na perspectiva do entrevistado 12A, a cobrança por parte da entidade é importante para se valorizar o profissional que deseja implementar os procedimentos contábeis, pois profissionais com esse anseio são por vezes categorizados como enjoados. Ele afirmou:

porque hoje nós, eu digo por mim, eu estou muito frustrado por querer fazer as coisas certas, mas, ao mesmo tempo, ser classificado como enjoado, por quê? Porque tem pessoas que fazem de qualquer maneira e as coisas são aceitas, o resultado é mais rápido para quem está vendo, estou te falando do gestor, então eu tenho essa frustração. Então, eu acho que isso só irá mudar quando tiver essa visão do certo, do cara que é enjoado é certo, começar a ter mais espaço. (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023)

Essa atuação do órgão de controle externo, cobrando a implementação da depreciação de bens imóveis, foi também citada como relevante para o alcance do apoio dos gestores internos. Eles (isto é, os gestores internos) se configuram como o segundo grupo de referentes normativos mais frequente nas entrevistas. Contudo, apenas o entrevistado 09E os distinguiu como agentes que requerem informações contábeis cuja elaboração demanda a implementação da depreciação. Segundo o entrevistado,

a gestão quer que a gente apure custo, mas como que eu vou apurar custo na situação que eu tenho hoje? Aí eu chego para ele [gestor] e falo “Ó, antes de apurar custo, primeiro a gente tem que organizar a casa, primeiro nós temos que trabalhar com competência, nós ainda não conseguimos trabalhar, registrar os créditos a receber por competência, então como que eu vou avançar com custo, o custo é a última etapa”. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Situação oposta foi relatada por outros onze entrevistados (02E, 05E, 06E, 07E, 08E, 10L, 11E, 11L, 12A, 13E e 15L). Eles, em geral, apontaram que os gestores não dão relevância para assuntos técnicos como os contábeis, e, em específico, a depreciação de bens imóveis. Conforme o entrevistado 11E,

mas de fato a preocupação, sei lá, de outros gestores de ter esse tipo de informação [de depreciação] é que a gente ao longo do tempo não percebeu. Aliás, o que a gente sempre percebe no mundo político é muito uma preocupação com valores fiscais, não necessariamente contábeis. Embora os fiscais venham da contabilidade, é uma coisa interessante. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Outro referente normativo citado por entrevistados é o *Ranking* da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi, publicado pela STN (doravante referido como *ranking* da STN). Ele (isto é, o *ranking* da STN) é composto essencialmente por indicadores construídos a partir de regras orçamentárias, fiscais e patrimoniais que são incrementados anualmente, desde a sua primeira edição publicada em 2020 com dados do exercício financeiro de 2019. A verificação da presença de saldo patrimonial de depreciação acumulada de bens imóveis é efetuada para estados e o Distrito Federal desde a primeira edição do *ranking* da STN. Para os municípios, um dos indicadores verifica se os valores de depreciação acumulada de bens imóveis são inferiores aos valores totais de bens imóveis.

O *ranking* da STN, diferentemente dos demais referentes normativos, não é um indivíduo ou uma entidade. Contudo, constatou-se durante as entrevistas que ele exerce pressão social e, por isso, ele é considerado como um referente normativo na presente pesquisa. French e Raven (1959) abordam diferentes tipos de poder: poder de recompensa e de referência, coercitivo, legítimo e poder pelo conhecimento. Conquistar uma boa colocação em *rankings* usualmente promove reconhecimento, que poderia se caracterizar como a recompensa almejada pelos profissionais e/ou a entidade municipal ou inclusive pela legitimidade atribuída às entidades instituidoras dos *rankings*.

A relevância do *ranking* da STN é exemplificada por meio da fala do entrevistado 16E, ao afirmar:

mudamos uma regra contábil nossa só para atender um item [ou indicador] do *ranking* da STN. Eu até hoje não concordo com a política da STN naquele item [ou indicador], mas para não perder [pontos no] item [ou indicador] nós mudamos a nossa regra. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

O entrevistado 04E, por sua vez, indicou a relevância do *ranking* da STN ao alegar que ele, durante a entrevista, estava sentado em frente a um quadro com as indicações exatas das

posições do município no *ranking* em suas diferentes edições. Essa importância atribuída por entrevistados é compartilhada também por gestores do município que o entrevistado 01E se vincula, porém, não por gestores do município do entrevistado 08E. Este participante declarou:

ah nem tem [relevância] para o gestor não. Eu fiquei muito alegre e eufórico quando eu saí de um *ranking* de 2020 lá embaixo para em 2021 um *ranking* lá em cima, mas ninguém sorriu comigo, só eu mesmo. (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023)

Para o entrevistado 06E, *rankings* como o da STN são relevantes por impulsionar uma competição benéfica que promove a qualidade da informação contábil. Durante a entrevista, ele afirmou que após a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis, a sua equipe analisa os indicadores não atendidos na última edição do *ranking* da STN e efetua os ajustes. Tal procedimento é também realizado considerando os indicadores de um *ranking* instituído pelo tribunal de contas responsável pela auditoria das contas da entidade que o entrevistado 06E se vincula. Ele foi o único entrevistado que citou este tipo de *ranking*. Referindo-se a este *ranking*, o participante afirmou:

hoje pela manhã eu fui para um curso lá no tribunal [de contas] e o professor estava justamente falando porque o top 1 do estado estava lá. O balanço top 1 estava lá. Aí fica todo mundo querendo ser o primeiro. Então assim, eu acho que isso é uma concorrência boa, é uma coisa boa, porque para você ter mais qualidade nas informações e isso gera uma disputa saudável e boa para o estado, porque quanto mais consistente a qualidade da informação, melhor. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)

O *ranking* do tribunal de contas possui finalidade similar àquele da STN e, por conseguinte, também se tem indícios de que ele exerce pressão social, apesar de não se apresentar como um indivíduo ou entidade. Desse modo, ele (isto é, o *ranking* do tribunal de contas) também é classificado como um referente normativo no presente estudo.

A entidade STN também foi mencionada por entrevistados (11L e 16E) como agente que recomenda a implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, entre eles, a depreciação dos bens imóveis, configurando-se assim como um referente normativo. No município do entrevistado 16E se iniciou a implementação da ação ainda em 2015 em decorrência da difusão e de “certo terror” que se colocou nos prefeitos e nos secretários, promovidos por entidades como a STN, de que a implementação tinha que ser feita, segundo relato do participante 16E.

Na perspectiva do entrevistado 11L, a recomendação de implementação dos procedimentos por parte da STN é suficiente para ele propor a prática em sua entidade. Ele afirmou:

eu proporia por duas razões: uma por muito respeito aos profissionais envolvidos, não é um trabalho simples você fazer uma consolidação dos balanços, imagina uma consolidação nacional, nós todos profissionais temos visões diferentes, então o fato de eu ter essa visão não me qualifica como o dono da verdade, é apenas a minha visão, e aí você tem uma visão diferente e isso me faz ter respeito pela sua posição e para isso existem regras. Então assim, eu entendo as recomendações como regras e a gente vai se esforçar para cumprir. E outra questão é que a partir do momento que eu estabeleço os critérios, no caso a STN estabelece os critérios, para 5.300 municípios, 26 estados, não sei quantas câmaras envolvidas, assembleias etc., e depois você ter que juntar, você tem que ter um critério único. E eu acho que eles dão, dentro da possibilidade deles, condições razoáveis para os profissionais questionarem e tentam tirar o melhor dali. O fato de eu não concordar com aquele critério não faz com que deixe de ser um critério adotado, então eu entendo que é algo que deve ser cumprido. Eu de fato acho que a STN age bem ao fazer como recomendação e não como obrigação, porque como obrigação você complica muito para as áreas de contabilidade, por ser algo que transcende ao poder que eles têm, que nós temos. Então eu acho que a área de contabilidade vai fazer aquilo que der e que é possível para ela e vai propor, se não acontecer ela não tem como ir além e de repente pode parecer que o cara que assina o balanço que não fez. Então assim, eu acho que eles fazem muito bem, são muito conscientes ao fazerem isso como uma recomendação, como uma proposição e não como uma obrigatoriedade. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Entrevistados (07E, 11E e 11L) mencionaram também referentes normativos que atuam internamente na mesma entidade municipal, como contador geral e colegas de trabalho. Por se tratar de membros da equipe contábil, eles são referidos como pessoas do setor de contabilidade da entidade pública na Tabela 4.7. Para o participante 11E, o contador geral da entidade executiva aprova e procura implementar todos os procedimentos, incluindo a depreciação dos bens imóveis, e se sente incomodado quando a implementação não é alcançada. O contrário foi relatado pelo entrevistado 07E, em relação ao antigo contador geral do município. O entrevistado alegou:

a antiga contadora geral que tinha lá [na prefeitura], ela passou meros 65 anos no cargo, então encontrou-se uma resistência muito grande por parte dela (...) para fazer algumas implantações em relação ao patrimônio. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Adicionalmente ao contador geral, o entrevistado 11E indicou colegas de trabalho, internos da entidade, como referentes normativos que questionam a relação custo-benefício da implementação das mudanças no setor público. A implementação incorre em custos que gera incertezas se eles são inferiores aos benefícios de se produzir a informação, dado o potencial de não se ter um bom uso da informação. Questionamento idêntico, segundo o mesmo entrevistado (11E), é efetuado por profissionais do setor contábil de outras entidades públicas, constituindo pares externos à entidade pública que o entrevistado se vincula.

Profissionais de empresas de assessoria contábil, por sua vez, compõem um diferente grupo de referente normativo. Eles foram nomeados pelo entrevistado 13E. Segundo ele, esses



profissionais questionam o tratamento que será dado aos bens imóveis no término de cada exercício financeiro.

A sociedade civil se configura como outro referente normativo citado por entrevistados. Os entrevistados 06E e 07E a mencionaram como um grupo que possui integrantes, apesar de ser a minoria, interessados em informações de entidades municipais elaboradas com base na depreciação dos bens imóveis. Na perspectiva desses entrevistados, depreciar esses bens é importante para se evidenciar a situação do patrimônio da entidade para os usuários e entre eles se tem os cidadãos. O participante 06E destacou esse referente normativo, por exemplo, ao afirmar que as informações são relevantes para

os cidadãos, é importante para eles, criaram-se as notas explicativas com esse olhar, estou falando de outra coisa, mas é só para exemplificar. As notas explicativas não são para os auditores nem pra gente, é justamente para os cidadãos, quando eles realizarem consultas dos demonstrativos que a gente publica, as notas explicativas justamente estão demonstrando para eles o que aquilo é, enfim... Então, atualizar o imobilizado do município é justamente para os cidadãos saberem como que está a situação patrimonial do município, é importante. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)

Os entrevistados 06E e 07E citam os cidadãos com uma perspectiva positiva de os classificarem como usuários das informações, apesar de se tratar de um grupo reduzido de cidadãos. Já os entrevistados 01E, 02E e 10L os mencionam como indivíduos não interessados na informação de entidades públicas, incluindo a informação de depreciação de bens imóveis. Para o entrevistado 02E, a participação dos cidadãos ocorre de uma forma não construtiva, com viés exclusivamente político e/ou de classe. Ele afirmou:

o que eu observo também dessas pessoas [da sociedade civil], já participei de reuniões, tem os conselhos, o conselho da saúde, o conselho da merenda, o conselho da educação, vez ou outra eles pedem relatórios contábeis, eu vou lá explicar, tem audiências públicas, eu fiz uma agora há 3 semanas, uma audiência pública, a população também, a audiência pública... eu fico até triste com audiência pública, o cidadão não comparece, nos conselhos falta muito... quando eu vejo a cobrança é mais o interesse da categoria, (...) é só briga da categoria. Então infelizmente como eu falei a você, por parte da população não há muito essa cobrança não, dessa questão de gerenciamento dos bens móveis e imóveis, só [tem] críticas, críticas tem um monte, crítica de falar mal, agora uma cobrança, uma crítica mais (...) construtiva, uma reclamação mais pontual eu não vejo, eu vejo mais uma reclamação porque é adversário político, eu vejo mais isso, uma crítica, não no sentido de querer melhorar o social, mas porque somos opostos na política. (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

Também integrando o grupo de pessoas externas à entidade pública, o entrevistado 12L especificou os possíveis investidores no mercado como referentes normativos que aprovariam a implementação da depreciação na entidade que ele trabalha, que é uma autarquia municipal com possibilidade de privatização. O entrevistado afirmou:

hoje comenta-se que a tendência é que a autarquia seja privatizada. Então eu mostro para o pessoal a importância [das informações contábeis]. Porque se você for... sendo privatizado, com certeza a empresa que comprar, ela vai querer ver essa análise do balanço [patrimonial]. Então, é por isso que eu trabalho mais ainda em cima disso, para a gente ter essa realidade [patrimonial], mostrar o que está no balanço, até por uma hora dessa negociação ou de apresentação, você ter números reais para poder apresentar. Então, eu acho que essas informações do ativo, tanto do ativo como passivo, elas se tornaram necessárias pelo momento que nós estamos vivendo. (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023)

Quanto à identificação de indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades cuja atuação o entrevistado observa em relação à implementação da depreciação de bens imóveis, os entrevistados 02E e 15L alegaram que observam que outras entidades públicas municipais similares a que eles atuam não efetuam a implementação de depreciação de bens imóveis. Os motivos são, respectivamente, desinteresse ou dificuldades para implementar. Os participantes 03E, 11E e 14E declararam que a atuação de entidades públicas similares não influencia, positiva ou negativamente, a sua ação.

#### 4.1.2.3 Crenças de controle referentes à depreciação de bens imóveis

O levantamento executado por meio das entrevistas quanto às crenças de controle referentes à depreciação de bens imóveis teve o intuito de identificar os fatores ou circunstâncias que sem os quais o entrevistado considera que não teria a capacidade de implementar a ação e/ou os fatores que poderiam interferir negativamente ou inviabilizar a implementação. Eles são denominados fatores de controle e são apresentados na Tabela 4.8.

Os fatores de controle identificados são agrupados nos três pilares interligados apresentados no relatório do Banco Mundial (2022), a saber: (i) definição de metas e processos, (ii) capital humano e (iii) ferramentas técnicas (ver Figura 2.4 apresentada na subseção 2.2.3). Esses pilares, com seus respectivos fatores, são segregados nos Painéis A, B e C da Tabela 4.8, respectivamente.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.8 – Distribuição de frequência dos fatores de controle relativos à depreciação de bens imóveis

Fatores de controle <sup>a</sup>	Entrevistas <sup>b</sup>																				Total de recorrências
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Painel A: definição de metas e processos																					
Apoio de gestores internos	X			x	x		x	x		x	x		x			x	x				10
Plano de implementação	X			x					x				x	x			x	x			7
Painel B: capital humano																					
Profissionais do setor contábil	X			x	x				x			x	x	x	x			x		x	10
Julgamento profissional								X						x					x		3
Profissionais de setores não-contábeis	X			x				x	x	x	x	x	x	x	x	x					12
Suporte de terceiros especialistas					X	x				x									x		4
Troca de experiência		X												x	x						3
Painel C: ferramentas técnicas																					
Sistemas de TI	X		x		x				x			x		x		x		x		x	9
Plano de contas	X																		x		2
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	20
MCASP				X																	1
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade			X						x				x	x	x	x					6
Recursos estruturais, exceto TI					X											x					2
Total de novas crenças de controle para cada entrevista	7	1	1	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-

*Nota.* X: novo tipo de recorrência; x: recorrência. Tabela ordenada de acordo com os pilares e fatores descritos no relatório do Banco Mundial (2022). MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; TI: Tecnologia da Informação.

<sup>a</sup> Para os fatores de controle, em específico, a saturação foi constatada como tendo ocorrido na sétima entrevista. <sup>b</sup> As entrevistas estão ordenadas por sequência de realização, apresentada na Tabela 3.3.

Fonte: dados da pesquisa com base no modelo de Fontanella et al. (2011).

O primeiro pilar, definição de metas e processos, compreende os fatores (i) apoio de gestores internos e (ii) plano de implementação. O apoio de gestores internos é um dos fatores mais frequentemente citados por entrevistados. No julgamento de nove deles (02E, 05E, 06E, 07E, 08E, 11E, 12A, 14E e 15L), esse apoio é inadequado e, por vezes, inexistente. O entrevistado 07E relatou que ele não vê “muita vontade da gestão” (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023), enquanto o participante 06E indicou que “os gestores não têm interesse [na implementação da depreciação dos bens imóveis]” (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023). Na perspectiva do entrevistado 02E: “falta mais engajamento da equipe, dos próprios líderes, líderes quando eu falo prefeito também, secretários” (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023).

A falta de apoio de gestores é justificada por entrevistados (05E, 06E, 08E, 11E, 11L e 15L) pela irrelevância atribuída a assuntos técnicos, como o procedimento de depreciação de bens imóveis. Nas palavras do participante 11L, “as pessoas veem apenas como uma informação contábil” (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023). Essa visão é por vezes motivada pela concepção orientada no curto prazo. O entrevistado 11L declarou:

Mas a impressão que eu tenho dos administradores, de forma geral, daqueles que eu tenho trabalhado ao longo do tempo, de que há uma preocupação com um horizonte muito curto, ‘Ah essa informação pode ser importante’, ‘Ah, mas pode ser importante... eu não estou precisando dela agora, eu não vou tomar uma decisão agora com base nessa informação. Então, para que que eu vou pagar para ter essa informação se possivelmente eu não vou usá-la agora? Pode ser que no futuro ela seja, mas é agora’ conseguiu pegar? (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

A alteração dessa compreensão, segundo o participante 11E, depende de um trabalho de sensibilização por parte de profissionais do setor contábil (ver trecho da entrevista apresentado na Tabela 4.9). O apoio de gestores, entretanto, é usualmente originado com a possibilidade de se ter penalidades, habitualmente aplicadas pelo tribunal de contas. A Tabela 4.9 apresenta trechos de falas que corroboram esses apontamentos.

Tabela 4.9 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre a relevância de penalidades para motivar o apoio de gestores internos

Entrevistado	Trecho da entrevista
05E	“Na prática a gente percebe que se o tribunal de contas emitir uma norma dizendo ‘Tem que fazer isso’ amanhã você vai [conseguir] fazer, mas quando se trata de uma ação voluntária, eu decidi fazer, aí tudo vira uma barreira [pela ausência de interesse]. É mais a ideia de que se tiver um castigo, aí eu corro e faço para não levar [penalidades], entendeu? É mais essa percepção de visão mesmo, de mentalidade”. (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)
06E	“É como se não fosse relevante para eles, sabe? Então, o que é que pode motivar? A única coisa, para ser sincera, que motiva bastante os gestores a realizar certas ações, é quando recebem notificações do tribunal de contas. Quando o tribunal de contas notifica, caneta, cai matando, aí eles começam a se mobilizar para evitar esse tipo de situação. Mas muitos deles, não posso generalizar, mas muitos deles não veem como importante não”. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)
11E	“Eu acho que tem que ter um trabalho ali de sensibilização do gestor, [para] ele entender a importância daquela informação, daquele trabalho. Porque eu já percebi em outros momentos, em outros procedimentos, que a gente precisa fazer o outro entender, senão ele não abraça também, ele não embarca naquela ideia, porque no mundo dele ele não precisa da contabilidade, ele não consegue muitas das vezes enxergar. Agora sempre quando tem uma obrigação legal que vai dar uma... algum tipo de penalidade (...), aí essas coisas funcionam”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

A falta de apoio de gestores internos é refletida na ausência de coordenação e na inviabilização de recursos orçamentários-financeiros necessários para outras ações, conforme entendimento do entrevistado 07E. Essa interligação de elementos é prevista no relatório do Banco Mundial (2022) (ver Figura 2.4 apresentada na subseção 2.2.3), dado que eles integram o plano de implementação. O participante 07E afirmou:

Eu vejo que a gente encontra também muita resistência política, porque às vezes a gente precisa de, por exemplo, para a gente fazer um registro desses bens imóveis e, conseqüentemente, fazer um controle da depreciação, a gente à princípio precisaria ter uma empresa que fizesse uma avaliação dos patrimônios e algo que em relação ao orçamento, em relação à política se trava e a gente não consegue fazer uma contratação de uma empresa nesse sentido para poder fazer as coisas corretas. (...) Eu também não posso fazer muita coisa, justamente por conta desse entrave político, entrave de orçamento, entrave de secretarias. Às vezes a contabilidade por estar ligada à secretaria de finanças e o setor de patrimônio por estar ligado à outra secretaria, são é... digamos que são secretarias diferentes de fato e são cabeças diferentes, porque os secretários são quem fica a frente disso, então até para um secretário pedir para o outro a informação, é algo que... é como se tivesse um ego ali muito forte, então até para se ter uma comunicação com os secretários é difícil, e para a gente conseguir essa informação também é muito difícil. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Não há, na perspectiva desse participante, plano de implementação elaborado em conjunto com os envolvidos de áreas que devem interagir para a prática da depreciação dos bens imóveis. Indicativos dessa ausência também foram sinalizados pelos entrevistados 08E, 11E e 14E.

No entendimento do participante 11E, a entidade executiva em que ele se vincula efetua ações para a depreciação de seus bens imóveis desde 1995. Os bens são depreciados, contudo, há procedimentos requeridos para que todos eles sejam depreciados segundo as normas contábeis vigentes. Esses procedimentos são passíveis de realização. A limitação é devida à priorização dada a outras atividades no plano de ações da entidade. O entrevistado declarou:

a gente sabe de alguns problemas que existem e que a gente precisa solucionar. Só que isso tudo depende do plano de ação, do que no momento o/a subcontrolador/a de contabilidade e demais cargos comissionados que são ali os coordenadores, os gerentes, eles decidem atacar primeiro. Então, por diversas razões você aloca recurso que é escasso em algum lugar e, no momento, não foi possível alocar recurso para atacar, para poder definitivamente, vamos dizer, arrumar a conta de bens imóveis. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)

Os recursos que o entrevistado se refere são orçamentários-financeiros e humanos. O primeiro é necessário para viabilizar ferramentas técnicas como a atualização de sistemas, enquanto o segundo integra o pilar capital humano. A priorização dada a outras atividades, em detrimento à depreciação dos bens imóveis, é motivada por critério de relevância, considerando a limitação de recursos. O participante disse: “a gente não teve foi fôlego ou talvez vimos que outras coisas seriam mais importantes no momento” (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023).

Para o entrevistado 08E, a não implementação da depreciação de bens imóveis é consequência da desvalorização do assunto decorrente de aspectos culturais, e não da limitação de recursos. Ele declarou: “na verdade, o ponto que colocam é a questão financeira, mas a gente sabe que não é” (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023). Essa percepção da gestão, segundo o entrevistado, impacta negativamente nas oportunidades de aquisição de conhecimento do capital humano.

Esse impacto foi relatado também pelo participante 14E. Já na entidade em que o entrevistado 13E se vincula, existe incentivo educacional, porém ele não é amplamente usufruído. Na entidade deste participante a depreciação de bens imóveis não é efetuada

seguindo as normas contábeis vigentes por outros motivos. A Tabela 4.10 apresenta trechos de falas que corroboram a situação do incentivo educacional nas entidades em que os participantes 13E e 14E se vinculam.

Tabela 4.10 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre o incentivo educacional em suas respectivas entidades

Entrevistado	Trecho da entrevista
13E	“De 2017 para cá, se um funcionário tem interesse e ele chega na administração ‘Ah eu quero fazer um treinamento assim’, a prefeitura tem treinado os funcionários sim, aqueles que têm interesse estão passando por treinamento. Eu fiz, eu venho fazendo um treinamento desde 2019, na época da pandemia, tal, que aí foi quando começou os cursos a serem online e para mim facilitou bastante, aí a partir daquele ano para cá eu comecei a fazer bastante treinamento. Então, o funcionário que tem interesse em fazer treinamento, a administração não nega, ela dá”. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)
14E	“As pessoas são muito desmotivadas também porque elas não têm muito incentivo educacional dentro da prefeitura. Então, às vezes a gente pede um... a gente tem que implorar às vezes por um determinado curso, para alguém trazer um curso nem que seja online, que seja qualquer coisa, para a gente conseguir fazer uma especialização ou entender de um determinado assunto, então isso acaba desmotivando”. (Entrevistado 14E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Assim como aponta o relatório do Banco Mundial (2022), os elementos do pilar definição de metas e processos (isto é, apoio de gestores internos e plano de implementação) está interligado com os pilares capital humano e ferramentas técnicas, sendo que estes dois últimos também se interligam entre si. Segundo entrevistados do presente estudo, consequências da ausência do apoio de gestores internos e de carências no plano de implementação são verificadas no capital humano.

O relatório do Banco Mundial (2022) trata da implementação de forma generalizada. Assim, no pilar capital humano, ele discrimina o ensino e treinamento dos contadores do setor público, o número adequado de pessoal qualificado e o suporte especializado. No presente estudo cujo objeto da intenção é a depreciação de bens imóveis, os seguintes fatores de controle são compreendidos nesse pilar: (i) profissionais do setor contábil e o julgamento requerido, (ii) profissionais de setores não-contábeis, (iii) suporte de terceiros especialistas e (iv) troca de experiência.

Quanto aos profissionais do setor contábil, aspectos mencionados por entrevistados incluem a sua quantidade, o seu nível de capacitação, o seu interesse e motivação e a atuação de servidores efetivos *vs.* cargos comissionados ou de confiança. Os dois primeiros são os mais frequentemente citados.

Referente à quantidade, quatro entrevistados (09E, 11E, 13E e 15L) indicaram a necessidade de contratação de profissionais do setor contábil e três (01E, 14E e 10L) afirmaram que o número desses profissionais é suficiente. Na perspectiva do participante 14E, a entidade em que ele se vincula possui a disponibilidade de recursos humanos do setor contábil para implementar procedimentos como a depreciação de bens imóveis, contudo, o desinteresse, o comodismo e a falta de experiência são fatores que inviabilizam a implementação dessa prática contábil. O desinteresse é consequência da falta de incentivo educacional que não ocorre na entidade pública. O comodismo ocorre principalmente por parte de profissionais que já estão na entidade por um período maior e a falta de experiência, por sua vez, interfere na execução de atividades por parte daqueles que estão iniciando a carreira na entidade.

Nas entidades em que os entrevistados 04E, 08E, 11E, 13E e 14E se vinculam, nota-se a carência de capacitação dos profissionais do setor contábil, enquanto os participantes 02E e 10L entendem que esse não é um problema para as suas entidades. No julgamento do entrevistado 02E, falta o compromisso para aplicar o conhecimento, pois ele afirmou:

a dificuldade que eu vejo é de pôr em prática o conhecimento. É tipo assim, a gente vai para o terapeuta, psicólogo, para melhorar as nossas ideias. Acha bonito aquele negócio e sai empolgado. Mas, vamos pôr em prática? eu acho que falta mais isso, falta mais um compromisso da equipe, das pessoas frente a isso. (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

Outro aspecto que interfere na atuação de profissionais do setor contábil é a preparação e rotatividade de profissionais não efetivos, segundo comentaram os entrevistados 01E e 08E. Ambos os entrevistados indicam que a mudança de pessoas demanda que novas capacitações sejam realizadas. O participante 08E declarou:

muitas vezes você tem no setor de contabilidade alguém que veio da educação, da saúde, que está lá porque eles o colocam lá porque são de confiança. Eu não sei por que, o que é que o cara vai fazer na contabilidade se [a área] trabalha só com registros? (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023)

No entendimento do participante 09E, a função contábil precisa ser exercida por profissionais de carreira, pois é necessário formá-los quando eles iniciam. Ele afirmou:



processo seletivo aqui para a contabilidade não é viável, porque a contabilidade pública até que se prepare um profissional para poder atuar, já venceu os dois anos e ele vai ter que ir embora, então não é viável, tem que ser pessoal de carreira, porque você tem que capacitar, você tem de preparar, você tem que formar aquele profissional. (Entrevistado 09E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

A atuação de profissionais do setor contábil que operam com a contabilidade baseada no regime de competência demanda o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos elementos das demonstrações contábeis. Para isso, atividades requerem o julgamento profissional. Esse julgamento, por vezes, não é uma atividade exercida sem receios. O medo foi apontado por dois entrevistados (04E e 10L). O entrevistado 04E afirmou: “o pessoal tem medo de fazer uma avaliação patrimonial, de fazer uma mensuração, precificação” (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023).

Esse receio motiva profissionais a utilizarem medidas objetivas na contabilidade, como são os percentuais de taxa de depreciação estabelecidos pela IN da RFB. O participante 04E alegou: “se errar ‘Opa, é a receita, não sou eu não’, mas não deixa de ter uma avaliação, porque aquela tabela é para pessoas que a receita federal fiscaliza, para fins de imposto de renda, (...) é outra [finalidade]” (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023).

Adicionalmente ao medo, o participante 10L indicou que o receio do julgamento pode ser consequência da falta de entendimento das mudanças ou da memória do uso de regras objetivas na contabilidade para fins fiscais. Ele declarou:

eu acho que a classe contábil ficou muito presa a questões objetivas, então assim, o nosso trabalho tinha que ter uma metodologia quantitativa, tem que ser objetivo, tem que ser isso, por isso, por isso e por isso. Quando... nesse processo de harmonização mundial da contabilidade hoje transfere ao contador algumas questões subjetivas que eu acho que muitos profissionais se perderam ou por medo, ou por dificuldade em entender a mudança, ou porque ficaram muito enraizados na contabilidade tributária. (Entrevistado 10L, comunicação pessoal, 23 de maio de 2023)

O entrevistado 12A, por sua vez, indicou a relevância de se promulgar uma lei que dê ênfase à contabilidade fundamentada no regime de competência, em substituição à Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Para ele, essa lacuna normativa dá origem às dificuldades que se tem para implementar as mudanças. Ele disse:

como eu te falei, eu tenho 36 anos de trabalho, a minha vida foi sempre na contabilidade pública. (...) Eu poderia muito bem estar defendendo a [Lei n.] 4.320, que foi o que aprendi. Mas assim, eu vejo que ela está super defasada e muitos contadores, pessoas que trabalham, os antigos e até os que estão entrando agora, eles ainda continuam... por estar em vigor, com esse pensamento voltado a contabilizar o orçamento. (...) Então, eu acho que desde o momento que for revogada a [Lei n.] 4.320 e esse projeto de lei, essa Nova Lei de Finanças Públicas vir a tomar formato e, pelo que eu li e estudei e tudo, ela é totalmente patrimonial, vai contribuir diretamente assim para a pessoa... para mudar, ‘Opa, a [Lei n.] 4.320 já era, hoje é outra visão, é patrimonial’. Então, eu acho que foi um atraso você ter colocado as normas de contabilidade com visão patrimonial, mas você não ter uma lei federal que rege a contabilidade pública em vigor com essa visão patrimonial, entendeu? (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023)

O participante 04E, não indicou explicitamente a necessidade de substituir a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, para a redução do receio do profissional do setor contábil com julgamentos. Contudo, ele manifestou a relevância de se normatizar que o julgamento é uma prerrogativa contábil para o alcance da segurança do profissional frente a membros do controle externo, por exemplo, que em algumas localidades ainda conta com profissionais não alinhados com as demandas do regime de competência. O julgamento profissional é um aspecto do elemento profissionais do setor contábil. Contudo, optou-se por considerar de forma segregada pela sua relevância para o presente estudo.

O segundo elemento pertencente ao pilar capital humano na presente pesquisa abrange os profissionais de setores não-contábeis. Nas entrevistas, participantes mencionaram a relevância de aspectos de setores responsáveis por proporcionar informações sobre os bens imóveis. As denominações desses setores são variadas (p. ex., departamentos/setores/divisões/unidades de engenharia e de patrimônio) e usualmente integram o organograma de secretaria distinta daquela responsável pela função contábil.

O aspecto de maior menção por entrevistados (02E, 03E, 06E, 07E, 08E, 11E, 11L, 12A, 13E, 14E) é a colaboração de profissionais desses setores. No entendimento dos participantes, ela (isto é, a colaboração) é importante para a implementação da depreciação de bens imóveis, pois essa é uma ação que não depende somente do profissional do setor contábil. O entrevistado 11E afirmou: “eu entendo que esse processo de convergência não depende só do contador. Eu acho que todo mundo já entendeu isso. Ele precisa de uma integração com os outros setores” (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023).

A integração mencionada pelo entrevistado é um dos possíveis efeitos do plano de implementação, que requer, por sua vez, o apoio de gestores internos; sendo estes dois elementos do pilar definição de metas e processos. Quanto ao alcance da integração para que haja colaboração, o entrevistado 13E afirmou que se trata de uma tarefa difícil ao afirmar:

[a implementação das ações para se depreciar os bens imóveis] não é um problema que é só meu, é um problema em conjunto. Só que para você juntar esse conjunto é difícil. É difícil, porque envolve outros departamentos, envolve outros chefes e você colocar na cabeça deles é complicado, não é fácil não. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023).

A integração é difícil e a colaboração não acontece, segundo entrevistados. A Tabela 4.11 apresenta trechos das entrevistas que corroboram essa afirmação.

Tabela 4.11 – Trechos de entrevistas relatados por profissionais sobre a colaboração de profissionais de setores, exceto o contábil

Entrevistado	Trecho da entrevista
06E	“O setor de patrimônio do município, isso eu posso até falar para você que isso acontece com praticamente 90% dos municípios do estado, tá? Não existe muito o controle patrimonial, o pessoal, as pessoas... eles não se importam muito com essa questão de fazer análise, avaliação, sabe? Eu trabalho há 17 anos com contabilidade pública e desde sempre foi assim. Entra governo, sai governo e eles não se importam muito em mensurar os bens tanto móvel, como imóvel. E a gente como contabilidade depende muito da informação que vem do setor de patrimônio, então um setor de patrimônio que não tem essa análise, essa avaliação em relação aos bens, eles não informam de forma precisa para o setor de contabilidade o que se deve depreciar”. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)
07E	“A gente tem essa dificuldade de receber a informação do setor de patrimônio embasada, com alguma empresa que faça uma avaliação patrimonial desses bens, a gente não recebe, a gente recebe alguns, alguns principais digamos assim, o prédio sede da prefeitura, por exemplo, a gente tem informação dele, alguns imóveis que a gente possui aos arredores assim a gente também tem algumas informações, mas tirando isso... o município é gigante e a gente não tem tanta informação. O problema da gente é ter a informação para fazer o devido registro e a devida depreciação, que inclusive a depreciação também ela é... a informação vem até do setor de patrimônio, lá na contabilidade a gente não consegue fazer, por exemplo, um... estabelecer qual método de depreciação para poder fazer o controle correto, porque a informação já vem do setor de patrimônio, então o pessoal do patrimônio diz ‘Ó, a gente tem tanto de bens imóveis, a depreciação é de tanto, faz aí o registro’. E aí hoje funciona o mecanismo dessa forma, a contabilidade não tem muito poder em relação a essa informação para fazer o registro e fazer a correta depreciação conforme as IPSASs”. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)
08E	“O setor de contabilidade tem uma divergência grande com os outros setores, justamente porque não há uma conversa ou um entendimento daquilo que realmente os tribunais impõem que a gente faça e que a administração deveria fazer”. (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023)

Entrevistado	Trecho da entrevista
13E	“Para a gente começar a montar o nosso... a estruturar o nosso imobilizado na parte de bens imóveis, a gente precisa tirar a escritura de todos os bens que a prefeitura tem, é o primeiro passo. Para a gente tirar essa escritura, eu preciso da engenharia, porque a engenharia precisa montar o processo para eu poder começar. Esse é o problema, é onde que a gente para, porque aí você chega no departamento e a engenharia fala assim ‘Ah eu não tenho tempo’, ‘Ah eu estou cheio de serviço’, ‘Ah eu tenho outras coisas pra fazer’, entendeu? Então, é onde você para, aí desanima, porque aí você fala assim ‘Eu vou perder energia nisso sendo que eu tenho os meus afazeres para fazer? É um problema meu, é um problema da contabilidade? É, mas eu preciso do outro departamento, e aí onde a gente toca do jeito que dá, até o dia que o tribunal de contas vem, faz um apontamento, e aí a administração passa a ver com outros olhos, porque eles só conseguem ver com outros olhos quando isso vira um apontamento, mas quando ainda não virou um apontamento está tudo certo”. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)
14E	“Os processos básicos já são dificultosos de se lidar, quem dirá então uma avaliação de um imóvel para fazer depreciação, entender as estruturas, fazer as avaliações. A gente mal consegue um projeto para fazer uma obra (risos), a gente chora para a engenharia para fazer um projeto numa obra, quem dirá então a gente ir lá chegar em um engenheiro ‘Vamos fazer uma análise técnica aqui desse imóvel, vamos avaliar toda a estrutura e a situação dele’”. (Entrevistado 14E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Para alguns entrevistados (11E, 12A, 13E e 14E), a ausência de colaboração seria mitigada com a cobrança e aplicação de sanções. A cobrança, para o entrevistado 13E, não se limita exclusivamente a uma ação por parte tribunal de contas. Ele afirmou:

[é necessário a cobrança, por parte do tribunal de contas] ou qualquer outro órgão, aí sim eles vão olhar com outros olhos, aí sim o engenheiro vai ter que sentar e fazer tudo o que ele tem para fazer, aí sim. Porque quando o negócio pega, aí sim ele vai ter tempo. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Para que haja a efetiva colaboração de profissionais de outros setores, a cobrança por parte de terceiro precisa ser direcionada também para esses setores e não exclusivamente ao setor contábil, na perspectiva do entrevistado 11E. Ele declarou:

e quando se toma um ponto desse, e eu já observei alguns tribunais de contas, eles fazem a chamada não só para o setor [contábil], mas para o outro que também não deu a informação. Aí é legal, porque aí até fortalece para que os dois se integrem finalmente e implementem o procedimento. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)

Os entrevistados 06E, 12A, 13E e 14E, por sua vez, entendem que a colaboração somente será alcançada com a aplicação de sanções. As palavras dos participantes foram: “eu sinto que parece que tem que existir uma punição, se não existir a punição as pessoas não se mexem” (Entrevistado 14E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023) e “eu acho que só

vai realmente as pessoas começarem a mudar quando começar a ter uma exigência maior e, infelizmente, começar a aplicar multa” (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023).

Esse último participante indicou que a ação é necessária para se valorizar os profissionais que desejam implementar as mudanças e que, por vezes, são considerados como os “enjoados” por seus colegas. As percepções dos entrevistados 05E e 08E corroboram esse entendimento. Segundo estes, terceiros entendem que exigências são desejos da contabilidade e/ou de determinados profissionais deste setor. O participante 08E afirmou:

porque se aqui eu entendo como é que eu tenho que registrar, como tem que chegar na prestação de contas, aqui na contabilidade, nos outros setores eles não entendem que é dessa forma. [Para eles] é de uma forma diferente e mais fácil, não precisa de todas as exigências. Às vezes há gente que chega dizendo assim “Como é mesmo que o senhor quer?”, não é como a gente quer, é como as normas e os órgãos de controle impõe. (Entrevistado 08E, comunicação pessoal, 16 de maio de 2023)

A fala do entrevistado 05E foi:

também porque quando a cobrança é do tribunal é mais fácil de ser resolvida, quando é você falando “Podemos fazer assim”, aí é você que cria moda, “Ah, mas isso é invenção, não é obrigado agora”, mas com o tribunal não, todo mundo já corre, todo mundo já se apressa e tenta atender. (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

Relato divergente quanto ao suporte de profissionais de setores não-contábeis foi dado pelo entrevistado 03E. Na entidade em que ele se vincula existe uma cultura consolidada de colaboração com as demandas do setor contábil. Essa cultura é resultante de um decreto que determina a subordinação técnica das unidades à contabilidade, independentemente da estrutura hierárquica. O participante afirmou:

a gente tem um sistema financeiro muito fortalecido aqui. Aqui é mais ou menos assim “meu dinheiro, minhas regras” (risos). Se a SEFAZ [Secretaria Municipal da Fazenda] que abastece o município de recursos, para que a gente forneça recursos tem que ser nesses critérios e nessa lógica. A gente tem uma estrutura contábil que a gente chama aqui de [informação omitida], que é um... é como se fosse um regimento interno do sistema de controle contábil e ele independentemente da organização hierárquica do município, da organização administrativa, as áreas financeiras, contábeis, tem subordinação técnica à contabilidade. Então, quando a gente começa a requerer dessas áreas as informações, eles vão capilarizando isso para as áreas administrativas. Qual é o grande problema disso? A gente tem que ter braço para ajudar nessas implementações, porque assim, a gente precisa dizer exatamente como a gente precisa receber a informação. Então assim, são projetos mais longos e a gente se envolve diretamente nesses projetos, mas a gente tem bons resultados, a norma nos ajuda muito a fazer isso. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023)

Existem também situações em que o suporte inadequado de profissionais de outros setores é efeito de limitações de recursos humanos, como o número e a capacitação de profissionais. O entrevistado 07E indicou que a capacitação de profissionais de outros setores é uma das causas básicas do suporte inadequado. A correção do problema é dificultada pelo perfil dos profissionais que ocupam os cargos, que é de não efetivos que exercem as funções temporariamente. O participante disse:

de repente [é necessário] até um corpo técnico para manter as informações lá no setor de patrimônio. O setor de patrimônio é um setor que é 100%... não que eu queira dizer que um servidor comissionado é alguém que não tem competência para tal, mas ele é feito 100% de pessoas comissionadas e é um setor que, às vezes, o pessoal não dura muito no setor. De repente é um chefe, de repente é outro, muda daqui, muda acolá. Pouco se vê avançando em relação a conhecimento técnico lá dentro, entendeu? Então, eu acho que também tem muito por esse lado, do próprio pessoal do patrimônio despertar para fazer a coisa correta também e mandar a informação correta também. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Na entidade em que o entrevistado 06E se vincula, deficiências ocorrem e a situação não é corrigida por desinteresse dos gestores. Ele declarou:

o setor [de patrimônio] é deficiente em pessoal. Então poderia contratar uma empresa para realizar esse inventário? Sim, mas assim, é como eu falei, falta interesse dos gestores para fazer isso. E eu não acho que seja difícil nem complicado, se quisesse fazer, é como eu falei, existem empresas especialistas nisso que poderiam... isso poderia ser implementado e facilitaria para a contabilidade. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)

Segundo esse entrevistado, carências por parte de profissionais de setores não-contábeis poderiam ser mitigadas pela contratação de serviços de terceiros especialistas. Esse tipo de serviço é abrangido em um terceiro elemento do pilar capital humano que é o suporte especializado. Esse suporte é um elemento relevante para o levantamento e/ou atribuição de valor inicial aos bens imóveis – conforme os participantes 05E, 06E, 15L e 16L – e a definição de taxas de depreciação e valor residual segundo o padrão de uso – de acordo com o entrevistado 15L.

No caso da entidade em que o entrevistado 05E se vincula, a contratação desse tipo de suporte é dificultada pela disponibilidade de pessoal qualificado e o custo de contratação. Ele afirmou: “e aí como envolve custo e até mão de obra, e como por aqui na nossa região não tem muita gente qualificada para esse tipo de serviço, dificulta o registro” (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023).

Outro elemento compreendido no pilar capital humano é a troca de experiência com profissionais de outras entidades. A troca é um fator facilitador da implementação e ela ocorre em grupos formais que promovem encontros com profissionais do setor contábil, segundo relatos dos participantes 04E e 15E, bem como independentemente da existência de grupos, conforme relatos dos entrevistados 04E e 09E. O entrevistado 04E afirmou: “a gente conversa com outros contadores, até com uma experiência bem maior do que a minha, e a gente vai trocando experiências” (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023).

O terceiro pilar apresentado no relatório do Banco Mundial (2022) é referente às ferramentas técnicas e compreende os seguintes elementos: (i) sistemas de TI de gestão financeira, (ii) plano de contas e (iii) normas e políticas contábeis. No presente estudo, que trata da implementação de uma prática contábil específica que é a depreciação de bens imóveis, os seguintes fatores de controle foram formados para o referido pilar: (i) sistemas de TI, (ii) plano de contas, (iii) identificação dos bens imóveis e atribuição do seu valor inicial, (iv) normas e políticas contábeis e (v) recursos de estrutura, exceto TI.

Os sistemas de TI abrangem as funcionalidades contábil e as requeridas para o controle dos bens imóveis. Os entrevistados 04E e 11E indicaram limitações no sistema de controle dos bens imóveis que demandam a sua atualização ou substituição. Na entidade em que o participante 04E se vincula, esse sistema é antigo e inviabiliza, por exemplo, acompanhar a movimentação de bens entre as diferentes unidades da entidade. Ele alegou:

a gente tem um sistema de controle patrimonial em sentido amplo, de bens tanto permanentes quanto bens de consumo, só que também é um sistema muito antigo, com várias limitações. Por exemplo, movimentações entre UGs [Unidades Gestoras], eu comprei uma cadeira e a cadeira está na UG-A aí eu mudei para a UG-B, praticamente não tem essa funcionalidade. (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Nas entidades em que os participantes 03E e 11E se vinculam, a falta de integração entre sistemas é um fator dificultador para a implementação da depreciação de bens imóveis. Segundo o entrevistado 03E, a entidade possui valor expressivo de obras em andamento registrado no sistema contábil. A reclassificação para a conta contábil referente ao bem imóvel deve ser efetuada a partir da finalização da obra e do início do seu uso, conforme política contábil estabelecida. Contudo, a entidade ainda não possui um sistema de controle de obras e o processo é efetutado manualmente a partir das informações recebidas que não são tempestivas. O entrevistado 03E declarou:

tem muito [em obras em andamento], e aí são coisas novas, isso aí é viaduto que está sendo construído na cidade, é ponte, é casa, é rua, que na medida em que a gente recebe os termos de conclusão e de recebimento de obra, a gente reclassifica isso para a conta ordinária, isso é o valor de investimento que está sendo feito na cidade ao longo de alguns anos. Qual é a nossa grande dificuldade nisso? Não existe ainda uma integração entre sistema de controle de obra e o sistema orçamentário e financeiro. Então isso é uma tramitação em processo mesmo, é manual, a contabilidade pede a cada ano, cada período, no decreto de encerramento, que as unidades informem quando aquela obra foi concluída para que a gente possa fazer o processo de reclassificação. É bastante penoso, então como está ainda em andamento a gente também não deprecia, porque ela não terminou. A gente começa a aplicar os critérios de depreciação, a gente usa a mesma tabela da receita federal, os mesmos percentuais tanto para móvel quanto para imóvel, e a gente só começa esse processo de depreciação efetivamente quando a gente bota na conta definitiva, quando a gente entende que aquilo está efetivamente em uso e entregue. Em relação a procedimento patrimonial [isto é, procedimento baseado no regime de competência], qual é o que a gente espera que assim, inaugurou a gente coloque na conta correta, né, foi posto em uso. Mas eu lhe confesso que essa métrica é muito difícil de alcançar. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023)

Outra característica dos sistemas de TI que dificulta a implementação da depreciação, observando o padrão de uso dos bens pela entidade em detrimento a taxas uniformizadas, é a estruturação padronizada da solução oferecida por empresas fornecedoras de sistemas. As entidades em que os entrevistados 15L e 16E se vinculam são exemplos de entes municipais que contratam a solução de terceiros. Na entidade do participante 15L, o sistema deprecia automaticamente os bens seguindo os percentuais da IN da RFB.

Na entidade em que o entrevistado 16E se vincula, desejou-se estabelecer taxas de depreciações específicas para bens utilizados em diferentes finalidades. Todavia, barreiras sistêmicas inviabilizaram o desejo dos profissionais do setor contábil. Ele afirmou:

e o que que a gente também foi inserindo no primeiro momento, por exemplo, já que eu abordei veículos, nós “Ah vamos tratar os veículos da saúde de um jeito e os veículos de outra secretaria de outro, porque depreciam muito mais rápido os da saúde”. Nós começamos a encontrar dificuldades até no nosso próprio sistema de gestão de patrimônio em ter essas diferenças de depreciação, ah se o veículo está em tal secretaria deprecia de um jeito, se está em outra secretaria deprecia de outro... então, nós acabamos não utilizando mais também essa técnica e colocamos uma taxa igual para todos em função de sistema. E essa mesma regra acaba valendo para bens... por exemplo, prédios, seja o prédio da prefeitura, seja o prédio da saúde, seja o prédio da escola, todos utilizam a mesma taxa. No primeiro momento a gente até queria fazer diferente, mas por questão de sistema a gente optou por não fazer. E até porque nós encontramos outro problema, claro que no prédio a gente não faz isso, não tem esse histórico, mas em veículos o que que acontece, ele fica um tempo na saúde, a gente adquire o veículo na saúde, fica lá 3, 4 anos, aí quando passa de 1 milhão de km ou então está muito desgastado, passa esse veículo pra outra secretaria, às vezes secretaria de administração, secretaria de obras, e daí justamente, talvez fosse o momento de fazer o teste de *impairment*, mas o sistema acabava se perdendo tudo, e a gente acabou “Não, vamos fazer uma taxa só pra tudo, vamos fazer o mais simples”. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)



Uma barreira sistêmica adicional que foi citada pelo entrevistado 16E é a limitação para a escolha do método de depreciação. Ele declarou:

tratando-se de sistema, uma coisa que se tu fores estudar na literatura tem vários tipos de fazer uma depreciação. Então, eu posso fazer a soma dos dígitos, eu posso fazer por horas, eu posso fazer por unidades produzidas, eu posso fazer o método linear. Na prática, só existe um, é o que o teu sistema determina, se o teu sistema faz por horas produzidas, tu vais fazer por horas produzidas, se o teu sistema faz por soma dos dígitos, é pela soma dos dígitos, mas a maioria dos sistemas, aliás eu acho que todos os sistemas só fazem pelo método linear, então é só esse o método que você vai encontrar. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Três entrevistados (01E, 10L e 13E) manifestaram que eles não vislumbram limitações no sistema de TI das suas entidades. Entretanto, nota-se que essas entidades ainda não depreciam os seus bens imóveis observando o padrão de uso de seus ativos.

Já na entidade em que o participante 02E se vincula, inexistente um sistema integrado considerado adequado pelo profissional do setor contábil, porém há um sistema destinado aos bens patrimoniais que pode auxiliar no controle dos bens imóveis. Ele (isto é, o sistema de controle de bens), todavia, não é utilizado pelo responsável dos bens da entidade. O entrevistado 02E disse: “o próprio servidor que é para cuidar dessa parte, passa despercebido e não informa para a gente. (...) O sistema existe, mas não está sendo utilizado” (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023).

Um segundo fator no pilar ferramentas técnicas identificado nas entrevistas abrange limitações decorrentes de classificações contábeis do plano de contas. Na entidade em que o entrevistado 05E se vincula, por exemplo, registram-se os seus bens imóveis, contudo, eles são lançados em uma conta contábil em conjunto com os seus bens móveis. O procedimento inviabiliza a identificação de cada grupo de bens e, conseqüentemente, a sua depreciação. O participante afirmou: “porque ele [o saldo] não está aberto por bens móveis e imóveis, ele está numa conta única” (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023).

A entidade em que o entrevistado 11E se vincula também precisa ajustar informações de suas contas contábeis. Trata-se da conta “bens imóveis a incorporar”. Nela existem saldos que devem ser alocados para contas contábeis específicas, tais como montantes de construção e/ou benfeitorias efetuados em suas unidades (p. ex., escolas, hospitais e casas de cultura). Existe a pendência de se identificar em quais unidades os valores devem ser

realocados e ela (isto é, a pendência) coexiste no sistema contábil e no sistema de controle dos bens imóveis.

Um terceiro fator no pilar ferramentas técnicas é a identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis. Constatou-se com as entrevistas que a identificação adequada dos bens imóveis é uma prática usual de entidades do poder legislativo. Essa prática também está presente na entidade autárquica em que o entrevistado 12A se vincula. Entre as entidades do poder executivo municipal, a identificação adequada foi citada por quatro entrevistados (05E, 11E, 15E e 16E) e há pendências de inventário, seja parcial ou integral, relatadas por dez participantes. Quanto à atribuição do valor inicial dos bens, a necessidade é requerida para a maioria das entidades executivas (exceto a entidade em que o entrevistado 11E se vincula) para a entidade autárquica e para a entidade legislativa em que o participante 15L se vincula. Nas entidades em que os entrevistados 11L e 16L se vinculam o procedimento não é aplicável. A subseção 4.1.1.1 apresenta e descreve a situação dos bens imóveis de cada entidade.

Outro fator integrante do pilar ferramentas técnicas é o que se refere às normas e políticas contábeis. No contexto brasileiro municipal, elas se fazem presente a nível nacional e a nível de entidade. Naquele se tem essencialmente as NBC TSPs e o MCASP, enquanto neste as normas e políticas contábeis elaboradas para a implementação e uso em um ente a partir das NBC TSPs e o MCASP.

Quanto às normas e políticas contábeis a nível nacional, o entrevistado 04E se manifestou em relação ao texto do MCASP. Para ele, o texto normativo do manual é de difícil compreensão e aplicação. Ele afirmou:

eu acho que aquela parte de patrimônio [isto é, dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência] está falando muito para os acadêmicos. (...) Eu acho que ajudaria mais se ele descesse aquela linguagem para o contador lá de uma cidadezinha de 50 mil habitantes entender. Eu acho que é tipo assim, eu tenho um nível alto, eu estou falando aqui com o meu colega que está na minha frente que também tem um nível muito alto “Ó, fulano, bora fazer aqui a norma, tu entendeste? Eu entendi”, pronto. É mais ou menos feito revisão dos pares, eu faço de conta que está bom, o outro também que não vai precisar de mim. Tem uma importância a revisão dos pares, mas se eu quiser uma aplicabilidade, se eu quiser um avanço dessa parte patrimonial, temos que avançar naquele... é muito truncado. (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)

Referente às normas e políticas contábeis a nível de entidade, dois entrevistados (14E e 16E) indicaram que a estruturação do processo para se depreciar os bens imóveis é difícil.

Segundo o participante 14E, a dificuldade reside nas decisões de como depreciar e como a prática será executada ao longo do tempo. A entidade em que esse entrevistado se vincula ainda não deprecia os seus bens. Já a entidade do participante 16E deprecia os seus bens imóveis. De acordo com ele: “o difícil é implementar, mas depois que tu implementas é uma coisa tranquila, fácil de tu executar, então não há grandes problemas em acompanhar” (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023).

As normas e políticas contábeis a nível de entidade precisam ser formalmente estabelecidas para aumentar a probabilidade de sua aplicação contínua. Os entrevistados 02E e 13E indicaram que em suas entidades a falta de estruturação dos processos dificulta a continuidade e avanço das atividades quando ocorre a troca de recursos humanos.

Recursos de estrutura, ou estruturais, exceto TI, é um fator adicional compreendido no pilar ferramentas técnicas. Nesses recursos se classificam bens tangíveis, como salas e recursos de informática, e intangíveis, como internet. O entrevistado 15L indicou dificuldades exclusivamente com computadores. O participante 02E, por sua vez, relatou a carência de um conjunto de bens. Ele afirmou:

vou dar um exemplo, hoje não há uma sala para a controladoria, a controladoria poderia acompanhar mais os procedimentos, os processos administrativos, não há uma sala. Às vezes não há scanner... às vezes a internet não colabora na nossa região também, computador arcaico ainda. Essa estrutura assim, até sala, a sala de repente é uma sala com muitas pessoas trabalhando naquela sala, misturado controladoria, financeiro, supervisor, saúde... então, a gente tem ainda essas dificuldades nesse sentido. É como eu falei, não há ainda um setor de sistema patrimonial, deveria ter um setor, uma sala, não há. (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)

### 4.1.3 Adjetivos referentes à depreciação de bens imóveis

Utilizou-se o método denominado diferencial semântico para a identificação de adjetivos a serem utilizados na mensuração direta da atitude em relação à intenção estudada. Cinco pares de adjetivos foram identificados: (i) útil–inútil, (ii) necessária–desnecessária, (iii) relevante–irrelevante, (iv) positiva–negativa e (v) boa–ruim. Os trechos das entrevistas em que eles foram citados são apresentados na Tabela 4.12.

Tabela 4.12 – Trechos de entrevistas que indicam adjetivos quanto à depreciação de bens imóveis

Adjetivos	Entrevistado	Trecho da entrevista
Útil–inútil	11E	“Pensando na implementação da depreciação, o que eu vejo de vantagem de a gente implementar... aí eu fico assim ‘Quais são as vantagens? Quais são as desvantagens?’. (...) Então, quem já trabalhou em empresa privada, no setor privado, sabe a relevância muitas das vezes dessas informações, do impacto em demonstrações contábeis, mas para o setor público infelizmente eu não consigo ter essa percepção nem de vantagem, nem de desvantagem e isso no dia a dia, na realidade”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)
	11L	“O cenário que a gente tem é de que essa informação foi útil, importante para a tomada de decisão”. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)
	14E	“A informação da depreciação para o gestor, para a tomada de decisão dessa situação, eu acredito que ela seria inútil, ela não seria realmente de grande utilidade para quem lida com isso necessariamente”. (Entrevistado 14E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)
	16E	“Talvez eu não consiga também visualizar uma informação útil, porque também talvez muito dessa visão de gestão, de estar acompanhando muito a gestão, mas o que que... aquela pergunta lá no começo, eu tenho um balanço perfeito, o que que isso me impacta, o que que isso me traz de benefício para a contabilidade, para a administração pública? Não para a contabilidade, para a administração pública”. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)
	16E	“A depreciação de fato ela existe, não tem como negar isso, mas que informação que eu trago de útil para a sociedade, para a gestão? Até que ponto que eu consigo medir a minha taxa de depreciação e o meu custo de manutenção? Esse tipo de análise que deveria ser feito, eu não vejo prefeituras fazendo, não posso afirmar que claro pelo Brasil inteiro, mas eu não consigo visualizar esse tipo de situação”. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)
Necessária–desnecessária	16L	“Tecnicamente falando e pela minha experiência vinda da parte privada, eu acho que é extremamente importante e necessário”. (Entrevistado 16L, comunicação pessoal, 24 de abril de 2023)
	16L	“Olhando para o lado público e dos agentes políticos que tem essa transição de gente de forma constante, eu vejo que é uma coisa que nasce meio que morta, sem sentido, porque para eles isso pouco muda, pouco interessa, sabe?”. (Entrevistado 16L, comunicação pessoal, 24 de abril de 2023)
Relevante–irrelevante	02E	“Então, é isso, é por isso que eu digo que é primordial a importância desses registros, porque é com ela que você vai conseguir saber onde está o gasto maior, menor, e onde puder [ter um controle dos gastos]”. (Entrevistado 02E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023)
	04E	“Eu enxergo como um item muito importante, tanto para o profissional contábil... quanto mais atribuições o profissional contábil tiver, acho que essas constantes mudanças que a gente está tendo está criando um cenário muito positivo para os contadores”. (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)
	06E	“Olha, é importante. Infelizmente os municípios ou os gestores, muitos deles, não posso generalizar, eles não dão essa importância. (...) É de suma

Adjetivos	Entrevistado	Trecho da entrevista
		importância, é importante que isso esteja ok”. (Entrevistado 06E, comunicação pessoal, 10 de maio de 2023)
	11E	“Eu acho que todos os profissionais entendem hoje a importância de a gente ter esses números assim já com a implementação dessas normas”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)
	11E	“Muito importante, para que a gente inclusive seja... a contabilidade, seja ainda mais valorizada, a gente tem essa pegada na prefeitura”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)
	11L	“O cenário que a gente tem é de que essa informação foi útil, importante para a tomada de decisão”. (Entrevistado 11L, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)
	12A	“Então, na verdade, é uma área que infelizmente as pessoas estão postergando, mas que essa visão patrimonial, quando eu falo assim no município, no estado e no Brasil, eu acho muito importante ser levantado para você ter o valor real mensurado, a mensuração assim mais constante, e realmente para isso, de uma forma mais sintética, a gente ter esses valores representados nos nossos balanços, entendeu?”. (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023)
	15L	“Então, da parte do executivo, eu acho que é algo muito importante para que tenhamos a realidade do valor dos prédios”. (Entrevistado 15L, comunicação pessoal, 26 de abril de 2023)
	16L	“Tecnicamente falando e pela minha experiência vinda da parte privada, eu acho que é extremamente importante e necessário” (Entrevistado 16L, comunicação pessoal, 24 de abril de 2023)
Positiva– negativa	04E	“Eu enxergo como um item muito importante, tanto para o profissional contábil... quanto mais atribuições o profissional contábil tiver, acho que essas constantes mudanças que a gente está tendo está criando um cenário muito positivo para os contadores”. (Entrevistado 04E, comunicação pessoal, 18 de maio de 2023)
Boa–ruim	13E	“Vai ser bom para o município em relação à fiscalização, porque você estaria cumprindo algo que está na lei, então assim, seria bom para o município porque na questão da lei, na questão de fiscalização do tribunal. Agora na desvalorização do imóvel, essas coisas, eu não sei se seria ponto bom ou ponto ruim para o município, então eu não consigo te responder”. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

## 4.2 ABORDAGEM QUANTITATIVA

A subseção seguinte (4.2.1) apresenta estatísticas descritivas dos respondentes. A análise da intenção por meio da atitude, da norma percebida e do controle comportamental percebido mensurados diretamente é apresentada na subseção 4.2.2. Na subseção 4.2.3 se apresenta a análise das crenças que formam os determinantes e a intenção e na subseção 4.2.4 a análise dos fatores contextuais que auxiliam no entendimento das crenças formadas. Por fim, a subseção 4.2.5 exhibe uma síntese dos principais resultados encontrados.

### 4.2.1 Estatísticas descritivas dos respondentes

A amostra de 228 respondentes é formada majoritariamente por pessoas do sexo masculino, uma vez que 153 (67,11%) indivíduos pertencem a esta categoria, e especialização é o maior nível de formação mais frequente entre os respondentes, 138 (60,53%). Essa titulação ocorre majoritariamente em cursos de contabilidade, 114 (50,00%). Já o segundo maior nível de formação observado na amostra é a graduação, 62 (27,19%), também sendo mais frequente aquela em contabilidade, 57 (25,00%). Estatísticas descritivas das variáveis sexo e maior nível de formação são apresentadas no Painel A da Tabela 4.13.

O fato de as especializações e as graduações serem em contabilidade atende ao esperado na presente pesquisa, pois o instrumento de coleta de dados foi direcionado aos profissionais do setor contábil. Adicionalmente, observa-se que a maior frequência de respondentes do sexo masculino e com especialização ocorre também no estudo de Marques et al. (2020), que também empregou questionários.

No que se refere à idade ou faixa etária dos respondentes, conforme apresenta o Painel B da Tabela 4.13, observa-se que as categorias com maiores concentrações de participantes são as de 31 a 40 anos e de 41 e 50 anos, com 76 (33,33%) e 83 (36,40%), respectivamente. A média da idade é de, aproximadamente, 42 anos e as pessoas da amostra com a menor e a maior idade possuem 21 e 67 anos, respectivamente.

Quanto ao tempo de experiência no setor privado, apresentado no Painel B da Tabela 4.13, boa parte dos respondentes não possui experiência, 107 (46,93%). Sessenta e sete (29,39%) pessoas possuem até cinco anos de experiência nesse setor e somente oito (3,51%) possuem mais de 20 anos de experiência. A média da variável para a amostra é de 4 anos, aproximadamente, com

alto coeficiente de variação (172,07%), que é observável também pelo tempo mínimo e máximo de experiência de 0 a 45 anos, respectivamente.

Já em relação ao tempo de experiência no setor público, também apresentado no Painel B da Tabela 4.13, nota-se uma melhor distribuição das frequências entre as cinco faixas. Com exceção da faixa que representa de 16 e 20 anos de experiência, as demais possuem frequências relativas entre 20% e 25%. Apesar de o coeficiente de variação da variável também ser expressivo (65,77%), ele é inferior ao observado para a variável que indica o tempo de experiência no setor privado (172,07%). Ademais, os participantes possuem, em média e aproximadamente, 13 anos de experiência.

Comparando-se aos respondentes do questionário do estudo de Marques et al. (2020), nota-se que os participantes do presente estudo possuem maior tempo de experiência no setor público, uma vez que esses autores reportaram que 56,50% dos respondentes tinham de 5 a 15 anos de experiência, enquanto no presente estudo há 68,86% de pessoas da amostra classificadas nessa faixa.

Tabela 4.13 – Estatísticas descritivas de características individuais do perfil dos respondentes ( $n = 228$ )

Painel A: variáveis qualitativas		
Variáveis	$F_i^a$	% $Fr_i^a$
Sexo		
Masculino	153	67,11
Feminino	75	32,89
Maior nível de formação		
Técnico (em Contabilidade) <sup>b</sup>	4 (4)	1,75 (1,75)
Graduação (em Contabilidade)	62 (57)	27,19 (25,00)
Especialização (em Contabilidade)	138 (114)	60,53 (50,00)
Mestrado/doutorado (em Contabilidade)	24 (18)	10,53 (7,89)

Painel B: variáveis quantitativas (em anos)								
Variáveis	$F_i^a$	% $Fr_i^a$	Mín <sup>c</sup>	Máx <sup>c</sup>	$M^d$	$Md^d$	$SD^e$	% $CV^e$
Idade								
21 a 30	27	11,84	21	67	42,19	42	9,51	22,54
31 a 40	76	33,33						
41 a 50	83	36,40						
51 a 60	35	15,35						
Mais de 60	7	3,07						
Experiência no setor privado								
Sem experiência	107	46,93	0	45	4,26	1	7,33	172,07
Até 5	67	29,39						
6 a 10	22	9,65						
11 a 15	15	6,58						
16 e 20	9	3,95						
Mais de 20	8	3,51						
Experiência no setor público								
Até 5	51	22,37	0,75 <sup>f</sup>	45	13,03	11	8,57	65,77
6 a 10	58	25,44						
11 a 15	48	21,05						
16 e 20	25	10,96						
Mais de 20	46	20,18						

*Nota.* Tabela ordenada pela coluna “Variáveis”, pela melhor sequência lógica entendida pela autora. Com exceção da variável sexo, ordenada pela frequência relativa decrescente de suas duas categorias, as demais variáveis estão ordenadas pela sequência lógica crescente das categorias internas de cada variável.

<sup>a</sup>  $F_i$  e %  $Fr_i$  representam as frequências absoluta e relativa respectivamente, sendo a última apresentada em percentual.

<sup>b</sup> Os valores apresentados entre parênteses correspondem às frequências de cada maior nível de formação de todos os respondentes que é em cursos de Contabilidade.

<sup>c</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente.

<sup>d</sup> Medidas de posição, sendo  $M$  a média e  $Md$  a mediana.

<sup>e</sup> Medidas de dispersão, sendo  $SD$  o desvio-padrão e  $CV$  o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual.

<sup>f</sup> Equivalente a 9 meses.

Fonte: dados da pesquisa.

Coletaram-se também informações sobre a atuação profissional dos 228 respondentes, apresentadas na Tabela 4.14. A maioria dos respondentes do questionário, 166 (72,81%), se vincula à entidade mediante cargo efetivo, adquirido por meio de concurso público, e se dedica,



exclusivamente, a entidades da administração direta municipal, 163 (71,49%). Essas características eram esperadas, uma vez que é na administração direta que se tem o maior quantitativo de pessoal e o principal meio de ingresso em atividades do setor público é concurso. O questionário administrado por Marques et al. (2020) também contou com maior representatividade de respostas de servidores com cargo efetivo, 92,30%.

Analisando-se conjuntamente os dados de vínculo profissional e tipo de entidade do vínculo (dados não tabulados), observou-se uma maior incidência de cargo efetivo entre os respondentes que se dedicam somente a atividades de um tipo de entidade (administração direta, somente; administração indireta, somente; ou legislativo, somente).

Dos 12 participantes que indicaram que prestam serviços às administrações direta e indireta e ao poder legislativo, 11 (91,67%) deles o fazem por meio de serviço terceirizado/contratado. Todos os respondentes ( $n = 5$ ) que afirmaram que prestam serviços à administração direta e ao poder legislativo também os fazem por meio desse tipo de vínculo (terceirizado/contratado). Já das nove pessoas que se dedicam tanto à administração direta quanto à indireta, oito (88,89%) possuem cargo efetivo. Quanto ao vínculo por meio de cargo de confiança/comissionado ( $n = 29$ ), 24 (82,76%) estão alocados exclusivamente na administração direta.

Em relação à localização geográfica das entidades dos respondentes, nota-se maior representatividade das regiões sudeste e sul do Brasil, uma vez que 73,25% das respostas obtidas são de entidades localizadas nessas regiões. Três estados dessas regiões – São Paulo, Paraná e Minas Gerais – representam 52,20% das participações alcançadas. Nenhuma resposta que integra a amostra de 228 é dos estados do Amapá e do Tocantins, ambos da região norte. Essa região representa 7,02% da amostra ( $n = 16$ ). As regiões nordeste e centro-oeste representam 14,47% ( $n = 33$ ) e 5,26% ( $n = 12$ ), respectivamente.

Ao se analisar a região geográfica em conjunto com o tipo de vínculo profissional, constata-se que dos 16 participantes de entidades do norte, existe frequência idêntica de 7 (43,75%) participantes ocupando cargo efetivo e prestando serviço como terceirizado/contratado. Dos 33 participantes do nordeste, 15 (45,45%) ocupam cargo efetivo e os demais se distribuem equitativamente entre terceirizado/contratado e cargo de confiança/comissionado. Nas demais regiões se observa prevalência de cargos efetivos, sendo de 66,67% ( $n = 8$ ) no centro-oeste, 75,27% ( $n = 66$ ) no sudeste e 89,19% ( $n = 66$ ) no sul do país. Frisa-se que estes dados são amostrais e que não se pode extrapolar esses achados para indicar a realidade de municípios

brasileiros, contudo, eles estão de acordo com as informações obtidas na abordagem qualitativa da presente pesquisa que indicam a maior presença de cargos efetivo nas regiões sul e sudeste e de serviços prestados por vínculos diferentes desse em entidades das regiões norte e nordeste.

Outra característica extraída da amostra é quanto ao fato de a entidade estar ou não localizada em municípios que não são capitais. Existe predominância, 189 (82,89%), de participantes de entidades em entes que não são capitais. Avaliando-se essa variável em conjunto com o tipo de vínculo profissional, observa-se que, dos 39 participantes que estão em capitais, 76,92% ( $n = 30$ ) ocupam cargo efetivo e 20,51% ( $n = 8$ ) ocupam cargo de confiança/comissionado. Já em relação à localização dessas capitais, dos 24 estados de onde foram obtidas respostas que integram a amostra de 228 participantes, alcançaram-se participantes de 19 capitais brasileiras.

Quanto à faixa populacional dos municípios, 83 (36,40%) respostas são de profissionais de entes com mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes. Essa faixa é a mais usual no contexto municipal brasileiro. Segundo a estimativa de população para 01/07/2021 publicada pelo IBGE, 3.640 (65,35%) dos municípios se classificam nela. A segunda faixa com maior concentração de entes brasileiros é a de até 5 mil habitantes. Essa, contudo, é a faixa com o menor número de respostas obtidas, 19 (8,33%). Treze por cento, aproximadamente, ou 680 municípios do país possuem população superior a 50 mil habitantes. Participantes desses entes são a maioria do presente estudo, pois 126 (55,26%) respostas são de profissionais que prestam serviços a municípios maiores.

Adicionalmente às variáveis de caracterização dos 228 participantes, obtiveram-se respostas que indicam as percepções sobre as culturas orçamentária e patrimonial. As respostas foram obtidas por meio das questões 50 e 51 do questionário, respectivamente, e podiam ser selecionadas em escala de 0 a 100 pontos. O valor máximo de 100 pontos foi obtido para ambas as variáveis que representam as culturas e o valor mínimo de 3 foi sinalizado para a cultura orçamentária e de 1 ponto para a cultura patrimonial, conforme apresenta a Tabela 4.15.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.14 – Estatísticas descritivas da atuação profissional dos respondentes ( $n = 228$ )

Variáveis	$F_i^a$	% $Fr_i^a$	% $Fr_{ac}^a$
<b>Vínculo profissional</b>			
Cargo efetivo	166	72,81	72,81
Terceirizado/contratado	33	14,47	87,28
Cargo de confiança/comissionado	29	12,72	100,00
<b>Tipo de entidade do vínculo</b>			
Administração direta, somente	163	71,49	71,49
Legislativo, somente	23	10,09	81,58
Administração indireta, somente	15	6,58	88,16
Administrações direta e indireta e legislativo	12	5,26	93,42
Administrações direta e indireta	9	3,95	97,37
Administração direta e legislativo	5	2,19	99,56
Não informado	1	0,44	100,00
<b>Região</b>			
Sudeste	93	40,79	40,79
Sul	74	32,46	73,25
Nordeste	33	14,47	87,72
Norte	16	7,02	94,74
Centro-oeste	12	5,26	100,00
<b>Unidade Federativa</b>			
São Paulo	57	25,00	25,00
Paraná	39	17,11	42,11
Minas Gerais	23	10,09	52,20
Rio Grande do Sul	19	8,33	60,53
Santa Catarina	16	7,02	67,54
Rio de Janeiro	11	4,82	72,36
Bahia	7	3,07	75,43
Mato Grosso do Sul	5	2,19	77,62
Pará	5	2,19	79,81
Paraíba	5	2,19	82,00
Rio Grande do Norte	5	2,19	84,19
Rondônia	5	2,19	86,38

Variáveis	$F_i^a$	% $Fr_i^a$	% $Fr_{ac}^a$
Sergipe	5	2,19	88,57
Goiás	4	1,75	90,32
Ceará	3	1,32	91,64
Mato Grosso	3	1,32	92,96
Pernambuco	3	1,32	94,28
Piauí	3	1,32	95,60
Acre	2	0,88	96,48
Amazonas	2	0,88	97,36
Espírito Santo	2	0,88	98,24
Roraima	2	0,88	99,12
Alagoas	1	0,44	99,56
Maranhão	1	0,44	100,00
Amapá	0	0,00	100,00
Tocantins	0	00,00	100,00
Capital			
Não	189	82,89	82,89
Sim	39	17,11	100,00
Faixa populacional			
Até 5 mil habitantes	19	8,33	8,33
Mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes <sup>b</sup>	83	36,40	44,73
Mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes	25	10,97	55,70
Mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes	49	21,49	77,19
Mais de 500 mil habitantes	52	22,81	100,00

*Nota.* Tabela ordenada pela coluna “Variáveis”, pela melhor sequência lógica entendida pela autora. As categorias internas das variáveis estão ordenadas por suas frequências relativas decrescentes.

<sup>a</sup>  $F_i$ , %  $Fr_i$  e %  $Fr_{ac}$  representam as frequências absoluta relativa e acumulada respectivamente, sendo as duas últimas apresentadas em percentual.

<sup>b</sup> As categorias da variável não apresentam igualdades (p. ex., 50 mil habitantes) pois não há municípios com esses números de habitantes, segundo a estimativa de população para 01/07/2021 publicada pelo IBGE.

Fonte: dados da pesquisa.

Apesar das notas mínimas e máximas similares ou iguais, obtiveram-se pontuações médias e coeficientes de variações, respectivamente, de 77,74 e 29,26% para a cultura orçamentária e 56,96 e 50,42% para a cultura patrimonial. Essas informações, em conjunto com os histogramas

de frequências de pontos de ambas as variáveis apresentados na Figura 4.1, indicam predominância da percepção dos respondentes de que a cultura orçamentária é mais intensa do que a patrimonial e menor variabilidade de percepção da primeira em contraste com a segunda.

Os resultados obtidos para essas duas variáveis não diferem significativamente do esperado na presente pesquisa. Considerando-se a ênfase atribuída ao aspecto orçamentário na contabilidade pública brasileira (Feijó & Bugarim, 2008) ainda anteriormente à Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, era esperado alta intensidade para a cultura orçamentária, sendo que essa poderia ser ainda superior à média obtida para a variável.

A contabilização por meio do regime patrimonial, baseado no regime de competência, é enfatizada a partir do início do processo de convergência, cujas normas adotadas indiretamente a partir das IPSASs vêm sendo gradualmente publicadas desde 2016. Assim, é justificável a menor intensidade para a cultura patrimonial.

Tabela 4.15 – Estatísticas descritivas da percepção dos respondentes quanto à cultura orçamentária e à cultura patrimonial ( $n = 228$ )

Cultura (em pontos)	Mín <sup>a</sup>	Q <sub>1</sub> <sup>b</sup>	Q <sub>2</sub> <sup>b</sup> = Md <sup>c</sup>	Q <sub>3</sub> <sup>b</sup>	Máx <sup>a</sup>	M <sup>c</sup>	SD <sup>d</sup>	% CV <sup>d</sup>
Orçamentária	3,00	70,00	80,00	97,25	100,00	77,74	22,75	29,26
Patrimonial	1,00	39,75	60,00	80,00	100,00	56,96	28,72	50,42

*Nota.* Tabela ordenada pelas médias decrescentes.

As variáveis culturas orçamentária e patrimonial foram mensuradas por meio de uma barra deslizante, de 0 a 100 pontos. Para responder às questões referentes a essas variáveis, o respondente do questionário deslizava a barra até a pontuação desejada.

<sup>a</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente.

<sup>b</sup> Medidas de separatrizes, sendo Q<sub>1</sub> o primeiro quartil e indica que 25% dos dados são inferiores a Q<sub>1</sub>, Q<sub>2</sub> o segundo quartil e indica que 50% dos dados são inferiores ou superiores a Q<sub>2</sub> e Q<sub>3</sub> o terceiro quartil e indica que 75% dos dados são inferiores a Q<sub>3</sub>.

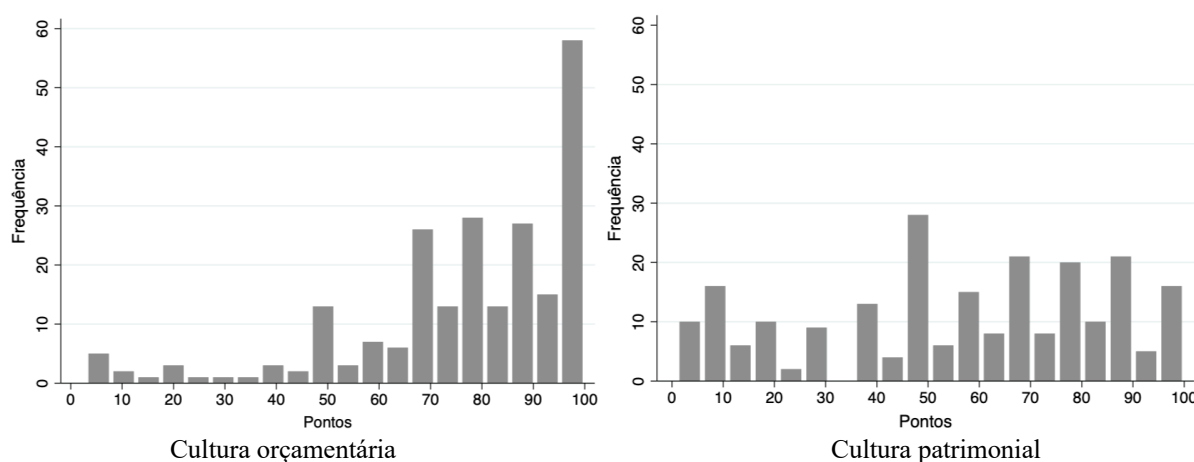
<sup>c</sup> Medidas de posição, sendo *M* a média e *Md* a mediana.

<sup>d</sup> Medidas de dispersão, sendo *SD* o desvio-padrão e *CV* o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual.

Fonte: dados da pesquisa.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Figura 4.1 – Histogramas de frequências de pontos atribuídos à cultura orçamentária e à patrimonial ( $n = 228$ )



Fonte: dados da pesquisa.

#### 4.2.2 Intenção e os seus três determinantes mensurados diretamente

Os determinantes comportamentais mensurados diretamente são a atitude, a norma percebida e o controle comportamental percebido. Eles e a intenção foram medidos por meio dos itens apresentados na Tabela A.10. A subseção seguinte, 4.2.2.1, apresenta estatísticas descritivas univariadas da intenção e dos seus três determinantes. Os achados da análise fatorial exploratória para o agrupamento dos itens são apresentados na subseção 4.2.2.2 e a subseção 4.2.2.3 apresenta os resultados de modelos de regressões estimados fazendo uso das cargas fatoriais extraídas.

##### 4.2.2.1 Estatísticas descritivas

Os itens das variáveis intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido foram mensurados mediante escala de 1 a 7 pontos. Nota-se, conforme apresenta a Tabela 4.16, que esses valores correspondem aos valores mínimos e máximos obtidos para todos os itens de cada uma das quatro variáveis. Contudo, existem diferenças nas demais estatísticas descritivas apuradas.

Com exceção do item *I1* com média de 4,86, os demais itens das variáveis intenção e atitude são superiores a 5,00, isto é, próximas de: definitivamente sim (*I2*), concordo totalmente (*I3* e *I4*), útil (*A1*), necessária (*A2*), relevante (*A3*), positiva (*A4*) e boa (*A5*).

Quanto à variável intenção (*I*), os itens *I1* e *I4* são os que apresentam as menores médias (4,86 e 5,00, respectivamente) e medianas (5) e maiores coeficientes de variação (38%, aproximadamente). Situação oposta se nota nos itens *I2* e *I3*, pois eles apresentam as maiores médias (6,20 e 5,91, respectivamente) e medianas (7 e 6, respectivamente) e menores coeficientes de variação (18,39% e 24,70%, respectivamente).

Ao se analisar as assertivas dos quatro itens, nota-se que os itens *I1*<sup>41</sup> e *I4*<sup>42</sup> expressam a intenção direta do indivíduo de executar todas as ações necessárias, sendo que o item *I4* inclui um elemento adicional de planejamento pessoal e preparação atual, ativa e contínua, mas limita esse planejamento às ações que estiverem ao alcance do profissional. As assertivas dos itens *I2*<sup>43</sup> e *I3*<sup>44</sup>, por sua vez, indicam a intenção do indivíduo de contribuir, sugerindo uma abordagem mais colaborativa, ou executar todas as ações que estiverem ao alcance do indivíduo, sem indicar um efetivo planejamento para a execução.

Observa-se, então, que há maior homogeneidade nas respostas e maior média e mediana para os itens que indicam as intenções de atuação do profissional do setor contábil cooperando com as atividades necessárias para a implementação da ação (*I2*) ou executando as ações que estiverem ao seu alcance, em detrimento à sua atuação direta por meio da execução das ações necessárias (*I1* e *I4*). Este achado é condizente com indicações de entrevistados que apontaram que a implementação da depreciação de bens imóveis requer a atuação de terceiros, independentemente exclusivamente da atuação do profissional do setor contábil.

---

<sup>41</sup> Texto completo do item *I1*: “Eu pretendo executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 37 do questionário).

<sup>42</sup> Texto completo do item *I4*: “Eu estou me planejando para executar todas as ações necessárias que estiverem no meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 40 do questionário).

<sup>43</sup> Texto completo do item *I2*: “Eu pretendo cooperar com as atividades necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 38 do questionário).

<sup>44</sup> Texto completo do item *I3*: “Eu vou executar todas as ações necessárias que estiverem ao meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 39 do questionário).

Os resultados obtidos para os cinco itens do determinante atitude (*A*) apresentaram maior consistência que os observados para a intenção, conforme apresenta o Painel B da Tabela 4.16. Todas as médias calculadas estão entre 5,54 e 5,97, mais próximas então dos extremos que indicam que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública é útil (*A1*), necessária (*A2*), relevante (*A3*), positiva (*A4*) e boa (*A5*). *A1* e *A3* apresentam as menores médias dos cinco itens, 5,54 e 5,62, respectivamente.

Os seus coeficientes de variação estão no intervalo de 27% a 32%. Estes percentuais estão próximos ao limite de 30% que Fávero e Belfiore (2017) recomendam para a classificação dos dados em homogêneo ( $CV < 30\%$ ) ou em heterogêneo ( $CV > 30\%$ ).

As menores médias para os adjetivos dos itens *A1*, inútil–útil, e *A3*, irrelevante–relevante, dão indícios de que a aplicabilidade da prática de depreciação de bens imóveis pode não ser consensual entre todos os profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros que integram a amostra do presente estudo. Os adjetivos inútil–útil e irrelevante–relevante se referem à funcionalidade da ação, sendo que inútil–útil indica a capacidade de algo em servir a um propósito prático e irrelevante–relevante sugere que algo é pertinente ou aplicável.

Os resultados concernentes ao determinante comportamental denominado norma percebida (*N*), que se refere à influência que o ambiente social exerce no indivíduo, são apresentados nos painéis C1 e C2 da Tabela 4.16. O primeiro painel é alusivo às normas percebidas injuntivas (*NI*) e o segundo às descritivas (*ND*).

Quanto à percepção do profissional de atuar de acordo com o que terceiros, importantes ou cuja opinião o profissional valoriza, pensam ou esperam que ele faça, obteve-se média de 4,46 para o item *NI1*<sup>45</sup> e 5,06 para *NI2*<sup>46</sup>. Os valores estão próximos a 5 que é categoria que representa uma percepção neutra, ao se considerar que os extremos das escalas desses dois itens são 1 - *Muito improvável* e 7 - *Muito provável*.

---

<sup>45</sup> Texto completo do item *NI1*: “Entidades/indivíduos que são importantes para mim ou para a entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço entendem que a depreciação de bens imóveis deve ser feita” (questão 42 do questionário).

<sup>46</sup> Texto completo do item *NI2*: “Entidades/indivíduos cuja opinião eu valorizo aprovam a depreciação de bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 44 do questionário).



Referente à percepção do profissional do setor contábil de que ele deve atuar de acordo com a atuação de terceiros, as médias não ultrapassaram a categoria 5, elas são de 3,89 para *ND1*<sup>47</sup> e 4,77 para *ND2*<sup>48</sup>. Elas estão mais próximas do extremo nomeado 1 - *Discordo totalmente*, em detrimento ao seu extremo oposto nomeado 7 - *Concordo totalmente*.

Os coeficientes de variação desses quatro itens se encontram no intervalo de 35% a 44,50%, aproximadamente. Eles ultrapassam a recomendação de 30% de Fávero e Belfiore (2017) e, portanto, os dados dos itens são heterogêneos, indicando variabilidade nas percepções dos profissionais.

As médias calculadas para os quatro itens usados para capturar a norma percebida são inferiores àquelas apuradas para os cinco itens da atitude, sugerindo que a tendência ou disposição latente de o profissional do setor contábil responder favoravelmente à implementação da ação objeto de estudo é superior à influência que o ambiente social exerce nesse profissional. Já os coeficientes de variação dos itens de norma percebida são superiores, indicando que a variabilidade na percepção dos profissionais em relação à influência do ambiente é superior que aquela referente à sua atitude.

O controle comportamental percebido (*PBC*) é o terceiro determinante da intenção e os achados para os quatro itens usados para a sua mensuração direta são apresentados no Painel D da Tabela 4.16. Ele, que representa a medida em que os profissionais acreditam que são capazes de implementar as ações requeridas para depreciar os bens imóveis, obteve o menor intervalo de médias dos três determinantes – de 3 a 4,20, aproximadamente – e os maiores coeficientes de variação.

O item *PBC1* solicita o quão difícil-fácil é considerada a execução de todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública (questão 33 do questionário). Apurou-se média de 3,33 para o item, ficando, portanto, mais próximo do extremo 1 - *Muito difícil* do que

---

<sup>47</sup> Texto completo do item *ND1*: “Entidades similares à que eu trabalho ou presto serviços depreciam os seus bens imóveis” (questão 43 do questionário).

<sup>48</sup> Texto completo do item *ND2*: “Profissionais de outras entidades cujas atuações eu admiro depreciam os bens imóveis” (questão 45 do questionário).

o extremo oposto, 7 - *Muito fácil*. Contudo, essa percepção dos profissionais é heterogênea, haja vista que o coeficiente de variação obtido é de 50,15%.

Os demais itens utilizados para medir o controle comportamental percebido – *PBC2*<sup>49</sup>, *PBC3*<sup>50</sup> e *PBC4*<sup>51</sup> – apresentam médias de 4,20, 2,93 e 3,15, respectivamente. A média de *PBC2* está mais próxima da categoria que indica neutralidade, porém as médias dos itens *PBC3* e *PBC4* estão mais próximas do extremo 1 - *Discordo totalmente*, em detrimento ao extremo 7 - *Concordo totalmente*. A mediana de *PBC3* e *PBC4* é 3. Portanto, a percepção de controle dos profissionais do setor contábil em relação às ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública não é alta. Essa percepção, entretanto, é heterogênea entre os respondentes, pois os coeficientes de variação dos dois itens são um pouco superiores a 61%.

Tabela 4.16 – Estatísticas descritivas dos itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes e da intenção ( $n = 228$ )

Itens <sup>a</sup>	Mín <sup>b</sup>	Q <sub>1</sub> <sup>c</sup>	Q <sub>2</sub> <sup>c</sup> = Md <sup>d</sup>	Q <sub>3</sub> <sup>c</sup>	Máx <sup>b</sup>	M <sup>d</sup>	SD <sup>e</sup>	% CV <sup>e</sup>
Painel A: intenção (I)								
<i>I1</i>	1	4	5	6	7	4,86	1,87	38,48
<i>I2</i>	1	6	7	7	7	6,20	1,14	18,39
<i>I3</i>	1	5	6	7	7	5,91	1,46	24,70
<i>I4</i>	1	4	5	7	7	5,00	1,90	38,00
Painel B: atitude (A)								
<i>A1</i>	1	5	6	7	7	5,54	1,79	32,31
<i>A2</i>	1	5	7	7	7	5,97	1,63	27,30
<i>A3</i>	1	5	6	7	7	5,62	1,77	31,49
<i>A4</i>	1	5	7	7	7	5,85	1,59	27,18
<i>A5</i>	1	5	7	7	7	5,87	1,57	26,75

<sup>49</sup> Texto completo do item *PBC2*: “Eu sou capaz de executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 34 do questionário).

<sup>50</sup> Texto completo do item *PBC3*: “Eu tenho sob o meu controle todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 35 do questionário).

<sup>51</sup> Texto completo do item *PBC4*: “Se eu realmente quiser, eu consigo executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço” (questão 36 do questionário).

Itens <sup>a</sup>	Mín <sup>b</sup>	Q <sub>1</sub> <sup>c</sup>	Q <sub>2</sub> <sup>c</sup> = Md <sup>d</sup>	Q <sub>3</sub> <sup>c</sup>	Máx <sup>b</sup>	M <sup>d</sup>	SD <sup>e</sup>	% CV <sup>e</sup>
Painel C1: norma percebida injuntiva (NI)								
<i>NII</i>	1	3	5	6	7	4,46	1,98	44,39
<i>NI2</i>	1	4	5	7	7	5,06	1,77	34,98
Painel C2: norma percebida descritiva (ND)								
<i>ND1</i>	1	2,5	4	5	7	3,89	1,73	44,47
<i>ND2</i>	1	4	5	6	7	4,77	1,70	35,64
Painel D: controle comportamental percebido (PBC)								
<i>PBC1</i>	1	2	3	5	7	3,33	1,67	50,15
<i>PBC2</i>	1	3	4	6	7	4,20	1,92	45,71
<i>PBC3</i>	1	1	3	4	7	2,93	1,80	61,43
<i>PBC4</i>	1	1	3	5	7	3,15	2,00	63,49

*Nota.* Tabela ordenada pela sequência lógica crescente de cada item dentro de cada painel. Os painéis seguem a sequência de discussão da TCP, iniciando pela abordagem da intenção e seguindo por seus três determinantes – atitude, norma percebida e controle comportamental percebido.

<sup>a</sup> A descrição dos itens é apresentada na Tabela A.10.

<sup>b</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente.

<sup>c</sup> Medidas de separatrizes, sendo Q<sub>1</sub> o primeiro quartil e indica que 25% dos dados são inferiores a Q<sub>1</sub>, Q<sub>2</sub> o segundo quartil e indica que 50% dos dados são inferiores ou superiores a Q<sub>2</sub> e Q<sub>3</sub> o terceiro quartil e indica que 75% dos dados são inferiores a Q<sub>3</sub>.

<sup>d</sup> Medidas de posição, sendo *M* a média e *Md* a mediana.

<sup>e</sup> Medidas de dispersão, sendo *SD* o desvio-padrão e *CV* o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual.

Fonte: dados da pesquisa.

Os 17 itens utilizados para a mensuração direta da atitude (*A1*, *A2*, *A3*, *A4* e *A5*), da norma percebida (*NII*, *NI2*, *ND1* e *ND2*), do controle comportamental percebido (*PBC1*, *PBC2*, *PBC3* e *PBC4*) e da intenção (*I1*, *I2*, *I3* e *I4*) tiveram as suas medianas extraídas da amostra de 228 respondentes comparadas com aquelas apuradas para a amostra de 28 respondentes. A comparação foi feita com base na mediana, pois a distribuição dos itens não é normal. Frisa-se que a primeira amostra se refere à intenção de depreciar os bens imóveis e a segunda ao comportamento referente a essa ação.

Constata-se, conforme apresenta a Tabela 4.17, que 12 dos 17 itens apresentam diferenças entre as medianas das duas amostras. São eles: *I3* e *I4* para intenção; *A1*, *A3* e *A4* para atitude; *NII*, *ND1* e *ND2* para norma percebida; e *PBC1*, *PBC2*, *PBC3* e *PBC4* para controle comportamental percebido. Com exceção do item *A4*, as demais medianas dos itens com diferenças são superiores para a amostra referente ao comportamento.

Esse achado sugere, então, que os profissionais de entidades que implementaram a depreciação de bens imóveis percebem a prática mais útil (*A1*) e mais relevante (*A3*) que aqueles que ainda não possuem a prática implementada. Ademais, aqueles percebem (i) maior demanda ou anseio por parte de terceiros quanto à necessidade de se depreciar os bens imóveis (*NI1*); (ii) maior nível de implementação por terceiros (*ND1* e *ND2*); e (iii) maior facilidade e controle para executar a prática (*PBC1*, *PBC2*, *PBC3* e *PBC4*).

Tabela 4.17 – Comparações das medianas dos itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes e da intenção entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ )

Itens <sup>a</sup>	Intenção <sup>b</sup>	Comportamento <sup>c</sup>	Valor <i>p</i>
Painel A: intenção ( <i>I</i> )			
<i>I1</i>	5	5	0,274
<i>I2</i>	7	7	0,232
<i>I3</i>	6	7	<b>0,024</b>
<i>I4</i>	5	7	<b>0,004</b>
Painel B: atitude ( <i>A</i> )			
<i>A1</i>	6	7	<b>0,031</b>
<i>A2</i>	7	7	0,127
<i>A3</i>	6	7	<b>0,030</b>
<i>A4</i>	7	7	<b>0,047</b>
<i>A5</i>	7	7	0,055
Painel C1: norma percebida injuntiva ( <i>NI</i> )			
<i>NI1</i>	5	6	<b>0,005</b>
<i>NI2</i>	5	6	0,143
Painel C2: norma percebida descritiva ( <i>ND</i> )			
<i>ND1</i>	4	5	<b>0,002</b>
<i>ND2</i>	5	6	<b>0,004</b>
Painel D: controle comportamental percebido ( <i>PBC</i> )			
<i>PBC1</i>	3	4	<b>0,001</b>
<i>PBC2</i>	4	5	<b>0,018</b>
<i>PBC3</i>	3	4	<b>0,000</b>
<i>PBC4</i>	3	5	<b>0,001</b>

Nota.  $n = 256$ . Tabela ordenada pela sequência lógica crescente de cada item dentro de cada painel. Os painéis seguem a sequência de discussão da TCP, iniciando pela abordagem da intenção e seguindo por seus três determinantes – atitude, norma percebida e controle comportamental percebido.

Utilizou-se o teste *U* de Mann-Whitney, aplicável a duas amostras independentes (isto é, duas amostras de diferentes tamanhos) e variáveis com distribuição não normal. Empregou-se testes de normalidade, o qual tal hipótese foi rejeitada por meio do teste de Shapiro-Wilk em pelo menos um dos itens entre as duas amostras (valor  $p < 0,05$ ). No teste *U* de Mann-Whitney se utiliza as medianas das variáveis de cada amostra e se conclui que as medianas das amostras são iguais se o valor  $p$  é superior ( $>$ ) a 0,05. Os valores em negrito indicam que as medianas das duas amostras são diferentes.

<sup>a</sup> A descrição dos itens é apresentada na Tabela A.10.

<sup>b</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 228 observações. A amostra se refere à intenção de depreciar os bens imóveis.

<sup>c</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 28 observações. A amostra se refere ao comportamento de depreciar os bens imóveis.

Fonte: dados da pesquisa.

#### 4.2.2.2 Agrupamento de itens utilizados para a mensuração da intenção e dos seus três determinantes

A análise fatorial exploratória foi utilizada para o agrupamento de itens e constituição de quatro novas variáveis relacionadas à intenção, à atitude, à norma percebida e ao controle comportamental percebido a partir das cargas fatoriais calculadas. Ela foi, então, utilizada para a redução de dados, em vez de resumi-los (Hair et al., 2009). Esta subseção apresenta estatísticas específicas e gerais consideradas para a condução da análise.

Quanto às correlações entre os itens da intenção e dos três determinantes comportamentais, apresentados na Tabela 4.18, nota-se que todas elas são significativas ao nível de 0,01. Os coeficientes de todos os itens da atitude, entre *I2* e *I3* e *PBC3* e *PBC4* apresentam valores superiores a 0,70, indicando forte correlação (Mukaka, 2012). Entretanto, todos os itens da norma percebida e os demais da intenção e do controle comportamental percebido apresentam coeficientes de correlação fracos ou moderados (Mukaka, 2012).

Para a adequada extração de fatores a partir de variáveis de um banco de dados, Hair et al. (2009) indicam que as correlações devem apresentar coeficientes relativamente altos e estatisticamente significantes e sugerem valores maiores que 0,30. Com exceção do coeficiente de correlação de 0,28 entre *I1* e *I2*, os demais são superiores ao valor sugerido por Hair et al.

Tabela 4.18 – Matrizes de correlações de Pearson e Spearman entre os itens utilizados para a mensuração direta dos três determinantes comportamentais e da intenção

Painel A: intenção ( <i>I</i> )				
Itens <sup>a</sup>	<i>I1</i>	<i>I2</i>	<i>I3</i>	<i>I4</i>
<i>I1</i>	1,00	0,28***	0,34***	0,43***
<i>I2</i>		1,00	0,76***	0,41***
<i>I3</i>			1,00	0,49***
<i>I4</i>				1,00

Painel B: atitude ( <i>A</i> )					
Itens <sup>a</sup>	<i>A1</i>	<i>A2</i>	<i>A3</i>	<i>A4</i>	<i>A5</i>
<i>A1</i>	1,00	0,78***	0,79***	0,70***	0,71***
<i>A2</i>		1,00	0,81***	0,74***	0,73***
<i>A3</i>			1,00	0,77***	0,75***
<i>A4</i>				1,00	0,87***
<i>A5</i>					1,00

Painel C: norma percebida ( <i>N</i> )				
Itens <sup>a</sup>	<i>N11</i>	<i>ND1</i>	<i>NI2</i>	<i>ND2</i>
<i>N11</i>	1,00	0,49***	0,45***	0,30***
<i>ND1</i>	0,49***	1,00	0,41***	0,53***
<i>NI2</i>	0,48***	0,46***	1,00	0,48***
<i>ND2</i>	0,31***	0,56***	0,49***	1,00

Painel D: controle comportamental percebido ( <i>PBC</i> )				
Itens <sup>a</sup>	<i>PBC1</i>	<i>PBC2</i>	<i>PBC3</i>	<i>PBC4</i>
<i>PBC1</i>	1,00	0,44***	0,56***	0,39***
<i>PBC2</i>	0,45***	1,00	0,62***	0,54***
<i>PBC3</i>	0,56***	0,63***	1,00	0,71***
<i>PBC4</i>	0,39***	0,54***	0,71***	1,00

*Nota.* Tabela ordenada pela sequência lógica crescente de cada item dentro de cada painel. Os painéis seguem a sequência de discussão da TCP, iniciando pela abordagem da intenção e seguindo por seus três determinantes – atitude, norma percebida e controle comportamental percebido.

A correlação de Pearson é destinada para variáveis com distribuição normal (testes paramétricos) e a de Spearman para variáveis com distribuição diferente da normal (testes não paramétricos). Das variáveis apresentadas nesta tabela, somente *N11*, *ND1*, *PBC1* e *PBC2* apresentam distribuição normal segundo os testes de normalidade de Shapiro-Wilk. Células em destaque cinza correspondem à diagonal das correlações de Pearson e Spearman. Valores acima da diagonal, nos painéis A a D, correspondem às correlações de Spearman e valores abaixo dela, nos painéis C e D, correspondem às correlações de Pearson. \*\*\*valor *p* menor que 0,01. <sup>a</sup> A descrição dos itens é apresentada na Tabela A.10. Fonte: dados da pesquisa.

Outras duas estatísticas específicas obtidas foram as medidas de adequação da amostra (MAA) e as comunalidades, apresentadas na Tabela 4.19. A MAA de cada item resultou satisfatória, segundo a recomendação de Mingoti (2007), pois elas são maiores que 0,60. Na perspectiva de Hair et al. (2009), as MAAs dos itens *I2* e *I3* são medíocres ( $MAA > 0,60$ ); de *II*, *I4*, *PBC3*, *PBC4* e de todos os itens da norma percebida são medianas ( $MAA > 0,70$ ); e dos demais itens são admiráveis ( $MAA > 0,80$ ). As comunalidades de todos os itens são maiores que 0,60, superando o valor desejável de 0,50 proposto por Hair et al. (2009).

Em relação às estatísticas gerais da técnica exploratória de análise fatorial, foram obtidos o alfa de Cronbach e o Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), e se executou o teste de esfericidade de Bartlett. Os resultados também são apresentados na Tabela 4.19. Sobre o alfa de Cronbach, que avalia a confiabilidade de cada constructo, valores superiores a 0,70 são observados tanto para a intenção quanto para os seus três determinantes, ou seja, o questionário se apresenta confiável (Cronbach, 1951; Fávero & Belfiore, 2017; Hair et al., 2009).

Para averiguar se a técnica é cabível no presente estudo, foram usados a estatística de adequação global KMO e o teste de esfericidade de Bartlett. Obtiveram-se valores expressivos para a primeira (KMOs  $> 0,65$ ) (Fávero & Belfiore, 2017; Hair et al., 2009; Hutcheson & Sofroniou, 1999) e se notou que a busca por fatores latentes se apresenta pertinente (valor  $p < 0,01$  para os testes de Bartlett) (Fávero & Belfiore, 2017; Hair et al., 2009), isto é, existem evidências para se usar a técnica.

Quanto ao número de fatores extraídos, o primeiro fator explica mais de 55% da variância total dos dados para a intenção e os seus três determinantes, conforme apresenta a Tabela 4.20. Assim, o primeiro fator foi retido para a análise fatorial exploratória utilizando a análise de componentes principais (Johnson & Wichern, 2007).

Referente às cargas fatoriais, rotacionadas pelo método *Varimax*, os itens *I2* e *I3* são os que possuem as maiores cargas para a intenção no fator 1. Esses itens são o que indicam a intenção do profissional do setor contábil em colaborar com as atividades necessárias e em executar as ações que estiverem ao seu alcance, sem, contudo, indicar a existência de planejamento ativo para a execução. As cargas dos itens da intenção e dos seus três determinantes para o primeiro fator são apresentadas na Tabela 4.20.

Para a atitude, os itens *A4* (negativa-positiva) e *A5* (ruim-bom) são os que apresentam as maiores cargas no fator 1. Os adjetivos desses dois itens são de natureza avaliativa geral, em

que há valoração do objeto (Fishbein & Ajzen, 2010). Os itens *A1* (inútil–útil), *A2* (desnecessária–necessária) e *A3* (irrelevante–relevante), por sua vez, referem-se à utilidade do objeto.

Os itens com maiores cargas no fator 1 para o determinante norma percebida são *NI1* e *NI2*. Eles indicam a percepção do indivíduo em relação à expectativa ou ao pensamento de terceiros; em detrimento à ação de terceiros, exposta pelos itens *ND1* e *ND2*. Os itens com maiores cargas formam parte, portanto, das normas percebidas injuntivas.

Já em relação aos itens com maiores cargas no fator 1 para o determinante controle comportamental percebido, nota-se que eles são *PBC3* e *PBC4*. O item *PBC3*, diferentemente dos demais itens, enfatiza o controle sobre a ação; e o item *PBC4* destaca a capacidade para executar a ação, mas essa capacidade está vinculada à sua vontade. O item *PBC2* também trata da capacidade do indivíduo de executar a ação, contudo, a assertiva desse item não menciona o elemento condicional que é a vontade do indivíduo.

Tabela 4.19 – Análise fatorial por componentes principais da intenção e dos três determinantes mensurados diretamente

Itens <sup>a</sup>	MAAs <sup>b</sup>	Comunalidades <sup>c</sup>	Alfas de Cronbach <sup>d</sup>	KMOs <sup>e</sup>	Testes de Bartlett <sup>f</sup>
Painel A: intenção ( <i>I</i> )					
<i>I1</i>	0,72	0,83	0,72	0,66	$p < 0,01$
<i>I2</i>	0,61	0,87			
<i>I3</i>	0,62	0,83			
<i>I4</i>	0,79	0,61			
Painel B: atitude ( <i>A</i> )					
<i>A1</i>	0,91	0,85	0,93	0,85	$p < 0,01$
<i>A2</i>	0,85	0,89			
<i>A3</i>	0,87	0,86			
<i>A4</i>	0,82	0,92			
<i>A5</i>	0,83	0,92			
Painel C: norma percebida ( <i>N</i> )					
<i>NI1</i>	0,72	0,90	0,77	0,72	$p < 0,01$
<i>ND1</i>	0,71	0,68			
<i>NI2</i>	0,75	0,63			
<i>ND2</i>	0,70	0,88			



Itens <sup>a</sup>	MAAs <sup>b</sup>	Comunalidades <sup>c</sup>	Alfas de Cronbach <sup>d</sup>	KMOs <sup>e</sup>	Testes de Bartlett <sup>f</sup>
Painel D: controle comportamental percebido ( <i>PBC</i> )					
<i>PBC1</i>	0,81	0,97	0,83	0,76	$p < 0,01$
<i>PBC2</i>	0,84	0,66			
<i>PBC3</i>	0,70	0,82			
<i>PBC4</i>	0,74	0,83			

*Nota.* Tabela ordenada pela sequência lógica crescente de cada item dentro de cada painel. Os painéis seguem a sequência de discussão da TCP, iniciando pela abordagem da intenção e seguindo por seus três determinantes – atitude, norma percebida e controle comportamental percebido.

<sup>a</sup> A descrição dos itens é apresentada na Tabela A.10.

<sup>b</sup> Medida de adequação da amostra (MAA) que varia de 0 a 1, alcançando 1 quando cada variável é perfeitamente prevista sem erro pelas outras variáveis. Segundo Hair et al. (2009), ela pode ser interpretada com as seguintes orientações: 0,80 ou acima, admirável; 0,70 ou acima, mediano; 0,60 ou acima, medíocre; 0,50 ou acima, ruim; e abaixo de 0,50, inaceitável.

<sup>c</sup> A comunalidade indica a quantia total de variância que cada variável do banco de dados compartilha com todas as outras variáveis incluídas na análise. Segundo Hair et al. (2009), o desejável é valores maiores de 0,50.

<sup>d</sup> Medida que quantifica, em uma escala de 0 a 1, a consistência interna das variáveis de um banco de dados e é utilizada para se avaliar a fidedignidade com a qual um fator pode ser extraído a partir das variáveis do banco de dados. Fávero e Belfiore (2017) indicam que o desejável é que o alfa seja maior que 0,60 quando da aplicação de técnicas exploratórias. Hair et al. (2009) afirmam que valores entre 0,60 e 0,70 são considerados o limite inferior de aceitabilidade.

<sup>e</sup> É uma estatística de adequação global da análise fatorial. A estatística KMO varia de 0 a 1 e indica a proporção de variância considerada comum a todas as variáveis do banco de dados, sendo que valores altos (próximos a 1) indicam que a análise fatorial pode ser adequada. Valores próximos de 0, segundo Fávero e Belfiore (2017), são decorrentes de baixas correlações de Pearson entre as variáveis e podem indicar a inadequabilidade da análise fatorial.

<sup>f</sup> É outra estatística de adequação global da análise fatorial. Um teste de esfericidade de Bartlett estatisticamente significativo (valor  $p < 0,05$ ) indica que há correlações suficientes entre as variáveis do banco de dados para a análise fatorial, segundo Fávero e Belfiore (2017) e Hair et al. (2009).

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4.20 – Cargas fatoriais e variâncias explicadas

Itens <sup>a</sup>	Cargas do fator 1	Principal Component (PC)	Proporções das variâncias explicadas (%)	Proporções acumuladas das variâncias explicadas (%)
Painel A: intenção (I)				
<i>I1</i>	N/I	PC1	57,05	57,05
<i>I2</i>	<b>0,93</b>	PC2	21,44	78,49
<i>I3</i>	<b>0,85</b>	PC3	14,54	93,03
<i>I4</i>	0,39	PC4	6,97	100,00

Itens <sup>a</sup>	Cargas do fator 1	<i>Principal Component (PC)</i>	Proporções das variâncias explicadas (%)	Proporções acumuladas das variâncias explicadas (%)
Painel B: atitude ( <i>A</i> )				
<i>A1</i>	0,15	PC1	79,14	79,14
<i>A2</i>	0,15	PC2	9,75	88,89
<i>A3</i>	0,21	PC3	4,88	93,77
<i>A4</i>	<b>0,61</b>	PC4	3,38	97,15
<i>A5</i>	<b>0,60</b>	PC5	2,85	100,00
Painel C: norma percebida ( <i>N</i> )				
<i>N11</i>	<b>0,86</b>	PC1	59,90	59,90
<i>ND1</i>	0,30	PC2	17,41	77,31
<i>N12</i>	<b>0,48</b>	PC3	13,47	90,78
<i>ND2</i>	0,07	PC4	9,22	100,00
Painel D: controle comportamental percebido ( <i>PBC</i> )				
<i>PBC1</i>	0,24	PC1	66,12	66,12
<i>PBC2</i>	0,73	PC2	15,86	81,98
<i>PBC3</i>	<b>0,81</b>	PC3	11,68	93,66
<i>PBC4</i>	<b>0,91</b>	PC4	6,34	100,00

*Nota.* Tabela ordenada pela sequência lógica crescente de cada item dentro de cada painel. Os painéis seguem a sequência de discussão da TCP, iniciando pela abordagem da intenção e seguindo por seus três determinantes – atitude, norma percebida e controle comportamental percebido.

N/I significa que a informação não foi fornecida. Valores em negrito correspondem às maiores cargas fatoriais do fator 1.

<sup>a</sup> A descrição dos itens é apresentada na Tabela A.10.

Fonte: dados da pesquisa.

#### 4.2.2.3 Relação entre intenção e os seus três determinantes

A análise de como os determinantes comportamentais afetam a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência e, em específico, a depreciação de bens imóveis (objetivo específico

“c” do presente estudo) foi efetuada por meio de análise de regressão linear por meio da Equação 4<sup>52</sup>.

Anteriormente à estimação do modelo de regressão, obteve-se a matriz de correlação entre intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido, apresentada na Tabela 4.21. As correlações entre as variáveis são significativas e, no geral, elas são fracas ou moderadas (Mukaka, 2012).

Tabela 4.21 – Correlação de Pearson entre intenção e os seus três determinantes comportamentais

Variáveis	1	2	3	4
1. Intenção	1,00			
2. Atitude	0,32***	1,00		
3. Norma percebida	0,24***	0,48***	1,00	
4. Controle comportamental percebido	0,15**	0,11*	0,27***	1,00

Nota.  $n = 228$ . \*\*\*valor  $p$  menor que 0,01; \*\*valor  $p$  menor que 0,05; \*valor  $p$  menor que 0,10.

Fonte: dados da pesquisa.

A estimação principal sobre a intenção, utilizando os determinantes comportamentais, é efetuada ao se combinar os efeitos da atitude, norma percebida e controle comportamental percebido. Todavia, estimaram-se regressões lineares simples para se identificar as relações de cada variável sobre a intenção. Os achados são expostos por meio dos modelos 1 a 3, apresentados na Tabela 4.22.

As variáveis predictoras atitude, norma percebida e controle comportamental percebido são significativas (valor  $p < 0,05$ ), conforme evidenciam os modelos 1, 2 e 3, respectivamente. O efeito individual desses determinantes é positivo sobre a intenção, devido aos seus coeficientes resultantes.

<sup>52</sup> Equação 4:  $I_i = \beta_0 + \beta_1 A_i + \beta_2 N_i + \beta_3 PBC_i + \beta_4 (A * PBC)_i + \beta_5 (N * PBC)_i + \epsilon_i$

Fishbein e Ajzen (2010) abordam a TCP indicando o efeito moderador do controle comportamental percebido sobre a atitude e a norma percebida. Esse efeito moderador é ressaltado em La Barbera e Ajzen (2021). A Equação 4, cujos resultados são evidenciados mediante o modelo 5, considera esse efeito. Todavia, estimou-se também a regressão linear por meio do efeito aditivo da atitude, da norma percebida e do controle comportamental percebido sobre a intenção. A estimação sem o efeito moderador foi efetuada por Héroux et al. (2020). Os achados dessa estimação são exibidos por meio do modelo 4.

Nos dois modelos se nota que apenas o efeito da atitude é significativo (valor  $p < 0,01$ ) e ele é positivo em ambos os modelos estimados, verificando-se que com o aumento da atitude, maior é a intenção. Esses achados, e em especial o resultado do modelo 5, indicam então que a atitude de profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros afeta positivamente a sua intenção de implementar a depreciação de bens imóveis. A norma percebida e o controle comportamental percebido não possuem efeito sobre a intenção quando os três determinantes são observados conjuntamente.

Os resíduos dos cinco modelos ajustados se demonstram completamente aleatório, em torno de zero e entre  $-2,5$  e  $2,5$ , indicando boa qualidade do ajuste dos modelos (Pearson, 1901). As representações gráficas dos resíduos desses modelos estimados são apresentadas na Figura A.5, no Apêndice I.

Os cinco modelos foram também estimados por meio de variáveis constituídas pelas somas e médias dos itens de cada variável, em detrimento às suas cargas fatoriais, conforme orientação de Fishbein e Ajzen (2010). Os resultados são apresentados no Apêndice I, Figura A.6. De modo geral, eles não diferem dos apresentados na Tabela 4.22 quanto ao nível de significância e coeficientes das variáveis preditoras, com exceção do modelo 4. Este modelo estimado, cujas variáveis preditoras são apresentadas de forma aditiva e sem efeito moderador, resultou com significância estatística tanto para a atitude quanto para controle comportamental percebido.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.22 – Resultados das regressões lineares entre intenção (variável resposta) e os seus três determinantes (variáveis preditoras)

Variáveis preditoras	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5
Atitude	0,32*** (0,20; 0,44)			0,27*** (0,13; 0,41)	0,25*** (0,10; 0,39)
Norma percebida		0,24*** (0,11; 0,37)		0,09 (-0,06; 0,23)	0,10 (-0,05; 0,24)
Controle comportamental percebido			0,15** (0,02; 0,28)	0,10 (-0,03; 0,23)	0,10 (-0,03; 0,22)
Atitude x controle comportamental percebido					-0,07 (-0,22; 0,07)
Norma percebida x controle comportamental percebido					0,07 (-0,07; 0,21)
Constante	0,00 (-0,12; 0,12)	0,00 (-0,13; 0,13)	0,00 (-0,13; 0,13)	0,00 (-0,12; 0,12)	-0,01 (-0,13; 0,11)
$R^2$ ajustado	0,10	0,05	0,02	0,11	0,11

Nota.  $n = 228$ . \*\*\*valor  $p$  menor que 0,01; \*\*valor  $p$  menor que 0,05.

Os valores apresentados entre parênteses correspondem aos intervalos de confiança.

Fonte: dados da pesquisa.

### 4.2.3 Crenças e os seus determinantes

A atitude, a norma percebida e o controle comportamental percebido são formados por crenças comportamentais, normativas e de controle, respectivamente. As crenças foram inicialmente identificadas por entrevistas na abordagem qualitativa e posteriormente por questionário. Os achados obtidos por meio de questionários referentes às crenças comportamentais, normativas e de controle com seus respectivos determinantes são apresentados, respectivamente, nas subseções 4.2.3.1, 4.2.3.2 e 4.2.3.3.

#### 4.2.3.1 Crenças comportamentais e a atitude

As crenças comportamentais foram identificadas mediante 13 atributos atinentes à depreciação de bens imóveis em entidades públicas em que a sua avaliação (isto é,  $e$ ) foi levantada por afirmações se aludindo a entidades do setor público em geral e a força da crença (isto é,  $b$ ) por assertivas referindo a entidade pública em que o profissional trabalha ou presta serviço.  $e$  e  $b$

são componentes da Equação 1<sup>53</sup> e o produto entre ambos corresponde à sua aplicação. As estatísticas descritivas desses três elementos são apresentadas na Tabela 4.23.

As escalas das afirmações apresentadas no questionário (questões 9 a 15) compreenderam o intervalo 1 - *Discordo totalmente* e 7 - *Concordo totalmente*. Observa-se que os valores mínimos e máximos da avaliação e da força da crença referente aos 13 atributos correspondem a esses extremos. O produto entre eles, consequentemente, abrange o intervalo de 1 a 49.

Quanto à média, nota-se que a percepção dos profissionais do setor contábil público é maior para a avaliação de cada atributo do que a força da crença. Essa diferença de percepção significa que a ela tende mais ao extremo 7 - *Concordo totalmente* quando as afirmativas se referem a entidades do setor público em geral e ao extremo 1 - *Discordo totalmente* quando a assertiva indica a entidade pública em que o profissional trabalha ou presta serviço. A diferença é de 0,66 pontos para o atributo tomada de decisão interna (*CComp1*); de 0,60, aproximadamente, para controle social (*CComp4*); e de 0,50, aproximadamente, para controle dos bens (*CComp5*), custo-benefício (*CComp6*) e interesse de membros do poder legislativo (*CComp9*) (dados não tabulados).

O atributo cumprimento de normas contábeis (*CComp11*) é o que apresenta a maior média e o menor coeficiente de variação tanto para a avaliação quanto para a sua força. A média é de 6,62 para a avaliação e 6,56 para a força. O coeficiente de variação é de 14,20% e 14,33%, respectivamente, indicando que os dados possuem baixa variação em relação à média, ou seja, eles são homogêneos, segundo a perspectiva de Fávero e Belfiore (2017).

Apenas a avaliação de outros dois atributos possuem médias acima de 6, são eles: evidenciação da situação patrimonial (*CComp2*), com média de 6,22, e controle dos bens (*CComp5*), com média de 6,21. As forças de ambos os atributos, por sua vez, são próximas a 5,70. Os coeficientes de variações das avaliações e das forças desses atributos são de 22% e 30%, aproximadamente, sugerindo que os dados são razoavelmente homogêneos.

---

<sup>53</sup> Equação 1:  $A \propto \sum b_i \times e_i$

O atributo com as menores médias, tanto para avaliação quanto para a sua força, é o uso da informação em discurso político (*CComp10*). Elas são de 3,70 e 3,35, respectivamente. Os coeficientes de variação também são os maiores observados, 56,49% e 62,69%, respectivamente. O produto entre avaliação e força resultou com coeficiente de variação de 99,69%, o maior dos 13 atributos. Esses valores percentuais indicam heterogeneidade nos dados da amostra em relação à média.

Média inferior a quatro foi também observada para a força do atributo interesse de membros do poder legislativo (*CComp9*). Ela é de 3,73. A avaliação desse atributo, contudo, resultou com média de 4,23. Existe heterogeneidade dos dados em relação a esses valores, pois seus coeficientes de variação são de 50% e 60%, aproximadamente, para a força e a avaliação, respectivamente. Do produto entre eles (isto é, força e avaliação) derivou o coeficiente de variação de 88,30%, o segundo maior dos 13 atributos.

Considerando-se que a categoria quatro da escala representa neutralidade, a avaliação e a força de quatro atributos é então classificada como neutra: (i) promoção profissional (*CComp8*) ( $M_e = 4,31$ ;  $M_b = 4,00$ ), (ii) obtenção de recursos financeiros (*CComp7*) ( $M_e = 4,67$ ;  $M_b = 4,21$ ), (iii) controle social (*CComp4*) ( $M_e = 4,70$ ;  $M_b = 4,11$ ) e (iv) receio de punição (*CComp13*) ( $M_e = 4,93$ ;  $M_b = 4,79$ ). A avaliação do atributo interesse de membros do poder legislativo (*CComp9*) também é neutra ( $M_e = 4,23$ ), contudo, a força da crença é inferior a quatro ( $M_b = 3,73$ ). As médias das forças das crenças dos atributos tomada de decisão interna (*CComp1*) ( $M_b = 4,45$ ) e custo-benefício (*CComp6*) ( $M_b = 4,60$ ) também se localizam em pontos de neutralidade da escala, mas as suas avaliações foram superiores a cinco ( $M_e = 5,11$  e  $5,12$ , respectivamente).

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.23 – Crenças comportamentais referentes à depreciação de bens imóveis: avaliação do atributo (*e*), força da crença (*b*) e o produto entre eles (*b x e*) (*n* = 228)

Atributos	Avaliação ( <i>e</i> )						Força ( <i>b</i> )						<i>b x e</i>					
	Mín <sup>a</sup>	Máx <sup>a</sup>	<i>M</i> <sup>b</sup>	<i>Md</i> <sup>b</sup>	<i>SD</i> <sup>c</sup>	% <i>CV</i> <sup>c</sup>	Mín	Máx	<i>M</i>	<i>Md</i>	<i>SD</i>	% <i>CV</i>	Mín	Máx	<i>M</i>	<i>Md</i>	<i>SD</i>	% <i>CV</i>
Tomada de decisão interna ( <i>CComp1</i> )	1	7	5,11	6	1,97	38,55	1	7	4,45	5	2,18	48,99	1	49	25,46	24,50	17,56	68,97
Evidenciação da situação patrimonial ( <i>CComp2</i> )	1	7	6,22	7	1,38	22,19	1	7	5,84	7	1,73	29,62	1	49	37,54	49	14,62	38,95
Aplicabilidade da depreciação ( <i>CComp3</i> )	1	7	5,43	6	1,71	31,49	1	7	5,19	6	1,85	35,65	1	49	30,00	30	15,93	53,10
Controle social ( <i>CComp4</i> )	1	7	4,70	5	2,11	44,89	1	7	4,11	4	2,14	52,07	1	49	22,73	20	17,26	75,93
Controle dos bens ( <i>CComp5</i> )	1	7	6,21	7	1,42	22,87	1	7	5,67	7	1,81	31,92	1	49	36,76	49	15,24	41,46
Custo-benefício ( <i>CComp6</i> )	1	7	5,12	6	1,93	37,70	1	7	4,60	5	2,08	45,22	1	49	26,60	25	17,17	64,55
Obtenção de recursos financeiros ( <i>CComp7</i> )	1	7	4,67	5	2,04	43,68	1	7	4,21	4	2,12	50,36	1	49	22,88	20	16,91	73,91
Promoção profissional ( <i>CComp8</i> )	1	7	4,31	4,50	2,10	48,72	1	7	4,00	4	2,20	55,00	1	49	20,55	16	16,63	80,92
Interesse de membros do poder legislativo ( <i>CComp9</i> )	1	7	4,23	4	2,14	50,59	1	7	3,73	4	2,21	59,25	1	49	19,49	15,50	17,21	88,30
Uso da informação em discurso político ( <i>CComp10</i> )	1	7	3,70	4	2,09	56,49	1	7	3,35	3	2,10	62,69	1	49	15,93	9	15,88	99,69
Cumprimento de normas contábeis ( <i>CComp11</i> )	1	7	6,62	7	0,94	14,20	1	7	6,56	7	0,94	14,33	1	49	44,21	49	9,46	21,40
Frustração/incômodo por não conseguir implementar ( <i>CComp12</i> )	1	7	5,71	6	1,69	29,60	1	7	5,79	7	1,68	29,02	1	49	35,07	36	15,21	43,37
Receio de punição ( <i>CComp13</i> )	1	7	4,93	5	1,95	39,55	1	7	4,79	5	2,09	43,63	1	49	26,74	25	17,14	64,10

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada atributo.

<sup>a</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente. <sup>b</sup> Medidas de posição, sendo *M* a média e *Md* a mediana. <sup>c</sup> Medidas de dispersão, sendo *SD* o desvio-padrão e *CV* o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual.

Fonte: dados da pesquisa.



As correlações de Spearman foram obtidas entre os produtos de  $e$  e  $b$  de cada atributo e as variáveis atitude e intenção, constituídas por suas cargas fatoriais. Utilizou-se essa correlação, pois os testes de Shapiro-Wilk indicaram distribuição não normal das variáveis, ao nível de significância de 5%. Os resultados são apresentados na Tabela 4.24.

Com exceção da correlação entre o atributo receio de punição (*CComp13*) e a atitude, as demais são estatisticamente significativas (valor  $p < 0,05$ ). Os coeficientes indicam que elas são, de modo geral, caracterizadas como fracas ou moderadas, conforme a classificação de Mukaka (2012).

A existência de correlação é desejável (Fishbein & Ajzen, 2010), pois ela indica que o modelo de valor de expectativa, representado pela Equação 1, concebe a atitude e, conseqüentemente, a intenção. Não há indicação da intensidade esperada dessas correlações (Fishbein & Ajzen, 2010). O atributo receio de punição (*CComp13*) foi o único inserido no questionário em decorrência de pré-testes efetuados. Esse fato dá indícios de que o atributo pode não estar relacionado à atitude ou intenção do profissional de depreciar os bens imóveis.

Tabela 4.24 – Correlações de Spearman entre  $b \times e$  e as cargas fatoriais da atitude e da intenção ( $n = 228$ )

Atributos	Correlações entre $b \times e$ e atitude	Correlações entre $b \times e$ e intenção
Tomada de decisão interna ( <i>CComp1</i> )	0,52***	0,18***
Evidenciação da situação patrimonial ( <i>CComp2</i> )	0,43***	0,26***
Aplicabilidade da depreciação ( <i>CComp3</i> )	0,43***	0,23***
Controle social ( <i>CComp4</i> )	0,51***	0,11*
Controle dos bens ( <i>CComp5</i> )	0,52***	0,30***
Custo-benefício ( <i>CComp6</i> )	0,60***	0,24***
Obtenção de recursos financeiros ( <i>CComp7</i> )	0,47***	0,16**
Promoção profissional ( <i>CComp8</i> )	0,37***	0,15**
Interesse de membros do poder legislativo ( <i>CComp9</i> )	0,44***	0,18***
Uso da informação em discurso político ( <i>CComp10</i> )	0,29***	0,12*
Cumprimento de normas contábeis ( <i>CComp11</i> )	0,34***	0,32***
Frustração/incômodo por não conseguir implementar ( <i>CComp12</i> )	0,25***	0,28***
Receio de punição ( <i>CComp13</i> )	0,10	0,30***

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada atributo.  
\*\*\* valor  $p$  menor que 0,01; \*\* valor  $p$  menor que 0,05; \* valor  $p$  menor que 0,10.

Fonte: dados da pesquisa.

Outro teste efetuado foi a comparação entre as medianas da avaliação (*e*), da força (*b*) e do produto (*b x e*) dos 13 atributos das amostras de 228 respondentes, referente à intenção de depreciar os bens imóveis, e de 28 respondentes, alusiva ao comportamento. A comparação foi efetuada por meio de testes de hipóteses *U* de Mann-Whitney que confronta as medianas de duas amostras porque a distribuição das variáveis não é normal, segundo testes de Shapiro-Wilk conduzidos. Os resultados são apresentados na Tabela 4.25.

Tabela 4.25 – Comparações das medianas dos atributos referentes à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ )

Atributos	Avaliação ( <i>e</i> )			Força ( <i>b</i> )			<i>b x e</i>		
	Int. <sup>a</sup>	Com. <sup>b</sup>	Valor <i>p</i>	Int.	Com.	Valor <i>p</i>	Int.	Com.	Valor <i>p</i>
<i>CComp1</i>	6	6	0,361	5	6	<b>0,019</b>	24,5	35	<b>0,042</b>
<i>CComp2</i>	7	7	0,337	7	7	0,098	49	49	0,116
<i>CComp3</i>	6	7	0,127	6	7	0,064	30	36	<b>0,048</b>
<i>CComp4</i>	5	5	0,475	4	5	<b>0,026</b>	20	25	0,089
<i>CComp5</i>	7	7	0,236	7	7	0,167	49	49	0,143
<i>CComp6</i>	6	6	0,427	5	5	0,125	25	35	0,145
<i>CComp7</i>	5	5	0,708	4	5	0,212	20	25	0,456
<i>CComp8</i>	4,5	4,5	0,733	4	4	0,786	16	18	0,914
<i>CComp9</i>	4	5	0,278	4	5	0,087	15,5	25	0,130
<i>CComp10</i>	4	4	0,865	3	4	0,164	9	16	0,329
<i>CComp11</i>	7	7	0,390	7	7	0,070	49	49	0,118
<i>CComp12</i>	6	6	0,964	7	6,5	0,964	36	35	0,701
<i>CComp13</i>	5	5	0,766	5	5,50	0,540	25	25	0,922

Nota.  $n = 256$ . Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada atributo.

Utilizou-se o teste *U* de Mann-Whitney, aplicável a duas amostras independentes (isto é, duas amostras de diferentes tamanhos) e variáveis com distribuição não normal. Empregou-se testes de normalidade, o qual tal hipótese foi rejeitada por meio do teste de Shapiro-Wilk em pelo menos um dos itens entre as duas amostras (valor  $p < 0,05$ ). No teste *U* de Mann-Whitney se utiliza as medianas das variáveis de cada amostra e se conclui que as medianas das amostras são iguais se o valor  $p$  é superior ( $>$ ) a 0,05. Os valores em negrito indicam que as medianas das duas amostras são diferentes.

*CComp1*: tomada de decisão interna; *CComp2*: evidenciação da situação patrimonial; *CComp3*: aplicabilidade da depreciação; *CComp4*: controle social; *CComp5*: controle dos bens; *CComp6*: custo-benefício; *CComp7*: obtenção de recursos financeiros; *CComp8*: promoção profissional; *CComp9*: interesse de membros do poder legislativo; *CComp10*: uso da informação em discurso político; *CComp11*: cumprimento de normas contábeis; *CComp12*: frustração / incômodo por não conseguir implementar; *CComp13*: receio de punição.

<sup>a</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 228 observações. A amostra se refere à intenção de depreciar os bens imóveis.

<sup>b</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 28 observações. A amostra se refere ao comportamento de depreciar os bens imóveis.

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, conforme apresenta a Tabela 4.25, que existe diferenças entre as medianas da força da crença quanto à tomada de decisão interna (*CComp1*) e ao controle social (*CComp4*) e entre o produto entre tomada de decisão interna (*CComp1*) e aplicabilidade da depreciação (*CComp3*). Todas as medianas com diferenças entre as duas amostras comparadas são superiores para a amostra referente ao comportamento.

Esse resultado sugere que profissionais do setor contábil público que implementaram a depreciação de bens imóveis percebem que a prática possui maior potencial (i) de produzir informações que contribuem/contribuirão para a tomada de decisão interna na entidade em que eles trabalham ou prestam serviços, (ii) de contribuir com o controle social e (iii) de ser uma prática aplicável em entidades públicas.

#### 4.2.3.2 Crenças normativas e as normas percebidas

As crenças normativas foram levantadas em relação a 14 referentes normativos. Identificaram-se as crenças de profissionais do setor contábil público em relação a todos esses referentes ( $n$ ) e a motivação para cumpri-las ( $m$ ).  $n$  e  $m$  são componentes da Equação 2<sup>54</sup> e o produto entre ambos corresponde à sua aplicação. As estatísticas descritivas desses três elementos são apresentadas na Tabela 4.26.

Dos 14 referentes, 13 deles (*CNorm11* a *CNorm13*) apresentaram a opção *Não se aplica ao meu município* (questões 17 e 18) ou *Nunca ouvi falar sobre rankings* (questões 19 e 20) no instrumento de coleta. Por isso, apesar de o presente estudo possuir amostra de 228 respostas alusivas à intenção de depreciar os bens imóveis, variáveis atinentes às crenças normativas possuem menor número de observações.

Todos os itens do questionário referentes à crença formada pelo profissional do setor contábil público ( $n$ ) (questões 17, 19 e 21) apresentam valores mínimo e máximo de 1 e 7, respectivamente. Para esses profissionais, o referente normativo injuntivo com a menor

---

<sup>54</sup> Equação 2:  $N \propto \sum n_i \times m_i$

probabilidade de considerar que a depreciação dos bens imóveis deve ser feita é a sociedade civil (*CNormI4*). A média para esse referente é de 2,74, mais próxima, portanto, do extremo 1 - *Muito improvável*. Já a motivação dos profissionais respondentes de cumprir com essa crença é neutra ( $M_m = 4,28$ ) e se configura como a motivação com a menor média entre os 14 referentes discriminados no presente estudo.

Esses resultados são alusivos exclusivamente à depreciação de bens imóveis e não se pode extrapolá-los para toda a informação contábil. Entretanto, os resultados são curiosos ao se considerar que a NBC TSP Estrutura Conceitual determina que um dos principais usuários da informação contábil são os usuários dos serviços e provedores de recursos, isto é, os cidadãos, que são pessoas da sociedade civil. Os achados corroboram com conclusões de Oulasvirta (2014), referente à adoção das IPSASs na Finlândia, e de Gómez-Villegas e Montesinos (2012), quanto à implementação dessas normas na Colômbia. Ambos os estudos indicam a indiferença por parte de cidadãos quanto à adoção ou implementação de mudanças contábeis no setor público.

Outros dois referentes apresentaram médias inferiores à categoria quatro que indica neutralidade. Um deles são os gestores internos (*CNormI2*), referentes normativos injuntivos, e o outro é o nível de implementação por outros municipais (*CNormDI4*), referente normativo descritivo. As médias são de 3,90 e 3,15, respectivamente.

A baixa expectativa quanto aos gestores internos corrobora com os resultados obtidos nas entrevistas em que 11 participantes, dos 12 que mencionaram tais gestores, indicaram que eles não dão relevância para assuntos técnicos como os contábeis e, em específico, a depreciação de bens imóveis.

Apesar da baixa média verificada para a crença formada em relação aos gestores internos (*CNormI2*), nota-se que a frequência com que o profissional quer fazer o esperado por esses gestores está mais próxima do extremo 7 - *Sempre*, haja vista que a média é de 5,19. O achado indica, então, que a mudança na crença quanto aos gestores internos poderia favorecer a implementação, uma vez que os profissionais possuem a tendência de querer cumprir com o desejável por esses agentes.

Um dos entraves, contudo, pode ser justamente a alteração da crença, pois achados referentes a processos de mudanças contábeis similares indicam que agentes políticos não atuam a favor delas (Adhikari et al., 2021; Ball & Pflugrath, 2012; Marques et al., 2020; Oulasvirta, 2014). A

justificativa dada por Ball e Pflugrath (2012), sob a perspectiva da Teoria da Escolha Pública, é de que os agentes atuam de acordo com os seus próprios interesses, em detrimento ao interesse público, e por isso eles seriam desfavoráveis a mudanças que aumentassem a transparência das informações.

Quanto ao nível de implementação da depreciação de bens imóveis por outras entidades públicas municipais (*CNormD14*), observa-se que a percepção dos profissionais do setor contábil público é de que ele é relativamente baixo. A média de 3,15 está mais próxima do extremo 1 - *Muito baixo*, em detrimento ao extremo oposto 7 - *Muito alto*.

Oulasvirta (2014) indica que a adoção das IPSASs por outros países, inclusive por país da região com características similares, não motivou a adoção da mudança pela Finlândia, que é um país desenvolvido. Contudo, a literatura afirma que a implementação dessas normas por países menores do sul da Ásia (Adhikari & Mellemvik, 2010), por governos de economias emergentes (Adhikari et al., 2021) e por países latino-americanos como a Colômbia e o Peru (Brusca et al., 2016) é motivada pela implementação em países maiores, como a Sri Lanka (Adhikari et al., 2021; Adhikari & Mellemvik, 2010), e pelo uso de casos específicos por instituições internacionais e agências multilaterais (Adhikari et al., 2021; Adhikari & Mellemvik, 2010; Brusca et al., 2016).

Com base na literatura se nota que a influência de terceiros ocorre usualmente por casos de sucesso de implementação. Essa influência não é usual entre profissionais do setor contábil público municipal, e isso é decorrente da baixa percepção de que outros municípios implementaram ou estão implementando a ação.

Os resultados apresentados na Tabela 4.26 mostram também os terceiros considerados pelos profissionais do setor contábil público como aqueles que mais provavelmente esperam que a depreciação de bens imóveis seja efetuada. Médias superiores a seis, mais próximas do extremo 7 - *Muito provável*, foram obtidas para o tribunal de contas (*CNormII*) ( $M_n = 6,16$ ) e a para a STN (*CNormI6*) ( $M_n = 6,07$ ).

O tribunal de contas foi o referente normativo mais citado pelos entrevistados, na abordagem qualitativa do presente estudo. Nas entrevistas se obteve a informação que a cobrança da ação por essas entidades de controle externo, apesar de não ser frequente no momento das entrevistas, impulsionaria a implementação pelo seu poder coercitivo. A motivação dos profissionais do setor contábil público em cumprir com as demandas do tribunal de contas

apresenta a maior média, equivalente a 6,41. O achado condiz com os de Azevedo, Lino, et al. (2020), alusivo a municípios brasileiros localizados no estado de Minas Gerais. Eles constataram que as demandas de entidades de controles são as priorizadas pelos contadores.

A atuação da STN difere do tribunal de contas, pois ela não possui poder coercitivo. Contudo, obteve-se média de 6,30 em relação à frequência com que os profissionais do setor contábil público querem fazer o esperado pela entidade. Observa-se então que existem indícios de que a STN alcançou legitimidade considerável entre os profissionais integrantes da amostra, talvez como resultado do seu esforço institucional para se legitimar como normatizadora de normas convergidas em parceria com o CFC (Aquino, Lino, et al., 2020).

O CFC, em conjunto com os CRCs, (*CNorm17*) resultou com menor percepção de atuar como um referente normativo para os profissionais ( $M_n = 5,47$ ) do que a STN ( $M_n = 6,07$ ). A motivação de cumprir com a expectativa daquele ( $M_m = 5,86$ ) também é inferior ao desejo dos profissionais de satisfazer a expectativa da STN ( $M_m = 6,30$ ).

Durante a abordagem qualitativa do presente estudo, o *ranking* promovido pela STN foi o terceiro referente normativo mais mencionado pelos entrevistados. O *ranking* de um tribunal de contas foi citado por um participante. O questionário apresentou *rankings* de maneira genérica e deu como exemplo o da STN (questão 19 e 20). A frequência indicada pelos profissionais do setor contábil de querer cumprir com indicadores de *rankings* ( $M_m = 6,36$ ) é próxima àquela obtida para cumprir com as demandas do tribunal de contas ( $M_m = 6,41$ ). A motivação para cumprir com *rankings* é a segunda maior obtida para os 14 referentes normativos. Obter uma boa posição em *rankings* promove reconhecimento, que poderia se caracterizar como a recompensa desejada pelos profissionais. Poder de recompensa, de referência ou pelo conhecimento são tipos de poderes discriminados por French e Raven (1959).

Outros dois referentes normativos com médias entre cinco e seis, tanto para a crença quanto para a motivação, são pessoas do setor de contabilidade da entidade pública em que o profissional trabalha ou presta serviços (*CNorm15*) ( $M_n = 5,59$ ;  $M_m = 5,94$ ) e as instituições financeiras (*CNorm19*) ( $M_n = 5,01$ ;  $M_m = 5,31$ ). *CNorm15* foi mais recorrente nas entrevistas do que *CNorm19* e esse resultado é persistente nos dados coletados por questionários.

A influência de pessoas do setor de contabilidade da entidade pública em que o profissional trabalha ou presta serviços não tem sido tratada pela literatura. As evidências obtidas no

presente estudo indicam que ela contribui com a formação da intenção de depreciar os bens imóveis em municípios brasileiros.

A participação de instituições financeiras em processos de mudanças contábeis, principalmente no contexto de governos centrais, tem sido apontada pela literatura (Adhikari et al., 2013, 2021; Adhikari & Mellempvik, 2010; Brusca et al., 2016; Christensen et al., 2019; Gómez-Villegas et al., 2020; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Polzer et al., 2019; Sellami & Gafsi, 2019). Os resultados do presente estudo corroboram com os apontados pelas pesquisas anteriores, contudo, as instituições financeiras não resultaram como um dos principais referentes normativos. Governos locais brasileiros possuem menor capacidade de obtenção de endividamento devido às restrições legais, quando comparados aos governos estaduais e o Governo Federal. Desse modo, a indicação de que as instituições financeiras não se apresentam como um dos principais referentes condiz com o esperado.

Por fim, a percepção de profissionais do setor contábil público resultou relativamente neutra quanto a expectativa de que os seguintes referentes normativos consideram que a depreciação de bens imóveis deve ser feita: controle interno (*CNormI3*) ( $M_n = 4,89$ ), profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (*CNormI8*) ( $M_n = 4,89$ ), possíveis investidores no mercado (*CNormII0*) ( $M_n = 4,38$ ), empresa de assessoria contábil (*CNormIII*) ( $M_n = 4,98$ ) e empresa fornecedora de *softwares* (*CNormII2*) ( $M_n = 4,84$ ).

Quanto ao controle interno, em específico, os achados corroboram com os de Zucolotto (2022), uma vez que o autor aponta que auditores do Estado do Espírito Santo tendem a realizar auditorias de conformidade em detrimento à financeira que abrange procedimentos contábeis baseados no regime de competência. Os achados são também consistentes com os identificados na abordagem qualitativa do presente estudo, pois o controle interno foi apontado como um referente normativo cuja atuação é desejada ou esperada para fortalecer a contabilidade, porém essa atuação não tem se concretizado (ver achados discriminados no item C do Apêndice H).

Com exceção da motivação também neutra para cumprir com a expectativa de possíveis investidores no mercado (*CNormII0*) ( $M_m = 4,74$ ), a frequência com que os respondentes desejam satisfazer com o esperado pelos demais referentes normativos está mais próxima do extremo 7 - *Sempre*. As médias se encontram no intervalo de 5,26 e 5,63. A primeira foi apurada para empresas fornecedoras de *softwares* (*CNormII2*) e a última para controle interno (*CNormI3*).

Tabela 4.26 – Crenças normativas referentes à depreciação de bens imóveis: crença normativa injuntiva ou descritiva em relação ao terceiro ( $n$ ), motivação para cumprir com a crença ( $m$ ) e o produto entre eles ( $n \times m$ )

Referentes normativos	Crença ( $n$ )							Motivação ( $m$ )							$n \times m$						
	Obs. <sup>a</sup>	Mín <sup>b</sup>	Máx <sup>b</sup>	$M^c$	$Md^c$	$SD^d$	% $CV^d$	Obs.	Mín	Máx	$M$	$Md$	$SD$	% $CV$	Obs.	Mín	Máx	$M$	$Md$	$SD$	% $CV$
Tribunal de contas (CNormI1)	224	1	7	6,16	7	1,58	25,65	223	1	7	6,41	7	1,15	17,94	223	4	49	40,04	49	13,24	33,07
Gestores internos (CNormI2)	225	1	7	3,90	4	2,24	57,44	223	1	7	5,19	6	1,92	36,99	223	1	49	22,56	20	16,66	75,10
Controle interno (CNormI3)	228	1	7	4,89	5	2,10	42,94	225	1	7	5,63	6	1,75	31,08	225	1	49	29,61	30	16,29	57,1
Sociedade civil (CNormI4)	227	1	7	2,74	2	1,86	67,88	221	1	7	4,28	5	2,11	49,30	221	1	49	13,77	9	13,00	94,70
Setor cont. da entidade (CNormI5)	222	1	7	5,59	7	1,89	33,81	224	1	7	5,94	7	1,53	25,76	222	1	49	34,64	42	15,41	45,80
STN (CNormI6)	220	1	7	6,07	7	1,69	27,84	222	1	7	6,30	7	1,29	20,48	218	1	49	39,39	49	14,20	38,00
CFC/CRC (CNormI7)	217	1	7	5,47	7	2,10	38,39	222	1	7	5,86	7	1,72	29,35	215	1	49	34,31	42	17,08	51,60
Setor cont. de outras entidades (CNormI8)	220	1	7	4,89	5	2,12	43,35	220	1	7	5,48	6	1,79	32,66	216	1	49	29,21	30	16,58	57,80
Inst. financeiras (CNormI9)	221	1	7	5,01	6	2,19	43,71	215	1	7	5,31	6	2,02	38,04	214	1	49	29,69	30	17,50	61,90
Possíveis investidores (CNormI10)	204	1	7	4,38	5	2,32	52,97	196	1	7	4,74	5	2,17	45,78	193	1	49	25,15	25	17,97	74,60
Assessoria contábil (CNormI11)	191	1	7	4,98	6	2,16	43,37	190	1	7	5,45	6	1,91	35,05	184	1	49	30,33	35	17,22	58,50
Empresa de softwares (CNormI12)	218	1	7	4,84	5,5	2,19	45,25	219	1	7	5,26	6	1,90	36,12	218	1	49	28,17	30	17,29	62,50
Rankings (CNormI13)	220	1	7	5,79	7	1,76	30,40	221	1	7	6,36	7	1,21	19,03	220	1	49	37,65	49	14,32	39,30
Implem. por outros (CNormD14)	228	1	7	3,15	3	1,66	52,70	228	1	7	4,63	5	1,46	31,53	228	1	49	15,02	15	9,93	64,00

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada referente normativo.

<sup>a</sup> Número de observações. <sup>b</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente. <sup>c</sup> Medidas de posição, sendo  $M$  a média e  $Md$  a mediana. <sup>d</sup> Medidas de dispersão, sendo  $SD$  o desvio-padrão e  $CV$  o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual. Fonte: dados da pesquisa.



Obtiveram-se correlações de Spearman entre o produto de crença e motivação ( $n \times m$ ) dos 14 referentes normativos e as variáveis norma percebida e intenção, formadas por suas cargas fatoriais. A existência de correlação é desejável (Fishbein & Ajzen, 2010), pois ela indica que o modelo de valor de expectativa, representado pela Equação 2 para esse determinante, representa a norma percebida e a intenção. A correlação de Spearman foi empregada, pois os testes de Shapiro-Wilk indicaram distribuição não normal das variáveis, ao nível de significância de 5%.

Com exceção da correlação entre o nível de implementação por outras entidades públicas municipais (*CNormD14*) e a intenção, as demais são estatisticamente significativas. Os coeficientes indicam que elas são, de modo geral, caracterizadas como fracas ou moderadas, segundo a classificação de Mukaka (2012). Os coeficientes e seus respectivos níveis de significância são apresentados na Tabela 4.27.

Efetuaram-se também comparações entre as medianas da crença ( $n$ ), da motivação ( $m$ ) e do produto entre elas ( $n \times m$ ) dos 14 referentes normativos da amostra indicativa da intenção de depreciar os bens imóveis e da amostra alusiva ao comportamento. A comparação foi feita usando as medianas por meio de testes de hipóteses  $U$  de Mann-Whitney porque a distribuição das variáveis não é normal, segundo testes de Shapiro-Wilk conduzidos.

Existem diferenças nas medianas de sete referentes normativos, conforme apresenta a Tabela 4.28. Com exceção das medianas obtidas para a crença normativa ( $n$ ) do tribunal de contas (*CNormI1*) e a motivação para cumprir com a crença ( $m$ ) do nível de implementação por outras entidades públicas municipais (*CNormD14*), existem diferenças entre a crença normativa ( $n$ ), a motivação para cumpri-la ( $m$ ) e o produto entre elas ( $n \times m$ ) para (i) gestores internos (*CNormI2*), (ii) controle interno (*CNormI3*), (iii) pessoas do setor de contabilidade da entidade pública (*CNormI5*), (iv) empresa de assessoria contábil (*CNormI11*) e (v) empresa fornecedora de softwares (*CNormI12*).

As medianas são superiores para a amostra referente ao comportamento para todos os referentes normativos, com exceção do tribunal de contas (*CNormI1*) em que não se pode identificar qual

das amostras possui mediana superior<sup>55</sup>. A média da variável alusiva ao produto ( $n \times m$ ) desse referente normativo da amostra que representa intenção é de 40,04 (ver Tabela 4.26), enquanto da amostra que indica comportamento é de 45,04 (dado não tabulado).

Tabela 4.27 – Correlações de Spearman entre  $n \times m$  e as cargas fatoriais da norma percebida e da intenção

Referentes normativos	Observações	Correlações entre $n \times m$ e norma percebida	Correlações entre $n \times m$ e intenção
Tribunal de contas (CNormI1)	223	0,29***	0,25***
Gestores internos (CNormI2)	223	0,35***	0,16**
Controle interno (CNormI3)	225	0,35***	0,23***
Sociedade civil (CNormI4)	221	0,39***	0,13*
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública (CNormI5)	222	0,39***	0,25***
STN (CNormI6)	218	0,29***	0,27***
CFC/CRC (CNormI7)	215	0,34***	0,23***
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (CNormI8)	216	0,40***	0,20***
Instituições financeiras (CNormI9)	214	0,38***	0,21***
Possíveis investidores no mercado (CNormI10)	193	0,40***	0,18**
Empresa de assessoria contábil (CNormI11)	184	0,36***	0,19**
Empresa fornecedora de <i>softwares</i> (CNormI12)	218	0,35***	0,17**
Rankings (CNormI13)	220	0,34***	0,30***
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais (CNormD14)	228	0,45***	0,07

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada referente normativo.

\*\*\* valor  $p$  menor que 0,01; \*\* valor  $p$  menor que 0,05; \* valor  $p$  menor que 0,10.

Fonte: dados da pesquisa.

<sup>55</sup> Testes de medianas levam em consideração a variabilidade dos dados das amostras. Assim, é possível que amostras com medianas iguais resultem com diferenças estatisticamente significantes. Por exemplo: amostra A = 30, 40, 42, 49, 49, 49, 49; amostra B = 47, 49, 49, 49, 49, 49, 49. A mediana das duas amostras é 49, porém, a variabilidade de ambas as amostras é distinta e isso pode fazer com que o teste indique diferenças nas medianas. Quando isso ocorre, uma alternativa é analisar os dados com base em outras medidas, como a média.

Tabela 4.28 – Comparações das medianas dos referentes normativos alusivos à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção e de comportamento

Referentes normativos	Crença ( <i>n</i> )				Motivação ( <i>m</i> )				<i>n</i> x <i>m</i>			
	Obs. <sup>a</sup>	Int. <sup>b</sup>	Com. <sup>b</sup>	<i>p</i> <sup>c</sup>	Obs.	Int.	Com.	<i>p</i>	Obs.	Int.	Com.	<i>p</i>
<i>CNormI1</i>	224 e 26	7	7	0,169	223 e 26	7	7	<b>0,020</b>	223 e 26	49	49	<b>0,035</b>
<i>CNormI2</i>	225 e 28	4	7	<b>0,001</b>	223 e 28	6	7	<b>0,000</b>	223 e 28	20	49	<b>0,001</b>
<i>CNormI3</i>	228 e 28	5	7	<b>0,012</b>	225 e 28	6	7	<b>0,035</b>	225 e 28	30	49	<b>0,004</b>
<i>CNormI4</i>	227 e 28	2	3,5	0,056	221 e 28	5	4	0,710	221 e 28	9	16	0,140
<i>CNormI5</i>	222 e 27	7	7	<b>0,034</b>	224 e 26	7	7	<b>0,014</b>	222 e 26	42	49	<b>0,007</b>
<i>CNormI6</i>	220 e 26	7	7	0,319	222 e 26	7	7	0,763	218 e 26	49	49	0,234
<i>CNormI7</i>	217 e 26	7	7	0,186	222 e 25	7	7	0,094	215 e 25	42	49	0,082
<i>CNormI8</i>	220 e 26	5	6	0,224	220 e 26	6	7	0,120	216 e 25	30	36	0,163
<i>CNormI9</i>	221 e 26	6	5,5	0,488	215 e 26	6	6	0,431	214 e 26	30	29	0,429
<i>CNormI10</i>	204 e 26	5	5	0,977	196 e 24	5	5,5	0,968	193 e 24	25	27,5	0,982
<i>CNormI11</i>	191 e 24	6	7	<b>0,001</b>	190 e 25	6	7	<b>0,026</b>	184 e 24	35	49	<b>0,002</b>
<i>CNormI12</i>	218 e 26	5,5	7	<b>0,063</b>	219 e 27	6	7	<b>0,030</b>	218 e 26	30	42,5	<b>0,051</b>
<i>CNormI13</i>	220 e 27	7	6	0,669	221 e 27	7	7	0,523	220 e 27	49	42	0,954
<i>CNormD14</i>	228 e 28	3	5	<b>0,000</b>	228 e 28	5	5	0,073	228 e 28	15	20	<b>0,008</b>

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada referente normativo.

Utilizou-se o teste *U* de Mann-Whitney, aplicável a duas amostras independentes (isto é, duas amostras de diferentes tamanhos) e variáveis com distribuição não normal. Empregou-se testes de normalidade, o qual tal hipótese foi rejeitada por meio do teste de Shapiro-Wilk em pelo menos um dos itens entre as duas amostras (valor  $p < 0,05$ ). No teste *U* de Mann-Whitney se utiliza as medianas das variáveis de cada amostra e se conclui que as medianas das amostras são iguais se o valor  $p$  é superior ( $>$ ) a 0,05. Os valores em negrito indicam que as medianas das duas amostras são diferentes.

*CNormI1*: tribunal de contas; *CNormI2*: gestores internos; *CNormI3*: controle interno; *CNormI4*: sociedade civil; *CNormI5*: pessoas do setor de contabilidade da entidade pública; *CNormI6*: STN; *CNormI7*: CFC/CRC; *CNormI8*: profissionais do setor contábil de outras entidades públicas; *CNormI9*: instituições financeiras; *CNormI10*: possíveis investidores no mercado; *CNormI11*: empresa de assessoria contábil; *CNormI12*: empresa fornecedora de *softwares*; *CNormI13*: *rankings*; *CNormD14*: nível de implementação por outras entidades públicas municipais.

<sup>a</sup> Número de observações da amostra referente à intenção e ao comportamento de depreciar os bens imóveis, respectivamente.

<sup>b</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra referente à intenção e ao comportamento de depreciar os bens imóveis, respectivamente. <sup>c</sup> Valor  $p$  do teste.

Fonte: dados da pesquisa.

As diferenças identificadas sugerem que profissionais do setor contábil público da amostra que implementaram a depreciação de bens imóveis percebem maior expectativa, ou são mais influenciados, por pessoas/entidades do seu ambiente social do que profissionais respondentes do questionário que ainda não implementaram integralmente a ação. Essas pessoas/entidades se limitam àquelas que integram as variáveis *CNormI1*, *CNormI2*, *CNormI3*, *CNormI5*, *CNormIII*, *CNormII2* e *CNormDI4*.

#### 4.2.3.3 Crenças de controle e o controle comportamental percebido

As crenças de controle foram identificadas em relação a 14 fatores de controle. Levantou-se a crença que cada fator estaria presente (*c*) – isto é, a adequabilidade de cada um dos fatores – e o seu poder em facilitar ou impedir a execução do comportamento (*p*). *c* e *p* são componentes da Equação 3<sup>56</sup> e o produto entre eles corresponde à sua aplicação. As estatísticas descritivas de *c*, *p* e o seu produto são apresentadas na Tabela 4.29.

A crença (*c*) alusiva a cada um dos 14 fatores de controle foi identificada por meio de questão com escala cujo extremo inferior é 1 - *Muito inadequado* e extremo superior é 7 - *Muito adequado* (questões 24<sup>57</sup> e 25<sup>58</sup> do questionário). Para a identificação do poder (*p*), por sua vez, os extremos da escala são 1 - *Muito irrelevante* e 7 - *Muito relevante* (questão 26<sup>59</sup> do questionário). Esses extremos correspondem aos valores mínimos e máximos identificados para cada fator, tanto para a crença quanto para o seu respectivo poder.

Quanto à percepção da adequabilidade dos 14 fatores, identificada por meio das crenças (*c*), nove deles obtiveram média entre 4,24 e 4,84. Considerando-se que os extremos das escalas são 1 e 7, as médias indicam percepção intermediária, sugerindo que na percepção dos

---

<sup>56</sup> Equação 3:  $PBC \propto \sum c_i \times p_i$

<sup>57</sup> Texto completo da questão: “Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?”.

<sup>58</sup> Texto completo da questão: “Qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?”.

<sup>59</sup> Texto completo da questão: “Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?”.

profissionais respondentes os seguintes fatores apresentam oportunidades de avanços para que seja possível organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que eles trabalham ou prestam serviços: (i) suporte de terceiros especialistas (CCont6); (ii) plano de implementação (CCont2); (iii) apoio de gestores internos (CCont1); (iv) normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade (CCont13); (v) identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis (CCont14); (vi) recursos estruturais, exceto TI (CCont10); (vii) troca de experiência (CCont7); (viii) sistemas de TI (CCont8); e (i) julgamento profissional (CCont4).

A relevância média desses nove fatores para se depreciar os bens imóveis da entidade pública para os profissionais respondentes do questionário, identificada por meio do poder ( $p$ ), está mais próxima do extremo 7 - *Muito relevante*, pois as médias oscilam de 5,13 a 5,66.

O único fator de controle que resultou com nível de adequabilidade ( $c$ ) e relevância ( $p$ ) inferiores a esses nove fatores é o concernente aos profissionais de setores não-contábeis (CCont5) ( $M_c = 3,75$ ;  $M_p = 4,84$ , respectivamente). Ele foi o segundo fator mais mencionado nas entrevistas conduzidas na abordagem qualitativa do presente estudo (ver total de recorrências na Tabela 4.8). Participantes desta abordagem indicaram que entre profissionais de setores não-contábeis constam aqueles do setor de engenharia e do patrimônio e a colaboração é o elemento mais crucial.

Já os fatores de controle com os maiores níveis médios de adequabilidade ( $c$ ) para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que os profissionais respondentes trabalham ou prestam serviço são: (i) profissionais do setor contábil (CCont3) ( $M_c = 5,05$ ), compreendendo o número, nível de capacitação e comportamento destes profissionais; (ii) NBC TSPs (CCont12) ( $M_c = 5,33$ ); (iii) MCASP (CCont11) ( $M_c = 5,67$ ); e (iv) plano de contas (CCont9) ( $M_c = 5,73$ ). Todos esses fatores resultaram com relevância média ( $p$ ) superior a 5,75 e o maior valor médio foi apurado para o plano de contas (CCont9), 6,15.

Observa-se também que a dispersão dos dados atinentes à adequabilidade ( $c$ ) de cada um dos 14 fatores é superior àquela que indica a sua relevância ( $p$ ). Com exceção de profissionais do setor contábil (CCont3), plano de contas (CCont9), MCASP (CCont11) e NBC TSPs (CCont12) que apresentam coeficientes de variação inferiores a 25,50%, essa medida oscila entre 29,19% e 52,18% para os demais fatores.

Esse achado indica que existe menor dispersão e, conseqüentemente, maior homogeneidade na percepção dos profissionais respondentes do questionário quanto a adequabilidade e relevância dos fatores que apresentam menor necessidade de melhoria. Ademais, a maior homogeneidade na percepção se dá entre fatores (i) que são resultantes de ações de terceiros externos a entidades municipais, como a edição do MCASP, pela STN, e das NBC TSPs, pelo CFC; (ii) que foi implementado pela entidade municipal como ação obrigatória no início do processo de convergência, como o plano de contas; e (iii) que corresponde à avaliação do próprio setor de atuação dos respondentes, como é o fator referente aos profissionais do setor contábil.

Quando se confronta os facilitadores da implementação do regime de competência apresentados no relatório do Banco Mundial (2022) (ver Figura 2.4) com os achados apresentados na Tabela 4.23, observa-se que os dois fatores de controle do presente estudo (apoio de gestores internos [CCont1] e plano de implementação [CCont2]) que integram o pilar denominado definição de metas e processos resultaram com médias que sugerem percepção intermediária de adequabilidade. A necessidade de aprimoramento quanto a esses dois fatores foi também identificada na implementação das IPSASs por Shehadeh (2022), na Jordânia, e Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), em alguns países da OCDE.

Esse pilar se interliga com os outros dois pilares expostos nesse relatório (Banco Mundial, 2022): capital humano e ferramentas técnicas. Deficiências na definição de metas e processos podem interferir nestes dois pilares (Banco Mundial, 2022; Shehadeh, 2022) e essa ocorrência é identificada por meio dos dados exibidos na Tabela 4.23.

Os fatores que integram o capital humano (CCont3 a CCont7) apresentam médias que oscilam entre 3,75 e 5,05. Apesar de o número, nível de capacitação e comportamento de profissionais do setor contábil (CCont3) ter resultado com média mais próxima do extremo 7 - *Muito adequado*, obteve-se média inferior para o fator alusivo ao julgamento que precisa ser exercido por esses profissionais (CCont4). Segundo informações obtidas nas entrevistas, o receio em fazer julgamentos pode ser decorrente da preparação inadequada, de inseguranças quanto a questionamentos posteriores de entidades de controle ou da falta de conscientização de que julgamento é uma prerrogativa contábil, devido à cultura orçamentária consolidada. A percepção de maior intensidade desta cultura, em detrimento à cultura patrimonial, é corroborada com os dados coletados por meio do questionário do presente estudo (ver Figura 4.1). As deficiências nos fatores CCont3 a CCont7 podem ser conseqüências da inadequada definição de metas e processos.

O pilar ferramentas técnicas abrange os fatores *CCont8* a *CCont14*. *CCont11* a *CCont13* compõem o elemento normas e políticas contábeis, sendo *CCont11* e *CCont12* referentes às normas editadas por terceiros às entidades públicas municipais (STN e CFC, respectivamente) e *CCont13* alusivo as normas e políticas contábeis elaboradas pela entidade pública que o profissional respondente trabalha ou presta serviços. A maior necessidade de melhoria na percepção dos profissionais do setor contábil é requerida nas normas e políticas contábeis internas.

O fator plano de contas *CCont9* é o mais próximo do extremo 7 - *Muito adequado*, com média de 5,73. O seu uso é obrigatório para todos os entes públicos desde 2015 (Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013), como uma das primeiras ações do processo de convergência brasileiro. Os demais fatores que integram o pilar de ferramentas técnicas (sistemas de TI [*CCont8*]; recursos estruturais, exceto TI [*CCont10*]; e identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis [*CCont14*]), que são aqueles que mais dependem do planejamento interno quanto à maneira de execução, apresentam médias de adequabilidade inferiores.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.29 – Crenças de controle referentes à depreciação de bens imóveis: crença que o fator de controle estará presente (*c*), poder do fator em facilitar ou impedir a execução do comportamento (*p*) e o produto entre eles (*c x p*) (*n* = 228)

Fatores de controle	Crença ( <i>c</i> )						Poder ( <i>p</i> )						<i>c x p</i>					
	Mín <sup>a</sup>	Máx <sup>a</sup>	<i>M</i> <sup>b</sup>	<i>Md</i> <sup>b</sup>	<i>SD</i> <sup>c</sup>	% <i>CV</i> <sup>c</sup>	Mín	Máx	<i>M</i>	<i>Md</i>	<i>SD</i>	% <i>CV</i>	Mín	Máx	<i>M</i>	<i>Md</i>	<i>SD</i>	% <i>CV</i>
Apoio de gestores internos (CCont1)	1	7	4,39	4	2,16	49,14	1	7	5,13	6	2,08	40,57	1	49	24,67	22,5	16,95	68,70
Plano de implementação (CCont2)	1	7	4,31	4	2,08	48,21	1	7	5,27	6	1,90	36,03	1	49	24,67	21	16,14	65,43
Profissionais do setor contábil (CCont3)	1	7	5,05	5	1,75	34,70	1	7	5,79	6	1,47	25,34	1	49	30,66	30	14,40	46,95
Julgamento profissional (CCont4)	1	7	4,84	5	1,80	37,14	1	7	5,62	6	1,64	29,19	1	49	28,51	30	14,45	50,70
Profissionais de setores não-contábeis (CCont5)	1	7	3,75	4	1,95	52,18	1	7	4,84	5	1,82	37,55	1	49	19,86	16	14,57	73,36
Suporte de terceiros especialistas (CCont6)	1	7	4,24	4	2,04	48,13	1	7	5,25	6	1,76	33,61	1	49	24,15	24	15,49	64,14
Troca de experiência (CCont7)	1	7	4,76	5	1,89	39,74	1	7	5,43	6	1,69	31,18	1	49	27,71	28	15,52	55,98
Sistemas de TI (CCont8)	1	7	4,82	5	1,96	40,70	1	7	5,66	6	1,66	29,26	1	49	28,88	30	15,81	54,73
Plano de contas (CCont9)	1	7	5,73	6	1,44	25,20	1	7	6,15	7	1,21	19,64	6	49	36,13	36	12,91	35,74
Recursos estruturais, exceto TI (CCont10)	1	7	4,70	5	1,89	40,32	1	7	5,49	6	1,71	31,22	1	49	27,38	25	15,06	55,02
MCASP (CCont11)	1	7	5,67	6	1,30	23,00	1	7	5,99	6	1,27	21,25	1	49	34,88	36	12,03	34,50
NBC TSPs (CCont12)	1	7	5,33	5	1,40	26,24	1	7	5,89	6	1,36	23,08	1	49	32,44	35	12,54	38,66
Normas/políticas contábeis internas (CCont13)	1	7	4,39	5	1,82	41,46	1	7	5,39	6	1,77	32,88	1	49	25,14	25	14,18	56,40
Identificação e atribuição do valor inicial (CCont14)	1	7	4,47	5	1,82	40,64	1	7	5,57	6	1,72	30,90	1	49	26,07	25	14,25	54,65

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada fator de controle.

<sup>a</sup> Mín e Máx representam os limites mínimo e máximo, respectivamente. <sup>b</sup> Medidas de posição, sendo *M* a média e *Md* a mediana. <sup>c</sup> Medidas de dispersão, sendo *SD* o desvio-padrão e *CV* o coeficiente de variação. Esta é apresentada em percentual. Fonte: dados da pesquisa.



A indicação de que o produto entre crença e poder ( $c \times p$ ) de cada fator de controle representa o controle comportamental percebido e a intenção é obtida por meio da existência de correlação entre as variáveis (Fishbein & Ajzen, 2010). Assim, correlações de Spearman, utilizando-se as variáveis controle comportamental percebido e intenção constituídas por suas cargas fatoriais, foram calculadas. Esse tipo correlação foi utilizado porque se identificou, ao nível de significância de 5%, distribuição não normal das variáveis por meio de testes de Shapiro-Wilk.

Os fatores *CCont10* (recursos estruturais, exceto TI) e *CCont11* (MCASP) são os únicos que não apresentam correlações estatisticamente significativas com o determinante controle comportamental percebido, haja vista que o valor  $p$  dessas correlações é superior a 10%. Plano de contas (*CCont9*), por sua vez, apresenta significância estatística ao nível de 10%. Os coeficientes das correlações dos demais fatores estatisticamente significativos ao nível de 5% indicam que elas se caracterizam como fracas ou moderadas, conforme a classificação de Mukaka (2012). Os coeficientes e seus respectivos níveis de significância são apresentados na Tabela 4.30.

Recursos estruturais, exceto TI (*CCont10*) e plano de contas (*CCont9*) foram citados por somente dois participantes das entrevistas e MCASP (*CCont11*) por um entrevistado apenas (ver total de recorrências na Tabela 4.8). Eles foram os fatores menos apontados nas entrevistas. Assim, por não se tratar de crenças salientes, ou prontamente disponíveis, da maioria dos entrevistados, os fatores podem não representar o controle comportamental percebido.

Contudo, os achados apresentados na Tabela 4.29 indicam que dois (plano de contas [*CCont9*] e MCASP [*CCont11*]) desses três fatores exibem poderes ( $p$ ) com as maiores médias ( $M_{CCont9p} = 6,15$ ;  $M_{CCont11p} = 5,99$ ). Esse fato sugere que eles se configuram em determinante de controle comportamental percebido. Outro achado que requer maior escrutínio é o motivo de NBC TSPs (*CCont12*) representar controle comportamental percebido e MCASP (*CCont11*) não o representar. O resultado esperado seria o oposto, uma vez que o manual foi citado por entrevistados e as NBC TSPs não foram mencionadas.

Tabela 4.30 – Correlações de Spearman entre *c x p* e as cargas fatoriais do controle comportamental percebido e da intenção (*n* = 228)

Fatores de controle	Correlações entre <i>c x p</i> e controle comportamental percebido	Correlações entre <i>c x p</i> e intenção
Apoio de gestores internos ( <i>CCont1</i> )	0,19***	0,23***
Plano de implementação ( <i>CCont2</i> )	0,23***	0,27***
Profissionais do setor contábil ( <i>CCont3</i> )	0,18***	0,38***
Julgamento profissional ( <i>CCont4</i> )	0,15**	0,30***
Profissionais de setores não-contábeis ( <i>CCont5</i> )	0,13**	0,24***
Suporte de terceiros especialistas ( <i>CCont6</i> )	0,16**	0,15**
Troca de experiência ( <i>CCont7</i> )	0,19***	0,25***
Sistemas de TI ( <i>CCont8</i> )	0,14**	0,23***
Plano de contas ( <i>CCont9</i> )	0,11*	0,32***
Recursos estruturais, exceto TI ( <i>CCont10</i> )	0,10	0,31***
MCASP ( <i>CCont11</i> )	0,07	0,28***
NBC TSPs ( <i>CCont12</i> )	0,14**	0,27***
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade ( <i>CCont13</i> )	0,27***	0,21***
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis ( <i>CCont14</i> )	0,23***	0,27***

Nota. Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada fator de controle.

\*\*\*valor *p* menor que 0,01; \*\*valor *p* menor que 0,05; \*valor *p* menor que 0,10.

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados até aqui apresentados são referentes à intenção dos profissionais do setor contábil público de depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eles trabalham ou prestam serviços. Empregou-se a amostra de 28 respondentes, alusiva ao comportamento de profissionais quanto à essa ação, para se comparar os achados com a finalidade de se identificar possíveis diferenças na percepção dos respondentes. A comparação foi efetuada com as medianas por meio de testes de hipóteses *U* de Mann-Whitney, uma vez que a distribuição das variáveis não é normal, segundo testes de Shapiro-Wilk efetuados.

Constatou-se que não existem diferenças entre as percepções dos respondentes das duas amostras quanto a relevância ou poder (*p*) dos 14 fatores, conforme apresenta a Tabela 4.31. Contudo, diferenças são verificadas em relação à adequabilidade ou crença (*c*) de dez fatores.

Os fatores sem discrepâncias são: (i) troca de experiência (*CCont7*), (ii) sistemas de TI (*CCont8*), (iii) MCASP (*CCont11*) e (iv) NBC TSPs (*CCont12*).

Tabela 4.31 – Comparações das medianas dos fatores de controle referentes à depreciação de bens imóveis entre as amostras de intenção ( $n = 228$ ) e de comportamento ( $n = 28$ )

Fatores de controle	Crença (c)			Poder (p)			c x p		
	Int. <sup>a</sup>	Com. <sup>b</sup>	Valor p	Int.	Com.	Valor p	Int.	Com.	Valor p
<i>CCont1</i>	4	5,5	<b>0,020</b>	6	6,5	0,247	22,5	33	<b>0,019</b>
<i>CCont2</i>	4	6	<b>0,007</b>	6	6	0,544	21	36	<b>0,019</b>
<i>CCont3</i>	5	6,5	<b>0,005</b>	6	7	0,214	30	42	<b>0,016</b>
<i>CCont4</i>	5	6	<b>0,020</b>	6	6	0,754	30	36	0,074
<i>CCont5</i>	4	4	<b>0,039</b>	5	5	0,968	16	24,5	0,132
<i>CCont6</i>	4	6	<b>0,001</b>	6	6	0,615	24	36	<b>0,011</b>
<i>CCont7</i>	5	6	0,054	6	6	0,614	28	36	0,064
<i>CCont8</i>	5	6	0,129	6	6	0,809	30	36	0,193
<i>CCont9</i>	6	7	<b>0,028</b>	7	7	0,933	36	49	0,092
<i>CCont10</i>	5	6	<b>0,044</b>	6	6	0,582	25	36	0,179
<i>CCont11</i>	6	6	0,756	6	6	0,977	36	36	0,763
<i>CCont12</i>	5	6	0,727	6	6	0,836	35	33	0,864
<i>CCont13</i>	5	6	<b>0,005</b>	6	6	0,215	25	30	<b>0,007</b>
<i>CCont14</i>	5	6	<b>0,005</b>	6	6	0,564	25	33	0,028

Nota.  $n = 256$ . Tabela ordenada pela sequência lógica crescente da sigla de cada fator de controle.

Utilizou-se o teste *U* de Mann-Whitney, aplicável a duas amostras independentes (isto é, duas amostras de diferentes tamanhos) e variáveis com distribuição não normal. Empregou-se testes de normalidade, o qual tal hipótese foi rejeitada por meio do teste de Shapiro-Wilk em pelo menos um dos itens entre as duas amostras (valor  $p < 0,05$ ). No teste *U* de Mann-Whitney se utiliza as medianas das variáveis de cada amostra e se conclui que as medianas das amostras são iguais se o valor  $p$  é superior ( $>$ ) a 0,05. Os valores em negrito indicam que as medianas das duas amostras são diferentes.

*CCont1*: apoio de gestores internos; *CCont2*: plano de implementação; *CCont3*: profissionais do setor contábil; *CCont4*: julgamento profissional; *CCont5*: profissionais de setores não-contábeis; *CCont6*: suporte de terceiros especialistas; *CCont7*: troca de experiência; *CCont8*: sistemas de TI; *CCont9*: plano de contas; *CCont10*: recursos estruturais, exceto TI; *CCont11*: MCASP; *CCont12*: NBC TSPs; *CCont13*: normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade; *CCont14*: identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis.

<sup>a</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 228 observações. A amostra se refere à intenção de depreciar os bens imóveis.

<sup>b</sup> Medianas das variáveis extraídas da amostra de 28 observações. A amostra se refere ao comportamento de depreciar os bens imóveis.

Fonte: dados da pesquisa.

As medianas obtidas para nove dos fatores com diferenças são superiores para a amostra referente ao comportamento. Profissionais de setores não-contábeis (*CCont5*) apresenta mediana equivalente a quatro em ambas as amostras. A média desse fator é de 3,75 para a amostra referente à intenção (ver Tabela 4.29), enquanto ela equivale a 4,50 na amostra alusiva ao comportamento (dado não tabulado).

As discrepâncias apuradas entre as amostras sugerem que profissionais do setor contábil público de entidades que implementaram a depreciação de bens imóveis percebem maior adequabilidade em fatores de controle para organizar/executar as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que eles trabalham ou prestam serviços. Esses fatores são: *CCont1*, ..., *CCont6*, *CCont9*, *CCont10*, *CCont13* e *CCont14*. A ausência de diferenças em alguns fatores, por sua vez, não indica que eles não são importantes para a implementação da ação, mas sim que eles são percebidos com o mesmo nível de adequabilidade entre os profissionais das duas amostras.

#### 4.2.4 Fatores contextuais

Os fatores contextuais contribuem para a identificação dos possíveis precursores ou origens das crenças que servem como base cognitiva para a formação da intenção ou do comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010). Eles foram coletados por meio do questionário (questões 47 a 59) e estatísticas descritivas das variáveis são apresentadas na subseção 4.2.1. Nas duas subseções seguintes eles são analisados em conjunto com a intenção, os três determinantes mensurados diretamente (atitude, norma percebida e controle comportamental percebido) e as crenças desses determinantes.

##### 4.2.4.1 Relação entre intenção, seus determinantes e os fatores contextuais

Utilizaram-se regressões lineares com a aplicação do método de seleção de variáveis *stepwise – backward* para estimar as Equações 5 a 8 referentes às variáveis respostas intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido, respectivamente. Os resultados obtidos quanto aos modelos estimados com a aplicação desse método para as variáveis respostas intenção (Equação 5) e atitude (Equação 6) são apresentados na Tabela 4.32.

Os achados indicam que tanto a intenção quanto a atitude de depreciar os bens imóveis dos profissionais que integram a amostra possui relação negativa com a categoria terceirizado/contratado da variável vínculo profissional quando comparada à categoria cargo efetivo. Estes cargos usualmente são menos impactados pela troca de chefes do poder executivo do que aqueles e existem evidências de que a rotatividade de equipes de contabilidade em prefeituras impacta negativamente a execução e adoção de práticas contábeis complexas (Azevedo, Lino, et al., 2019). Assim, a relação negativa de intenção e atitude com a categoria terceirizado/contratado pode ser consequência da maior rotatividade destes profissionais.

A variável região geográfica também permaneceu nos modelos que explicam a intenção e a atitude. A região norte resultou com significância estatística e coeficiente positivo para as duas variáveis respostas, sugerindo que a intenção e a atitude dos profissionais que integram a amostra de implementar a ação são superiores para os profissionais dessa região quando comparada àquelas da região sudeste (*baseline*).

A região sul também resultou com significância estatística nos dois modelos. Contudo, a relação dessa região, quando comparada à região sudeste, é positiva para a intenção e negativa para a atitude. A região centro-oeste também apresenta relação negativa com a atitude, com a mesma categoria de comparação.

Esses resultados sugerem então que a intenção de depreciar os bens imóveis dos profissionais que integram a amostra de entidades localizadas nas regiões norte e sul é superior àquelas da região sudeste. Já em relação à atitude referente à mesma ação, ela é superior para profissionais da região norte, porém inferior para respondentes das regiões sul e centro-oeste quando comparados à atitude de profissionais de entidades públicas da região sudeste.

Outra variável que possui relação estatisticamente significativa com a intenção e a atitude é a cultura patrimonial. Ela é positiva em ambos os modelos, indicando que quanto maior a percepção de cultura patrimonial, maior é a intenção e a atitude de depreciar os bens imóveis por profissionais da amostra. No modelo referente à intenção, a cultura orçamentária apresenta o mesmo resultado, isto é, relação positiva. A cultura orçamentária é citada na literatura como um fator que interfere negativamente na implementação da contabilidade baseada no regime de competência e das IPSASs (Azevedo & Pigatto, 2020; Brusca et al., 2016; Calado & Teixeira, 2016; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Marques et al., 2020; Pina & Torres, 2003). Apesar da cultura orçamentária ter resultado com relação positiva para a intenção, deve-se

considerar que a cultura patrimonial também apresenta efeito positivo, o que indica que ambas as culturas coexistem e influenciam positivamente a intenção. Desse modo, sugere-se, por meio dos dados empíricos obtidos, que não é a cultura orçamentária que interfere negativamente na implementação da contabilidade baseada no regime de competência e das IPSASs, mas sim a ausência ou baixa cultura patrimonial.

Tabela 4.32 – Resultados dos modelos *stepwise – backward* de regressões lineares estimados entre intenção e atitude mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ )

Variáveis preditoras	Variável resposta intenção	Variável resposta atitude
Sexo <sup>a</sup>		0,27** (0,001; 0,56)
Vínculo profissional <sup>b</sup>		
Confiança/comissionado ( <i>conf/com</i> )	0,23 (–0,16; 0,62)	0,08 (–0,31; 0,47)
Terceirizado/contratado ( <i>ter/cont</i> )	–0,58*** (–0,95; –0,20)	–0,38* (–0,76; 0,005)
Região geográfica <sup>c</sup>		
Sul	0,27* (–0,02; 0,57)	–0,47*** (–0,76; 0,17)
Norte	0,57** (0,06; 1,09)	0,53** (0,008; 1,04)
Nordeste	0,12 (–0,26; 0,51)	0,05 (–0,34; 0,44)
Centro-oeste	0,46 (–0,12; 1,02)	–0,60** (–1,17; –0,01)
Cultura orçamentária <sup>d</sup>	0,007** (0,0015; 0,01)	
Cultura patrimonial <sup>d</sup>	0,005** (0,0007; 0,01)	0,004** (1,94; 0,008)
Constante	–1,01*** (–1,50; –0,51)	–0,16 (–5,06; 0,18)
$R^2$ ajustado	0,12	0,10

Nota. \*\*\* valor  $p$  menor que 0,01; \*\* valor  $p$  menor que 0,05; \* valor  $p$  menor que 0,10.

Os valores apresentados entre parênteses correspondem aos intervalos de confiança.

Os resultados obtidos anteriormente à aplicação do método de seleção de variáveis *stepwise – backward* são apresentados na Figura A.7 do Apêndice I.

<sup>a</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é masculino.

<sup>b</sup> Variável mensurada por meio de três categorias, sendo *efetivo* a *baseline*.

<sup>c</sup> Variável mensurada por meio de cinco categorias, sendo *sudeste* a *baseline*.

<sup>d</sup> Variáveis contínuas.

Fonte: dados da pesquisa.

No modelo alusivo à atitude, a variável sexo indica que em respondentes do sexo feminino esse determinante é superior do que em profissionais da categoria masculino. A literatura indica que a percepção quanto à promoção profissional, compreendida na atitude, é um aspecto relevante

de mudanças contábeis (Christensen & Parker, 2010). Homens, por sua vez, apresentam maiores expectativas de promoção (Gammie & Gammie, 1997). O resultado da presente pesquisa quanto à variável sexo é diferente. Porém, deve-se também considerar que os respondentes percebem como neutra a promoção profissional gerada pela ação em estudo (ver resultados referentes ao atributo *CComp8* apresentados na Tabela 4.23).

O modelo com a variável resposta norma percebida foi estimado com base na Equação 7. Os resultados com a aplicação do método de seleção de variáveis *stepwise – backward* são apresentados na Tabela 4.33. Constata-se que categorias das variáveis idade e experiência no setor privado resultaram estatisticamente significantes e com coeficientes positivos. O resultado sugere então que profissionais com mais de 41 anos sofrem uma influência superior de terceiros do que profissionais com 21 a 40 anos de idade (*baseline*) em relação à depreciação de bens imóveis. Resultados de estudo anterior (S. D. Becker et al., 2014) indicam que contadores mais velhos podem levar mais tempo para aceitar a mudança ou podem inclusive resistir a elas. Os profissionais mais jovens usualmente estão mais preparados para desempenhar ações relacionadas à contabilidade baseada no regime de competência e por isso resistem menos. Os achados de Sebastian D. Becker et al. diferem dos encontrados no presente estudo. Contudo, existem diferenças entre os estudos, sendo que na presente pesquisa se identifica o efeito da expectativa de terceiros sobre a intenção de se implementar a depreciação de bens imóveis.

Quanto à experiência prévia do profissional da amostra sobre a sua percepção do quanto terceiros esperam que ele deprecie os bens imóveis, os resultados do presente estudo sugerem que profissionais que não atuaram no setor privado, ou seja, que não possuem experiência nesse setor, percebem maior expectativa de terceiros do que aqueles que atuaram até 10 anos setor privado (*baseline*).

Já em relação à experiência no setor público, constata-se que profissionais com mais de 10 anos de atuação nesse setor percebem menos a interferência de terceiros do que aqueles com menos experiência (*baseline = até 10 anos*). A menor percepção da interferência de terceiros por profissionais com mais experiência pode ser consequência da familiaridade com o ambiente público desenvolvida durante os anos de atuação, incluindo a dinâmica de relacionamento entre a entidade municipal e agentes externos, bem como o estabelecimento de redes que oferecem o suporte para responder aos requisitos de terceiros. É possível também que com o tempo de atuação ocorra a redução da sensibilidade à interferência e, conseqüentemente, os profissionais atribuam um peso menor às demandas de outras pessoas/entidades.

Capital e cultura patrimonial apresentam relações negativas com a norma percebida. A primeira variável indica que profissionais vinculados a entidades públicas não situadas em municípios que são capitais dos seus respectivos estados percebem menor expectativa de terceiros para a implementar a depreciação de bens imóveis do que aqueles de entidades públicas de municípios que são capitais (*baseline*). Azevedo e Cabello (2020) não identificaram diferenças no controle e transparência dos gastos tributários de municípios que são capitais daqueles que não são, apesar de indicarem que capitais possuem pressão maior. Essa pressão de terceiros sobre profissionais de capitais é o que se identifica com os achados do presente estudo.

A segunda variável, cultura patrimonial, sugere que profissionais com percepção dessa cultura abaixo da mediana observam menor interferência de terceiros sobre a implementação da depreciação de bens imóveis do que profissionais cuja percepção da cultura patrimonial está acima da mediana (*baseline*).

Por fim, o modelo com a variável resposta controle comportamental percebido foi estimado com base na Equação 8 e usando o método de seleção de variáveis *stepwise – backward*. Os resultados são apresentados na Tabela 4.33. A variável idade apresenta resultado similar ao obtido com a variável resposta norma percebida. Profissionais com mais de 41 anos percebem maior controle na implementação da depreciação dos bens imóveis do que profissionais com idade entre 21 e 40 anos (*baseline*). A percepção de maior controle pode ser resultante de alguma característica individual de profissionais com mais de 41 anos frente a processos de mudanças. Não é possível afirmar que a experiência é uma dessas características, uma vez que ela foi inserida no modelo e foi eliminada no processo *stepwise – backward*. Todavia, outras características como habilidade, rede de contato estabelecida, resiliência e adaptabilidade às mudanças constantes, maturidade profissional e maior oportunidade de envolvimento em processos decisórios pelos anos de atuação podem explicar o maior controle comportamental percebido por profissionais com mais de 41 anos.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.



Tabela 4.33 – Resultados dos modelos *stepwise – backward* de regressões lineares estimados entre norma percebida e controle comportamental percebido mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ )

Variáveis preditoras	Variável resposta norma percebida	Variável resposta controle comportamental percebido
Sexo <sup>a</sup>	0,21 (–0,06; 0,49)	
Idade <sup>b</sup>	0,31** (0,005; 0,61)	0,30** (0,04; 0,56)
Experiência no setor privado <sup>c</sup>		
11 anos ou mais ( <i>privado1</i> )	–0,01 (–0,40; 0,40)	
Sem experiência ( <i>privado2</i> )	0,26* (–0,01; 0,53)	
Experiência no setor público <sup>d</sup>	–0,36** (–0,65; –0,06)	
Vínculo profissional <sup>e</sup>	–0,21 (–0,49; 0,08)	
Tipo de entidade do vínculo <sup>f</sup>		
Legislativo		0,67*** (0,25; 1,10)
Indireta		0,59** (0,07; 1,10)
Várias entidades		–0,06 (0,08; 1,11)
Capital <sup>g</sup>	–0,32* (–0,65; 0,02)	0,32* (–0,02; 0,66)
Cultura patrimonial <sup>h</sup>	–0,36*** (–0,62; –0,11)	–0,28** (–0,53; –0,02)
Constante	0,33 (–0,11; 0,77)	–0,38** (–0,75; –0,003)
$R^2$ ajustado	0,09	0,08

Nota. \*\*\* valor  $p$  menor que 0,01; \*\* valor  $p$  menor que 0,05; \* valor  $p$  menor que 0,10.

Os valores apresentados entre parênteses correspondem aos intervalos de confiança.

Os resultados obtidos anteriormente à aplicação do método de seleção de variáveis *stepwise – backward* são apresentados na Figura A.8 do Apêndice I.

<sup>a</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é masculino.

<sup>b</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é 21 a 40 anos.

<sup>c</sup> Variável mensurada por meio de três categorias, sendo até 10 anos a *baseline*.

<sup>d</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é até 10 anos.

<sup>e</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é efetivo.

<sup>f</sup> Variável mensurada por meio de quatro categorias, sendo direta a *baseline*.

<sup>g</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é sim, isto é, é capital.

<sup>h</sup> Variável *dummy* e a *baseline* é superior a mediana.

Fonte: dados da pesquisa.

Capital e categorias da variável tipo de entidade do vínculo profissional também resultaram com significância estatística e coeficientes positivos. Quanto à capital, profissionais de entidades públicas não situadas em municípios que são capitais dos seus respectivos estados percebem maior controle para implementação da depreciação de bens imóveis do que respondentes de entes que são capitais (*baseline*). A menor complexidade de entidades não

situadas em capitais pode ser uma possível explicação para essa diferença de percepção. Municípios que não são capitais usualmente possuem menor quantidade e variabilidade de bens imóveis, incluindo bens de infraestrutura, pois possuem quantidade populacional e territorial inferiores e essa menor quantidade e variabilidade de bens pode ser um fator que gera menor complexidade e, conseqüentemente, explica a maior percepção de controle.

Referente ao tipo de entidade do vínculo profissional, profissionais que atuam somente em entidades do poder legislativo ou exclusivamente em uma ou mais entidades da administração indireta (p. ex., autarquia, fundação instituída e mantida pelo poder público, entidade de previdência ou empresa pública) possuem maior percepção de controle do que profissionais que atuam somente na administração direta municipal (*baseline*).

A cultura patrimonial, por sua vez, sugere que profissionais com percepção dessa cultura abaixo da mediana observam menor controle sobre a implementação da depreciação de bens imóveis do que profissionais cuja percepção da cultura patrimonial está acima da mediana (*baseline*).

Quanto à qualidade do ajuste dos quatro modelos *stepwise – backward* estimados, eles se demonstram completamente aleatórios, centralizados em torno de zero e com variação de -2,5 a 2,5. Essa demonstração indica alta qualidade do ajuste, de acordo com os critérios estabelecidos por Pearson (1901). As representações gráficas desses modelos são apresentadas na Figura A.9, no Apêndice I.

#### 4.2.4.2 Comparações entre grupos dos fatores contextuais e as crenças

Utilizaram-se testes não paramétricos para as comparações das medianas dos grupos de fatores contextuais e as crenças. No total, 120 itens relativos às crenças foram comparados, empregando-se os testes *U* de Mann-Whitney ou Kruskal-Wallis e Dunn (ver subseção 3.4.3.3). A presente subseção apresenta somente as crenças que resultaram com diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

Um dos fatores contextuais que possuem relação positiva com a atitude dos profissionais em depreciar os bens imóveis é a variável sexo (ver resultados apresentados na Tabela 4.32). Sendo a atitude formada por crenças comportamentais, constatou-se que elas (as crenças comportamentais) são diferentes entre respondentes dos sexos feminino e masculino para os

produtos (*bx*) dos tributos tomada de decisão interna (*CComp1*), evidenciação da situação patrimonial (*CComp2*), controle social (*CComp4*), controle dos bens (*CComp5*), custo-benefício (*CComp6*), cumprimento de normas contábeis (*CComp11*) e frustração/incômodo por não conseguir implementar (*CComp12*). Em geral, as medianas das respostas dos respondentes do sexo feminino são superiores às das do sexo masculino para todos esses atributos, indicando que participantes daquele sexo possuem maior percepção de que a implementação da ação contribui/contribuirá com o alcance desses atributos. Os resultados são apresentados na Tabela 4.34.

A variável sexo não resultou estatisticamente significativa para explicar os determinantes norma percebida e controle comportamental percebido (ver resultados apresentados na Tabela 4.33). Contudo, existem diferenças entre a percepção de profissionais de diferentes sexos quanto a crenças que formam esses determinantes.

A interferência de gestores internos (*CNorm12*), pessoas do setor de contabilidade da entidade pública (*CNorm15*), profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (*CNorm18*) e de *rankings* (*CNorm113*) é superior em respondentes do sexo feminino, sendo esta constatação feita ao se observar as medianas dos produtos (*nxm*) das crenças normativas apresentadas na Tabela 4.34.

Quanto às crenças de controle, respondentes do sexo feminino percebem maior relevância ou poder (*p*) do plano de implementação (*CCont2*), de profissionais do setor contábil (*CCont3*) e de sistemas de TI (*CCont8*) para a implementação da depreciação de bens imóveis do que aqueles do sexo oposto.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.34 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo sexo dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados	
	Masculino	Feminino
<b>Crenças comportamentais</b>		
Tomada de decisão interna – avaliação ( <i>CComp1e</i> )	5	6
Tomada de decisão interna – produto ( <i>CComp1bxe</i> )	20	35
Evidenciação da situação patrimonial – força da crença ( <i>CComp2b</i> )	7	7
Evidenciação da situação patrimonial – produto ( <i>CComp2bxe</i> )	42	49
Controle social – avaliação ( <i>CComp4e</i> )	5	6
Controle social – força da crença ( <i>CComp4b</i> )	4	5
Controle social – produto ( <i>CComp4bxe</i> )	16	25
Controle dos bens – avaliação ( <i>CComp5e</i> )	7	7
Controle dos bens – força da crença ( <i>CComp5b</i> )	6	7
Controle dos bens – produto ( <i>CComp5bxe</i> )	36	49
Custo-benefício – avaliação ( <i>CComp6e</i> )	5	6
Custo-benefício – força da crença ( <i>CComp6b</i> )	5	6
Custo-benefício – produto ( <i>CComp6bxe</i> )	24	35
Cumprimento de normas contábeis – força da crença ( <i>CComp11b</i> )	7	7
Cumprimento de normas contábeis – produto ( <i>CComp11bxe</i> )	49	49
Frustração/incômodo por não conseguir implementar – avaliação ( <i>CComp12e</i> )	6	7
Frustração/incômodo por não conseguir implementar – força da crença ( <i>CComp12b</i> )	6	7
Frustração/incômodo por não conseguir implementar – produto ( <i>CComp12bxe</i> )	36	49
<b>Crenças normativas</b>		
Tribunal de contas – motivação ( <i>CNorm11m</i> )	7	7
Gestores internos – motivação ( <i>CNorm12m</i> )	5	6
Gestores internos – produto ( <i>CNorm12nxm</i> )	16	30
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – crença normativa ( <i>CNorm15n</i> )	6	7

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados	
	Masculino	Feminino
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – motivação ( <i>CNorm15m</i> )	6	7
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – produto ( <i>CNorm15nxm</i> )	36	49
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – crença normativa ( <i>CNorm18n</i> )	5	7
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – motivação ( <i>CNorm18m</i> )	6	7
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – produto ( <i>CNorm18nxm</i> )	29	42
<i>Rankings</i> – crença normativa ( <i>CNorm113n</i> )	6	7
<i>Rankings</i> – produto ( <i>CNorm113nxm</i> )	42	49
Crenças de controle		
Plano de implementação – poder do fator ( <i>CCont2p</i> )	5	7
Profissionais do setor contábil – poder do fator ( <i>CCont3p</i> )	6	7
Suporte de terceiros especialistas – poder do fator ( <i>CCont6p</i> )	6	6
Sistemas de TI – poder do fator ( <i>CCont8p</i> )	6	7
Recursos estruturais, exceto TI – poder do fator ( <i>CCont10p</i> )	6	6

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

Fonte: dados da pesquisa.

O fator contextual referente ao nível de formação dos profissionais não permaneceu nos modelos de regressões alusivos aos determinantes da intenção após a aplicação do método de seleção de variáveis (ver resultados apresentados na Tabela 4.32 e na Tabela 4.33). Porém, diferenças na avaliação (*e*) deles quanto à produção de informações que contribuem para fins de tomada de decisão interna (*CComp1*) e de discurso político (*CComp10*) no setor público em geral são identificadas entre o grupo de respondentes sem e com pós-graduação, conforme apresenta a Tabela 4.35.

A perspectiva quanto à necessidade de se cumprir com normas contábeis (*CComp11*) e o receio de punição pela não implementação de procedimentos como a depreciação de bens imóveis

(*CComp13*) são também atributos com diferenças nos produtos (*bxe*) entre esses dois grupos. Em todos esses atributos que integram as crenças que constituem a atitude, as medianas do grupo dos respondentes com pós-graduação – isto é, com especialização ou com mestrado/doutorado – são superiores daqueles do grupo sem pós-graduação – isto é, com ensino técnico ou com graduação exclusivamente.

O nível de formação diferencia também a motivação dos profissionais de atender às expectativas da sociedade civil (*CNorm14*). A motivação daqueles com pós-graduação é maior daqueles sem esse nível de formação.

Tabela 4.35 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo maior nível de formação dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Sem pós-graduação	Com pós-graduação
Crenças comportamentais		
Tomada de decisão interna – avaliação ( <i>CComp1e</i> )	5	6
Uso da informação em discurso político – avaliação ( <i>CComp10e</i> )	3	4
Cumprimento de normas contábeis – avaliação ( <i>CComp11e</i> )	7	7
Cumprimento de normas contábeis – produto ( <i>CComp11bxe</i> )	49	49
Receio de punição – avaliação ( <i>CComp13e</i> )	5	6
Receio de punição – força da crença ( <i>CComp13b</i> )	5	6
Receio de punição – produto ( <i>CComp13bxe</i> )	22	35
Crenças normativas		
Sociedade civil – motivação ( <i>CNorm14m</i> )	4	5

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel B.

Fonte: dados da pesquisa.

A idade dos profissionais permaneceu nos modelos de regressão referentes à norma percebida e ao controle comportamental percebido, após a aplicação do método de seleção de variáveis (ver resultados apresentados na Tabela 4.33). Conforme apresenta as informações relativas aos produtos (*nxm*) das crenças normativas da Tabela 4.36, observa-se que os referentes normativos que interferem mais nos respondentes acima de 41 anos são os profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (*CNormI8*), empresa fornecedora de *softwares* (*CNormI12*) e *rankings* (*CNormI13*).

Já em relação aos fatores de controle, nota-se que a percepção da relevância do suporte de terceiros especialistas (*CCont6*), de normas/políticas contábeis elaboradas pela própria entidade pública (*CCont13*) e da identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis (*CCont14*) é superior para respondentes com 21 a 40 anos do que para o grupo com idade superior a essa faixa etária.

Tabela 4.36 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pela idade dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	21 a 40 anos	Mais de 41 anos
Crenças comportamentais		
Cumprimento de normas contábeis – força da crença ( <i>CComp11b</i> )	7	7
Cumprimento de normas contábeis – produto ( <i>CComp11bxe</i> )	49	49
Crenças normativas		
STN – crença normativa ( <i>CNormI6n</i> )	7	7
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – crença normativa ( <i>CNormI8n</i> )	5	6
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – produto ( <i>CNormI8nxm</i> )	26,5	35
Empresa fornecedora de <i>softwares</i> – crença normativa ( <i>CNormI12n</i> )	4,5	6
Empresa fornecedora de <i>softwares</i> – produto ( <i>CNormI12nxm</i> )	25	36
<i>Rankings</i> – crença normativa ( <i>CNormI13n</i> )	6	7
<i>Rankings</i> – produto ( <i>CNormI13nxm</i> )	36	49

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	21 a 40 anos	Mais de 41 anos
Crenças de controle		
Plano de implementação – poder do fator ( <i>CCont2p</i> )	6	6
Suporte de terceiros especialistas – poder do fator ( <i>CCont6p</i> )	6	5
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade – poder do fator ( <i>CCont13p</i> )	6	6
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade – produto ( <i>CCont13cxp</i> )	28	24
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – poder do fator ( <i>CCont14p</i> )	7	6

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel C.

Fonte: dados da pesquisa.

Sobre o fator contextual indicativo da experiência do profissional da amostra, tanto no setor público quanto no setor privado, ele permaneceu somente no modelo de regressão cuja variável resposta é a norma percebida (ver resultados apresentados na Tabela 4.33).

Profissionais que não possuem experiência no setor privado percebem maior expectativa de terceiros do que aqueles que atuaram até 10 anos setor privado (ver resultados apresentados na Tabela 4.33). Esse terceiro, segundo as comparações de grupos apresentadas na Tabela 4.37, é a STN (*CNorm16*).

Quanto à experiência no setor público, o modelo de regressão indica que profissionais com mais de 10 anos de atuação nesse setor percebem menos a interferência de terceiros do que aqueles com menos experiência (*baseline = até 10 anos*) (ver resultados apresentados na Tabela 4.33). Esses terceiros, conforme apresenta a Tabela 4.37, são os integrantes da sociedade civil (*CNorm14*).



Tabela 4.37 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo nível de experiência no setor privado (Painel A) e no setor público (Painel B) dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Painel A: experiência no setor privado apresentada por meio de dois grupos		
Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Com experiência	Sem experiência
Crenças normativas		
STN – motivação ( <i>CNorm16m</i> )	7	7
Painel B: experiência no setor público apresentada por meio de dois grupos		
Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Até 10 anos	Mais de 10 anos
Crenças comportamentais		
Cumprimento de normas contábeis – força da crença ( <i>CComp11b</i> )	7	7
Crenças normativas		
Sociedade civil – motivação ( <i>CNorm14m</i> )	5	4

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor  $p$  obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painéis D e E.

Fonte: dados da pesquisa.

Referente ao tipo de vínculo profissional dos respondentes, as comparações das medianas das crenças comportamentais entre os grupos de respondentes com cargos efetivos, com cargo de confiança/comissionado (*conf/com*) e terceirizado/contratado (*ter/cont*) indicam que elas são superiores para aqueles com *conf/com*, em contraste àqueles com cargos efetivos, em relação aos atributos de obtenção de recursos financeiros (*CComp7*) e de uso da informação em discurso político (*CComp10*). Profissionais com cargos de confiança/comissionado são decorrentes de escolhas diretas de representantes políticos e, portanto, eles usualmente estão mais próximos desses representantes. O resultado pode ser um indicativo da utilidade da informação contábil para os representantes políticos.

Maior concordância quanto à utilidade da implementação da depreciação para a produção de informações que contribuem para a obtenção de recursos financeiros (*CComp7*) em entidade do setor público em geral também é verificada para profissionais com cargos de confiança/comissionado em detrimento àqueles terceirizados/contratados.

O tipo de vínculo profissional também apresenta diferenças em crenças de controle. Elas, por sua vez, limitam-se às comparações entre o grupo de terceirizado/contratado com aqueles com cargos efetivos e de confiança/comissionado. O grupo de profissionais terceirizados/contratados apresenta menores percepções de controle quando comparado aos outros dois grupos.

As diferenças ocorrem na percepção da relevância ou poder (*p*) dos dois fatores que integram o pilar definição de metas e processos do relatório do Banco Mundial (2022) (isto é, apoio de gestores internos [*CCont1*] e plano de implementação [*CCont2*]) e do suporte de terceiros especialistas (*CCont6*). Discrepâncias também são percebidas nos fatores profissionais do setor contábil da entidade pública (*CCont3*), recursos estruturais, exceto TI (*CCont10*) e no conteúdo, forma e linguagem do MCASP (*CCont11*) e das NBC TSPs (*CCont12*).

A menor relevância atribuída aos dois fatores que integram o pilar definição de metas e processos do relatório do Banco Mundial (2022) por terceirizados/contratados pode ser entendida pela maior autonomia de atuação desses profissionais quanto ao planejamento das atividades a serem executadas. Contudo, eles são, por vezes, dependentes de informações compartilhadas por profissionais do setor contábil da entidade pública para a qual prestam serviços e carências nesse compartilhamento podem comprometer a execução das atividades conforme planejamento.

Chama à atenção o menor controle percebido quanto ao conteúdo, forma e linguagem do MCASP (*CCont11*) e das NBC TSPs (*CCont12*) por profissionais terceirizados/contratados quando comparado aos outros dois grupos. Possíveis explicações para essa diferença de percepção podem ser a menor familiaridade com o conteúdo, forma e linguagem do MCASP e das NBC TSPs, devido a investimentos limitados em capacitação e/ou menor envolvimento no processo de elaboração, revisão ou atualização do manual e das normas; maior necessidade de aprovação de seus contratantes para a continuidade da prestação de serviços e como os gestores públicos internos usualmente não atribuem relevância para a implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência, os profissionais terceirizados/contratados não

se dedicam no aprofundamento do MCASP e das NBC TSPs; e maior direcionamento na atuação profissional pelas funcionalidades e parâmetros estabelecidos nos sistemas de contabilidade, sem a efetiva compreensão, internalização e aplicação do conteúdo do MCASP e das NBC TSPs.

O fator contextual tipo da entidade em que os respondentes se vinculam profissionalmente permaneceu somente no modelo de regressão cuja variável resposta é o controle comportamental percebido, indicando que profissionais que atuam exclusivamente em entidades legislativas ou da administração indireta municipal possuem maior percepção de controle, quando comparados àqueles da administração direta (ver resultados apresentados na Tabela 4.33).

A análise de comparação de grupos feita entre a percepção de profissionais que se vinculam exclusivamente a entidades da administração direta e com vinculação diferente dessa indica que existe maior percepção de controle quanto ao apoio de gestores internos (*CCont1*), plano de implementação (*CCont2*), plano de contas (*CCont9*) e identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis (*CCont14*) por profissionais de entidades que não da administração direta. Esses resultados são apresentados no Painel A da Tabela 4.39. O Painel B dessa tabela apresenta as comparações de grupos em que se detalham tipos de entidades da administração diferente da direta, corroborando-se os achados de maior controle em determinados fatores por profissionais de entidades distinta da direta.

Constataram-se também diferenças nas crenças comportamentais e normativas dos profissionais segregados por tipo de entidade em que eles se vinculam profissionalmente. A percepção de utilidade da depreciação de bens imóveis para a produção de informações que contribuem para a tomada de decisão interna (*CComp1b*) do setor público em geral é superior para os respondentes que atuam em entidades não pertencentes à administração direta (ver Painel A da Tabela 4.39).

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.38 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo tipo de vínculo profissional dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>		
	Efetivo e conf/com	Efetivo e ter/cont	Conf/com e ter/cont
<b>Crenças comportamentais</b>			
Obtenção de recursos financeiros – avaliação ( <i>CComp7e</i> )	5 e 6		6 e 5
Obtenção de recursos financeiros – força da crença ( <i>CComp7b</i> )	4 e 6		
Obtenção de recursos financeiros – produto ( <i>CComp7bx</i> )	16 e 36		
Uso da informação em discurso político – avaliação ( <i>CComp10e</i> )	3,5 e 5		
Uso da informação em discurso político – força da crença ( <i>CComp10b</i> )	3 e 5		
Uso da informação em discurso político – produto ( <i>CComp10bx</i> )	9 e 25		
<b>Crenças de controle</b>			
Apoio de gestores internos – poder do fator ( <i>CCont1p</i> )		6 e 5	6 e 5
Plano de implementação – poder do fator ( <i>CCont2p</i> )		6 e 5	7 e 5
Profissionais do setor contábil – crença ( <i>CCont3c</i> )			6 e 5
Profissionais do setor contábil – produto ( <i>CCont3cxp</i> )		30 e 28	36 e 28
Suporte de terceiros especialistas – poder do fator ( <i>CCont6p</i> )			6 e 5
Recursos estruturais, exceto TI – crença ( <i>CCont10c</i> )		5 e 4	6 e 4
Recursos estruturais, exceto TI – produto ( <i>CCont10cxp</i> )		26,5 e 20	36 e 20
MCASP – poder do fator ( <i>CCont11p</i> )		6 e 6	7 e 6
MCASP – produto ( <i>CCont11cxp</i> )		36 e 30	42 e 30
NBC TSPs – crença ( <i>CCont12c</i> )			6 e 5
NBC TSPs – poder do fator ( <i>CCont12p</i> )		6 e 5	7 e 5
NBC TSPs – produto ( <i>CCont12cxp</i> )		35 e 25	36 e 25

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel F.

<sup>b</sup> Os valores apresentados nesta coluna correspondem às medianas dos dois grupos comparados em cada coluna. As medianas são apresentadas na ordem dos grupos descritos em cada coluna. Fonte: dados da pesquisa.

A percepção da aplicabilidade da depreciação (*CComp3*) é maior para respondentes que atuam somente em entidades do poder legislativo do que para aqueles que atuam exclusivamente na administração direta ou dividem a sua atuação profissional em várias entidades públicas municipais (ver Painel B da Tabela 4.39).

Outro achado é em relação ao receio de punição pela não implementação de procedimentos contábeis como a depreciação de bens imóveis (*CComp13*). Respondentes que atuam somente em um tipo de entidade, seja ela da direta, da legislativa ou da administração indireta, manifestaram maior receio de punição do que aqueles que exercem funções simultaneamente em várias entidades públicas municipais (ver Painel B da Tabela 4.39).

Quanto às crenças normativas, profissionais de entidades distintas da administração direta percebem maior interferência de gestores internos (*CNormI2n*), de possíveis investidores no mercado (*CNormI10n*) e de empresa de assessoria contábil (*CNormI11n*) para implementarem a depreciação de bens imóveis do que aqueles da administração direta (ver Painel A da Tabela 4.39).

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.39 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados por tipo de entidade em que os respondentes se vinculam profissionalmente: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Painel A: tipo de entidade apresentado por meio de dois grupos		
Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Direta	Não direta
Crenças comportamentais		
Tomada de decisão interna – força da crença ( <i>CComp1b</i> )	4	5
Crenças normativas		
Gestores internos – crença normativa ( <i>CNorm12n</i> )	3	4
STN – crença normativa ( <i>CNorm16n</i> )	7	7
Possíveis investidores no mercado – crença normativa ( <i>CNorm110n</i> )	4	5
Empresa de assessoria contábil – crença normativa ( <i>CNorm111n</i> )	6	6
Empresa de assessoria contábil – motivação ( <i>CNorm111m</i> )	6	7
Empresa de assessoria contábil – produto ( <i>CNorm111xm</i> )	30	39
Crenças de controle		
Apoio de gestores internos – crença ( <i>CCont1c</i> )	4	5
Apoio de gestores internos – produto ( <i>CCont1cxp</i> )	21	30
Plano de implementação – crença ( <i>CCont2c</i> )	4	5
Plano de implementação – produto ( <i>CCont2cxp</i> )	20	30
Troca de experiência – crença ( <i>CCont7c</i> )	5	5
Troca de experiência – poder do fator ( <i>CCont7p</i> )	6	6
Plano de contas – crença ( <i>CCont9c</i> )	6	7
Plano de contas – poder do fator ( <i>CCont9p</i> )	6	7
Plano de contas – produto ( <i>CCont9cxp</i> )	36	42
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – poder do fator ( <i>CCont14p</i> )	6	7
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – produto ( <i>CCont14cxp</i> )	25	30

Painel B: tipo da entidade apresentado por meio de quatro grupos

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>					
	Direta e legislativo	Direta e indireta	Direta e várias ent.	Legislativo e indireta	Legislativo e várias ent.	Indireta e várias ent.
<b>Crenças comportamentais</b>						
Aplicabilidade da depreciação – avaliação ( <i>CComp3e</i> )	6 e 7				7 e 5	7 e 5
Aplicabilidade da depreciação – produto ( <i>CComp3bx</i> )	30 e 49				49 e 24	
Cumprimento de normas contábeis – avaliação ( <i>CComp11e</i> )		7 e 7		7 e 7		7 e 7
Receio de punição – avaliação ( <i>CComp13e</i> )			5 e 4		5 e 4	6 e 4
<b>Crenças de controle</b>						
Plano de implementação – poder do fator ( <i>CCont2p</i> )		6 e 7				7 e 6
Troca de experiência – poder do fator ( <i>CCont7p</i> )	6 e 7					
Plano de contas – crença ( <i>CCont9c</i> )			6 e 7			
Plano de contas – produto ( <i>CCont9cxp</i> )			36 e 42			

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável.

A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup>A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel G.

<sup>b</sup>Os valores apresentados nesta coluna correspondem às medianas dos dois grupos comparados em cada coluna. As medianas são apresentadas na ordem dos grupos descritos em cada coluna.

Fonte: dados da pesquisa.

A região geográfica de localização da entidade pública do respondente compõe o modelo final cuja variável dependente é a atitude (ver resultados apresentados na Tabela 4.32). Nesse se obteve a evidência de que a atitude dos profissionais da região norte de implementar a depreciação dos bens imóveis é superior àqueles da região sudeste (*baseline*). Os resultados das comparações de grupos, apresentados na Tabela 4.40, indicam que a mediana referente a percepção quanto à utilidade da depreciação desses bens para produzir informações que contribuem para a obtenção de recursos financeiros para entidades do setor público em geral (*CComp7*) é maior em profissionais da região norte do que em profissionais da região sudeste.

As comparações indicam também maior interferência dos seguintes referentes normativos em profissionais da região norte, quando confrontados com o grupo da região sudeste: profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (*CNormI8*), instituições financeiras (*CNormI9*), possíveis investidores no mercado (*CNormI10*) e empresa fornecedora de *softwares* (*CNormI12*).

No modelo estimado de regressão com a variável resposta atitude se obtiveram também evidências de que a atitude dos respondentes das regiões sul e centro-oeste de implementar a depreciação dos bens imóveis é inferior àqueles da região sudeste (*baseline*). Os achados da Tabela 4.40 indicam menor percepção pelos profissionais da região sul, comparados àqueles da região sudeste, quanto à utilidade da depreciação dos bens imóveis para produzir informações que contribuem para a tomada de decisão interna (*CComp1*) da entidade em que o respondente trabalha ou presta serviços. A motivação de cumprir com o esperado por empresas fornecedoras de *softwares* (*CNormI2*) também resultou inferior no confronto desses dois grupos. Contudo, o receio de punição (*CComp13*) pela não implementação da prática é superior em profissionais da região sul, considerando a mesma base comparativa.

O confronto de achados entre os respondentes da região centro-oeste com a sudeste indica que aqueles da primeira região percebem maior utilidade da depreciação desses bens para produzir informações que contribuem para a obtenção de recursos financeiros para entidades do setor público em geral (*CComp7*) e tem também mais receio de punição (*CComp13*) em decorrência da não implementação. Todavia, existe menor interferência da expectativa de terceiros em profissionais da região centro-oeste, comparando-se àqueles da região sudeste. Esses terceiros são sociedade civil (*CNormI4*), instituições financeiras (*CNormI9*), possíveis investidores no mercado – motivação (*CNormI10*) e *rankings* – motivação (*CNormI3*). Maior interferência ocorre somente por profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (*CNormI8*).



Os achados da Tabela 4.40 indicam também que a interferência causada pela percepção do nível de implementação da depreciação de bens imóveis por outras entidades públicas municipais (*CNormD14*) é menor em profissionais da região nordeste, quando comparados com aqueles das regiões sul e sudeste. A mediana desse referente normativo para todos os respondentes ( $n = 228$ ) é 3 (ver resultados apresentados na Tabela 4.26). O valor obtido para o grupo da região nordeste é 1 e para as regiões sul e sudeste é 4.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

Tabela 4.40 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados por região geográfica do vínculo profissional dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>									
	Sd e Sl	Sd e Nt	Sd e Nd	Sd e Co	Sl e Nt	Sl e Nd	Sl e Co	Nt e Nd	Nt e Co	Nd e Co
Crenças comportamentais										
Tomada de decisão interna – força da crença (CComp1b)	5 e 4				4 e 6,5					
Obtenção de recursos financeiros – avaliação (CComp7e)		4 e 6		4 e 6	5 e 6		5 e 6			
Receio de punição – força da crença (CComp13b)	5 e 6						6 e 4			4 e 6,5
Receio de punição – produto (CComp13bx)	25 e 32,5			25 e 42,5			32,5 e 16			16 e 42,5
Crenças normativas										
Tribunal de contas – crença normativa (CNorm11n)		7 e 7					7 e 7		7 e 7	
Sociedade civil – crença normativa (CNorm14n)			3 e 1							
Sociedade civil – produto (CNorm14nxm)			12 e 6	12 e 4			8 e 4		14,5 e 4	
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – crença normativa (CNorm18n)	5 e 7			5 e 7	5 e 7		5 e 7	7 e 5		5 e 7
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas – produto (CNorm18nxm)	30 e 49			30 e 49	29 e 49		29 e 49	49 e 21		21 e 49
Instituições financeiras – crença normativa (CNorm19n)	6 e 7				5 e 7			7 e 6	7 e 4	
Instituições financeiras – motivação (CNorm19m)	6 e 7			6 e 3	6 e 7		6 e 3	7 e 5	7 e 3	
Instituições financeiras – produto (CNorm19nxm)	35 e 49				28 e 49			49 e 30	49 e 12	

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>									
	Sd e Sl	Sd e Nt	Sd e Nd	Sd e Co	Sl e Nt	Sl e Nd	Sl e Co	Nt e Nd	Nt e Co	Nd e Co
Possíveis investidores no mercado – crença normativa (CNormI10n)		5 e 7			4 e 7			7 e 4	7 e 3	
Possíveis investidores no mercado – motivação (CNormI10m)				6 e 2	5 e 7			7 e 4	7 e 2	
Possíveis investidores no mercado – produto (CNormI10nxm)		30 e 49			20 e 49			49 e 16	49 e 6	
Empresa fornecedora de <i>softwares</i> – crença normativa (CNormI12n)		6 e 7			4 e 7			7 e 6		
Empresa fornecedora de <i>softwares</i> – motivação (CNormI12m)	6 e 5		6 e 4		5 e 7	7 e 4		6 e 4	7 e 4	
Rankings – crença normativa (CNormI13n)					6 e 7		6 e 7			
Rankings – motivação (CNormI13m)			7 e 5	7 e 5	6 e 7			7 e 5	7 e 5	
Rankings – produto (CNormI13nxm)					35 e 49		35 e 49			
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais – crença normativa (CNormD14n)			4 e 1		4 e 2	4 e 1				
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais – produto (CNormD14nxm)			16 e 7			16 e 7				

Nota. Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável.

A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor  $p$  obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel H.

<sup>b</sup> Os valores apresentados nesta coluna correspondem às medianas dos dois grupos comparados em cada coluna. As medianas são apresentadas na ordem dos grupos descritos em cada coluna.

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto à variável capital, os achados obtidos por meio dos modelos de regressões indicam que profissionais de entidades públicas de municípios não localizados em capital de seus respectivos estados percebem menor interferência de terceiros (ver resultados apresentados na Tabela 4.33). Os resultados apresentados na Tabela 4.41 sugerem que esses terceiros são o tribunal de contas (*CNormI1*), gestores internos (*CNormI2*), pessoas do setor de contabilidade da entidade pública (*CNormI5*) e *rankings* (*CNormI13*).

Tabela 4.41 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pelo município dos respondentes ser ou não uma capital do seu respectivo estado: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados	
	Sim	Não
Crenças comportamentais		
Cumprimento de normas contábeis – força da crença ( <i>CComp11b</i> )	7	7
Cumprimento de normas contábeis – produto ( <i>CComp11bxe</i> )	49	49
Crenças normativas		
Tribunal de contas – produto ( <i>CNormI1nxm</i> )	49	42
Gestores internos – crença normativa ( <i>CNormI2n</i> )	7	4
Gestores internos – motivação ( <i>CNormI2m</i> )	7	5
Gestores internos – produto ( <i>CNormI2nxm</i> )	42	15,5
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – crença normativa ( <i>CNormI5n</i> )	7	6
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – motivação ( <i>CNormI5m</i> )	7	6
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública – produto ( <i>CNormI5nxm</i> )	49	36
<i>Rankings</i> – crença normativa ( <i>CNormI13n</i> )	7	6,5
<i>Rankings</i> – motivação ( <i>CNormI13m</i> )	7	7

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor *p* obtido no teste é inferior a 0,05).

Fonte: dados da pesquisa.

A faixa populacional do município em que a entidade pública do respondente se localiza não permaneceu em nenhum dos modelos de regressões que explicam os determinantes comportamentais da intenção (ver resultados apresentados na Tabela 4.32 e na Tabela 4.33). Porém, as comparações das crenças por diferentes grupos de faixas populacionais apresentam diferenças, conforme apresenta a Tabela 4.42.

O receio de punição decorrente da não implementação da depreciação de bens imóveis (*CComp13*) é maior em profissionais do setor contábil público de municípios com mais de 50 mil habitantes (ver Painel A da Tabela 4.42).

A contribuição da depreciação dos bens imóveis para a evidenciação da situação patrimonial (*CComp2*) é a segunda crença comportamental com maior participação na constituição da atitude (ver resultados apresentados na Tabela 4.23). A concordância quanto a essa contribuição é superior em municípios com população acima de 100 mil habitantes (*P4* e *P5*) do que em entes com faixas populacionais entre mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes (*P3*) e até 5 mil habitantes (*P1*). Ela é também superior entre profissionais de entidades localizadas em entes com população inferior a 50 mil habitantes (*P1* e *P2*) do que entre aqueles de municípios com mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes (*P3*) (ver Painel C da Tabela 4.42).

Quanto às crenças normativas, nota-se que existem diferenças entre o desejo de atender *rankings* (*CNorm113*). Ele é superior em profissionais de entidades de municípios com mais de 50 mil, quando se compara com aqueles de entes com menos de 50 mil (ver Painel A da Tabela 4.42), e é também superior naqueles de municípios com mais de 500 mil habitantes, quando se compara com aqueles de entes com menos de 500 mil (ver Painel B da Tabela 4.42).

Referente às crenças de controle, observa-se que os respondentes de entes com população superior a 500 mil habitantes atribuem maior relevância ou poder (*p*) para profissionais de setores não-contábeis (*CCont5*) do que aqueles municípios com população entre 50 e 500 mil (ver Painel B da Tabela 4.42).

O conteúdo, a forma e a linguagem do MCASP (*CCont11*) e das NBC TSPs (*CCont12*) proporciona maior percepção de controle para profissionais de entes com população superior a 100 mil e inferior a 500 mil habitantes (*P4*), quando comparados àqueles com mais de 500 mil habitantes (*P5*), com até 5 mil (*P1*) e com mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes (*P3*) (ver Painel C da Tabela 4.42). Algumas possíveis explicações para a maior percepção de controle por profissionais que integram a faixa *P4* são o maior alinhamento do MCASP e das

NBC TSPs com as necessidades e características dos entes com população superior a 100 mil e inferior a 500 mil habitantes; e capacidade adequada para a implementação em conjunto com o nível regular de complexidade para a aplicação do conteúdo do MCASP e das NBC TSPs.

Tabela 4.42 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados pela faixa populacional do município dos respondentes: variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Painel A: faixa populacional apresentada por meio de dois grupos			
Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados		
	> 50 mil	< 50 mil	
Crenças comportamentais			
Receio de punição – força da crença ( <i>CComp13b</i> )	5	6	
Receio de punição – produto ( <i>CComp13bxe</i> )	20	32,5	
Crenças normativas			
Tribunal de contas – motivação ( <i>CNorm11m</i> )	7	7	
<i>Rankings</i> – motivação ( <i>CNorm113m</i> )	7	7	
<i>Rankings</i> – produto ( <i>CNorm113nxm</i> )	49	35	
Painel B: faixa populacional apresentada por meio de três grupos			
Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>		
	Grandes e médios	Grandes e pequenos	Médios e pequenos
Crenças normativas			
Tribunal de contas – motivação ( <i>CNorm11m</i> )			7 e 7
Gestores internos – crença normativa ( <i>CNorm12n</i> )		5 e 3	
<i>Rankings</i> – motivação ( <i>CNorm113m</i> )		7 e 7	7 e 7
<i>Rankings</i> – produto ( <i>CNorm113nxm</i> )		49 e 35	49 e 35
Crenças de controle			
Profissionais de setores não-contábeis – poder do fator ( <i>CCont5p</i> )	5 e 4,5		

Painel C: faixa populacional apresentada por meio de cinco grupos

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>									
	P5 e P4	P5 e P3	P5 e P2	P5 e P1	P4 e P3	P4 e P2	P4 e P1	P3 e P2	P3 e P1	P2 e P1
Crenças comportamentais										
Evidenciação da situação patrimonial – avaliação ( <i>CComp2e</i> )		7 e 6	7 e 7	7 e 7	7 e 6		7 e 7	6 e 7	6 e 7	7 e 7
Evidenciação da situação patrimonial – força da crença ( <i>CComp2b</i> )		7 e 5			7 e 5			5 e 7		
Evidenciação da situação patrimonial – produto ( <i>CComp2bxe</i> )		49 e 28	49 e 49	49 e 36	49 e 28		49 e 36	28 e 49	28 e 36	49 e 36
Aplicabilidade da depreciação – força da crença ( <i>CComp3b</i> )		6 e 4			6 e 4			4 e 5		
Crenças normativas										
Tribunal de contas –motivação ( <i>CNorm11m</i> )							7 e 7			
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública –motivação ( <i>CNorm15m</i> )				7 e 6			7 e 6			6 e 6
<i>Rankings</i> –motivação ( <i>CNorm113m</i> )			7 e 7				7 e 7			
Crenças de controle										
Profissionais de setores não-contábeis – poder do fator ( <i>CCont5p</i> )		5 e 4			5 e 4			4 e 5		
Profissionais de setores não-contábeis – produto ( <i>CCont5exp</i> )		19 e 8			20 e 8			8 e 16	8 e 20	
Suporte de terceiros especialistas – crença ( <i>CCont6c</i> )					5 e 3			3 e 5	3 e 5	
Recursos estruturais, exceto TI – crença ( <i>CCont10c</i> )		5 e 3			5 e 3			3 e 5	3 e 6	
MCASP – produto ( <i>CCont11exp</i> )					42 e 30		42 e 30			

Painel C: faixa populacional apresentada por meio de cinco grupos

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a, b</sup>										
	P5 e P4	P5 e P3	P5 e P2	P5 e P1	P4 e P3	P4 e P2	P4 e P1	P3 e P2	P3 e P1	P2 e P1	
NBC TSPs – crença ( <i>CCont12c</i> )	5 e 6				6 e 5		6 e 5				
NBC TSPs – poder do fator ( <i>CCont12p</i> )					7 e 5		5 e 6				
NBC TSPs – produto ( <i>CCont12cxp</i> )	30 e 36				36 e 25		36 e 25		25 e 35		35 e 25

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável.

A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor  $p$  obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel J.

<sup>b</sup> Os valores apresentados nesta coluna correspondem às medianas dos dois grupos comparados em cada coluna. As medianas são apresentadas na ordem dos grupos descritos em cada coluna.

Fonte: dados da pesquisa.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.



O fator contextual indicativo da cultura patrimonial sugere que profissionais que a percebem mais presente, acima da mediana da variável, observam maior interferência de terceiros e têm mais controle sobre implementação da depreciação de bens imóveis do que profissionais cuja percepção da cultura patrimonial está abaixo da mediana (ver resultados apresentados na Tabela 4.33).

As crenças normativas e de controle com diferenças entre os respondentes segregados pelas percepções da intensidade da cultura patrimonial são apresentadas na Tabela 4.43. Profissionais que atribuíram maior intensidade para essa cultura possuem maior motivação para cumprir com as expectativas do seu respectivo tribunal de contas (*CNormI1*) e de instituições financeiras (*CNormI9*). Eles percebem maior expectativa de gestores internos (*CNormI2*), do controle interno (*CNormI3*), de possíveis investidores no mercado (*CNormI10*) e de empresas de assessoria contábil (*CNormI11*) e fornecedoras de *softwares* (*CNormI12*) para implementar a depreciação de bens imóveis. Esses profissionais apresentam também maior desejo de atender *rankings* (*CNormI13*).

Os fatores que geram maior percepção de controle em profissionais que percebem maior presença da cultura patrimonial são o apoio de gestores internos (*CCont1*), plano de implementação (*CCont2*), profissionais do setor contábil (*CCont3*), suporte de terceiros especialistas (*CCont6*), troca de experiência (*CCont7*), recursos estruturais, exceto TI (*CCont10*), MCASP (*CCont11*), NBC TSPs (*CCont12*), normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade (*CCont13*) e identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – produto (*CCont14*).

Tabela 4.43 – Resultados das comparações das medianas entre grupos segregados a partir da cultura orçamentária (Painel A) e da cultura patrimonial (Painel B): variáveis com diferenças encontradas ao nível de significância de 5%

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Superior	Inferior
Painel A: cultura orçamentária		
Crenças comportamentais		
Receio de punição – avaliação ( <i>CComp13e</i> )	5	6

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Superior	Inferior
Crenças normativas		
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais – motivação (CNormD14m)	5	4
Painel B: cultura patrimonial		
Crenças normativas		
Tribunal de contas – motivação (CNormI1m)	7	7
Gestores internos – crença normativa (CNormI2n)	5	3
Gestores internos – produto (CNormI2n <sub>xm</sub> )	28	12
Controle interno – crença normativa (CNormI3n)	6	5
Controle interno – produto (CNormI3n <sub>xm</sub> )	36	28
Instituições financeiras – motivação (CNormI9m)	7	5
Possíveis investidores no mercado – produto (CNormI10n <sub>xm</sub> )	30	19
Empresa de assessoria contábil – crença normativa (CNormI11n)	6	5
Empresa de assessoria contábil – motivação (CNormI11m)	7	6
Empresa de assessoria contábil – produto (CNormI11n <sub>xm</sub> )	42	30
Empresa fornecedora de softwares – crença normativa (CNormI12n)	6	4,5
Empresa fornecedora de softwares – motivação (CNormI12m)	7	5
Empresa fornecedora de softwares – produto (CNormI12n <sub>xm</sub> )	42	25
Rankings – crença normativa (CNormI13n)	7	6
Rankings – motivação (CNormI13m)	7	7
Rankings – produto (CNormI13n <sub>xm</sub> )	49	36
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais – crença normativa (CNormD14n)	4	3
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais – produto (CNormD14n <sub>xm</sub> )	16	13
Crenças de controle		
Apoio de gestores internos – produto (CCont1 <sub>exp</sub> )	25	4
Plano de implementação – crença (CCont2 <sub>c</sub> )	5	4

Variáveis com diferenças entre grupos	Grupos comparados <sup>a</sup>	
	Superior	Inferior
Plano de implementação – produto (CCont2exp)	25	16
Profissionais do setor contábil – crença (CCont3c)	6	4
Suporte de terceiros especialistas – produto (CCont6exp)	25	20
Troca de experiência – crença (CCont7c)	5	5
Recursos estruturais, exceto TI – crença (CCont10c)	5	5
Recursos estruturais, exceto TI – produto (CCont10exp)	30	20
MCASP – crença (CCont11c)	6	5
MCASP – produto (CCont11exp)	36	25
NBC TSPs – crença (CCont12c)	6	6
NBC TSPs – produto (CCont12exp)	36	35
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade – crença (CCont13c)	5	5
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade – produto (CCont13exp)	28	28
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – crença (CCont14c)	5	4
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis – produto (CCont14exp)	28	21

*Nota.* Tabela ordenada primeiramente pela sequência de discussão da TCP – crenças comportamentais, normativas e de controle – e, sequencialmente, pela ordem lógica crescente da sigla de cada variável. A tabela discrimina somente as variáveis que possuem diferenças entre os grupos comparados ao nível de significância de 5% (isto é, o valor  $p$  obtido no teste é inferior a 0,05).

<sup>a</sup> A descrição dos grupos comparados é apresentada na Tabela 3.8-Painel K.

Fonte: dados da pesquisa.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

#### 4.2.5 Síntese dos resultados

A intenção de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis do município em que o profissional do setor contábil exerce suas atividades ou presta serviços possui relação positiva com o determinante atitude. É a atitude dos profissionais, então, que explica sua intenção de executar a ação.

A atitude é constituída, por sua vez, por crenças comportamentais. A crença que mais contribui para a predição da atitude é o cumprimento de normas contábeis, seguida pela relevância da informação para a evidenciação da situação patrimonial e para o controle dos bens. A atitude é também formada pela frustração dos profissionais por não conseguirem implementar a ação. Por outro lado, as crenças que menos contribuem para sua formação são o uso da informação em discurso político, interesse de membros do poder legislativo, promoção profissional, controle social, obtenção de recursos e tomada de decisão interna.

Quanto aos fatores contextuais que interferem na atitude dos profissionais, tem-se o sexo, o vínculo profissional, a região geográfica da entidade em que o profissional está vinculado e a cultura patrimonial. Respondentes do sexo feminino, em comparação àqueles do sexo masculino; da região norte, em comparação àqueles da região sudeste; e com maior percepção da cultura patrimonial possuem atitude mais favorável à implementação da ação. Já os profissionais terceirizados, em comparação àqueles efetivos, e das regiões sul ou centro-oeste, em comparação àqueles da região sudeste, possuem atitude menos favorável à implementação da mesma ação. A Figura 4.2 apresenta uma representação esquemática desses achados.

Os determinantes norma percebida e controle comportamental percebido não explicam a intenção estudada. Isso não significa que eles não estejam presentes ou sejam irrelevantes para a implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência, mas sim que esses dois determinantes não diferem entre os profissionais do setor contábil público municipal para explicar a intenção, como ocorre com a atitude. Existem referentes normativos que atuam no processo de implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência e fatores de controle requeridos para a implementação da depreciação de bens imóveis, contudo, não são eles que explicam a intenção do profissional do setor contábil público municipal.

Quanto à norma percebida, constatou-se que os referentes normativos que constituem esse determinante são os tribunais de contas, seguidos pela STN, *rankings* (como o da STN), pessoas do setor contábil da mesma entidade e o CFC/CRC. A sociedade civil, o nível de implementação

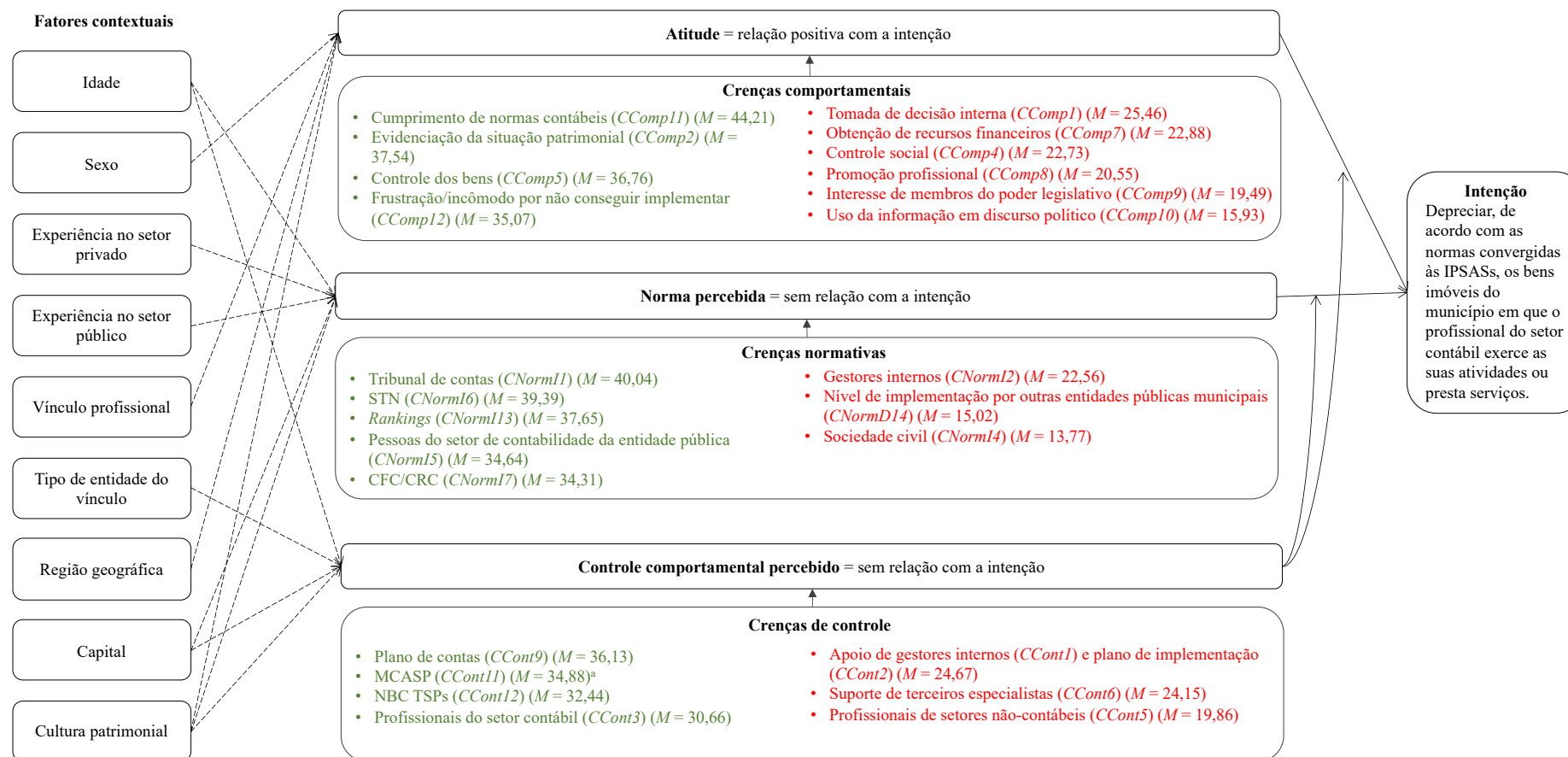
da ação por outras entidades públicas e os gestores públicos internos, por sua vez, são os referentes normativos menos presentes no determinante norma percebida.

Idade, experiências nos setores privado e público, caracterização da entidade pública como sendo capital do seu respectivo estado e percepção da cultura patrimonial são os fatores contextuais que interferem na norma percebida dos profissionais. Profissionais com mais de 40 anos, em comparação àqueles com idade entre 20 e 40 anos, e sem experiência no setor privado, em comparação àqueles com experiência de até 10 anos nesse setor, sofrem mais interferência de terceiros. Por outro lado, profissionais com mais de 10 anos de experiência no setor público, em comparação àqueles com experiência de até 10 anos; de entidades públicas que não são capitais, em comparação àqueles de capitais; e com percepção da cultura patrimonial abaixo da mediana, em comparação àqueles com percepção superior à mediana, sofrem menos interferência de terceiros quanto à intenção estudada.

O determinante controle comportamental percebido foi mensurado por quatro itens e estes apresentam as menores médias quando comparado com os determinantes atitude e norma percebida. As médias oscilam entre 4,20 e 2,93, sendo que os itens apresentaram escalas com extremos 1 e 7. Nota-se, então, que os profissionais possuem baixa percepção de controle em relação à ação de depreciar os bens imóveis do município. Os fatores que geram maior percepção de controle são o plano de contas, o MCASP, as NBC TSPs e os profissionais de setores contábeis. Os que geram menor percepção de controle, por outro lado, são os profissionais de setores não-contábeis, o suporte de terceiros especialistas, o apoio de gestores internos e o plano de implementação.

Os fatores contextuais que explicam o controle comportamental percebido dos profissionais são a idade, o tipo de entidade do vínculo, a caracterização da entidade pública como sendo capital do seu respectivo estado e a percepção da cultura patrimonial. Idade e percepção da cultura patrimonial interferem no controle comportamental percebido da mesma maneira que elas interferem na norma percebida. O fato de profissionais serem de entidades que não são capitais de seus respectivos estados gera um efeito positivo no controle comportamental percebido, em comparação com aqueles que são de capitais. Por fim, profissionais vinculados ao poder legislativo e à administração indireta têm controle comportamental percebido maior do que aqueles ligados a entidades da administração direta.

Figura 4.2 – Síntese dos resultados



Nota. Fontes em verde (vermelho) representam as crenças com as maiores (menores) médias obtidas na aplicação das Equações 1 a 3.

<sup>a</sup> Fator de controle sem correlação estatisticamente significativa com controle comportamental percebido (ver Tabela 4.30).

Fonte: dados da pesquisa.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo se propôs a analisar a intenção de profissionais do setor contábil municipal brasileiro de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência. A análise foi efetuada com o suporte teórico da TCP, cujo fator central de estudo é a intenção comportamental do indivíduo (Ajzen, 1991). Essa teoria assume que a intenção é o antecedente imediato mais importante do comportamento humano e, portanto, a sua compreensão viabiliza o desenho de intervenções que devem contribuir para a mudança do comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010).

Definiu-se como intenção a ser estudada nesta pesquisa aquela de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município no qual o profissional do setor contábil exerce suas atividades ou presta serviços. Dos 256 questionários integralmente respondidos por profissionais do setor contábil público municipal para este estudo, 228 (89,06%) foram classificados como procedentes de profissionais de entidades que ainda não concluíram a implementação da depreciação, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, de bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) e 28 (10,94%) como originários de profissionais de entidades que a finalizaram. Considera-se, então, intenção quando a implementação não foi finalizada e comportamento, caso contrário.

Com base na percepção de 228 profissionais, confirma-se a tese de que o profissional do setor contábil público municipal brasileiro atua na implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência motivado pela sua atitude. Com base na intenção de depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis, constatou-se relação positiva com o determinante atitude. É a percepção dos resultados e das consequências da implementação da prática que explica a intenção daqueles que pretendem implementá-la, em detrimento aos determinantes norma percebida e controle comportamental percebido.

A atitude dos profissionais em relação à depreciação de bens imóveis é favoravelmente formada pela percepção que eles têm quanto à necessidade de cumprir normas contábeis. Essa é a crença que mais se destaca entre os respondentes. Outras crenças que também se sobressaem são a percepção sobre a utilidade da prática para a evidenciação da situação patrimonial e o controle de bens.

Por outro lado, as percepções quanto ao uso da informação produzida em discurso político, o interesse de membros do poder legislativo pela informação produzida, a promoção profissional em decorrência da implementação da prática, o controle social a partir das informações produzidas, a contribuição da informação para a obtenção de recursos financeiros para a entidade pública e a percepção da sua utilidade para fins de tomada de decisão interna são as crenças que menos se destacam entre os profissionais.

Esses resultados chamam a atenção quando se observa que eles são os fatores que constituem a motivação dos profissionais de implementar a depreciação de bens imóveis. *Accountability* e tomada de decisão são os principais objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual. Contudo, atributos mais próximos desses objetivos (p. ex., o controle social, o interesse de membros do poder legislativo e a tomada de decisão interna) não são os mais relevantes quando os profissionais consideram a implementação da depreciação de bens imóveis.

Estimular a implementação por meio do reforço da necessidade de cumprir normas contábeis e os benefícios para a evidenciação da situação patrimonial e o controle de bens são medidas válidas para a formação da intenção favorável de depreciar os bens imóveis. Todavia, as crenças que menos se destacaram na constituição da atitude precisam de intervenções com o intuito de alterá-las. Para isso, as evidências obtidas, por exemplo, quanto à cultura patrimonial e ao tipo de vínculo profissional podem ser relevantes.

Fortalecer a cultura patrimonial é uma medida que interfere positivamente na intenção e na atitude do profissional do setor contábil público municipal. Conforme indicaram entrevistados, a alteração da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, pode ser necessária, mas não suficiente, para essa construção. Existem evidências de que o julgamento profissional é feito com inseguranças devido à falta de respaldo legal como sendo atribuição do profissional do setor contábil. Contudo, o fortalecimento de cultura requer ações adicionais à alteração legal e é um processo desafiador e complexo.

Apesar do alto nível de complexidade e desafio envolvido, os resultados indicam que essa mudança é necessária, pois profissionais apontaram com certa recorrência a frustração e incômodo por não conseguirem implementar as mudanças. Os objetivos estabelecidos no projeto de implementação de mudanças contábeis convergidas às IPSASs podem não serem



alcançados quando os atores centrais manifestam frustrações decorrentes da sua incapacidade de executar as ações necessárias.

Adicionalmente, profissionais terceirizados/contratados possuem intenção e atitude menos favoráveis à implementação da depreciação de bens imóveis quando comparados aos profissionais com vínculo efetivo. A intenção inferior talvez seja consequência da menor percepção de controle quanto aos profissionais do setor contábil. Relatos das entrevistas indicam que profissionais terceirizados/contratados necessitam de informações fornecidas por profissionais da entidade pública e existem carências nesse fornecimento.

A interferência de terceiros (isto é, a norma percebida) e a percepção de controle (isto é, o controle comportamental percebido) apresentam relações positivas com a intenção de implementar a depreciação de bens imóveis somente quando observados individualmente com ela (a intenção). No modelo completo analisado, contudo, a norma percebida e o controle comportamental percebido não apresentam relações estatisticamente significantes com a intenção. O resultado indica, então, que a interferência de terceiros e a percepção de controle são variáveis que não explicam a intenção, ou seja, não é o que diferencia a intenção dos profissionais do setor contábil público de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência. Isso não significa, contudo, que não existe a interferência de terceiros e que fatores de controle são irrelevantes; significa que terceiros interferem igualmente nos profissionais e fatores de controle estão igualmente presentes/ausentes na percepção dos profissionais e, por isso, eles não explicam a intenção, por se apresentarem sem discrepâncias estatisticamente significativas na percepção dos respondentes.

Quanto à norma percebida, os terceiros com maior poder de influência sobre os profissionais do setor contábil público são os tribunais de contas, seguido pela STN e por *rankings*. O tribunal de contas possui a capacidade de exercer o poder coercitivo sobre as entidades públicas municipais. Entrevistados enfatizaram que essa coerção é indispensável para a implementação da depreciação de bens imóveis, pois sem ela o profissional não consegue viabilizar as ações necessárias na entidade. A STN, por sua vez, não possui o mesmo tipo de poder que o tribunal de contas, contudo, sabe-se que ela recebe as informações compulsoriamente enviadas pelos entes para fins de consolidação das contas públicas e outras finalidades.

*Rankings* é o único referente normativo sem caráter de obrigatoriedade. Sabe-se da existência de um *ranking* da informação contábil instituído por um tribunal de contas e o outro mais

conhecido é o *ranking* da STN. Eles, com o caráter de promover melhorias por meio da competição por uma boa colocação, influenciam positivamente o profissional do setor contábil público municipal.

Interferências da sociedade civil e dos gestores internos e pressão por implementar pelo fato de outros estarem implementado a prática são as menos relevantes na constituição da norma percebida. Achados quanto à menor relevância das interferências da sociedade civil e dos gestores internos são consistentes com a baixa percepção da utilidade da informação elaborada com base na depreciação de bens imóveis para o controle social e a tomada de decisão interna.

A relevância dos tribunais de contas, em específico, no processo de implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência é consistente com a literatura prévia. Esse referente normativo, contudo, integra um determinante que resultou sem relação estatisticamente significativa com a intenção de profissionais do setor contábil público municipal e isso indica que na amostra analisada, a evidência estatística para o efeito da norma percebida na variável intenção não é forte o suficiente para ser considerada relevante e o efeito é sem diferença estatística sobre os profissionais.

Os fatores de controle, no entanto, são os que no geral originam as crenças com menores médias nos profissionais do setor contábil público municipal. O plano de contas, o MCASP e as NBC TSPs, entendidos como ferramentas técnicas (Banco Mundial, 2022), são os que provocam maior percepção de controle. Já os fatores que reduzem essa percepção são os profissionais de setores não-contábeis, o suporte de terceiros especialistas, o apoio de gestores internos, o plano de implementação, as normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade e a identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis. MCASP e NBC TSPs são produtos de outras entidades, em detrimento à própria entidade pública municipal em que o profissional executa as suas atividades ou presta serviços.

Profissionais de setores não-contábeis e o suporte de terceiros especialistas integram o pilar capital humano (Banco Mundial, 2022). O primeiro foi o fator de controle mais citado pelos entrevistados e entre esses profissionais foram mencionados aqueles do departamento de engenharia e patrimônio, responsáveis pela identificação dos bens imóveis e usualmente com o conhecimento para a atribuição do valor inicial dos bens imóveis. O suporte de terceiros especialistas também foi nomeado nas entrevistas como uma possível solução para carências quanto à identificação e atribuição do valor inicial dos bens.

O apoio de gestores internos e o plano de implementação são dois elementos que integram o pilar definição de metas e processos, enquanto as normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade e a identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis constituem o pilar ferramentas técnicas (Banco Mundial, 2022). Observa-se, então, deficiências em elementos que formam os três pilares que constituem os facilitadores da implementação do regime de competência. Essas deficiências se caracterizam como obstáculos que precisam ser superados para a implementação da depreciação, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, de bens imóveis.

A superação desses obstáculos requer o envolvimento de pessoas externas à contabilidade, gerando, conseqüentemente, desafios superiores para a sua superação. Durante as entrevistas, somente um participante compartilhou experiências positivas quanto à colaboração de pessoas de outros setores. Na entidade desse entrevistado, todas as áreas possuem subordinação técnica à contabilidade e ela (a subordinação) faz com que o setor contábil consiga implementar as ações necessárias, com o apoio e colaboração das pessoas necessárias. Essa é uma possível intervenção para a mitigação dos obstáculos quanto aos fatores de controle.

Frisa-se que as intervenções para o aumento da percepção de controle não devem ser feitas exclusivamente no setor contábil, uma vez que os principais obstáculos são externos a ele. A intervenção com o uso do poder coercitivo tende a gerar resistências quando a legitimidade do agente com poder não é elevada (French Jr. & Raven, 1959) ou, ainda, provocar efeitos indesejados como a execução inadequada das ações requeridas. Já intervenções com poder de recompensas (French Jr. & Raven, 1959) pode ser uma alternativa mais atraente para o alcance da efetiva colaboração.

Essas intervenções devem observar os fatores contextuais que constituem as crenças. A cultura patrimonial, que precisa ser fortalecida para a formação favorável da intenção e da atitude, também interfere na percepção da expectativa de terceiros e na percepção de controle. Ela é um fator que efetivamente interfere nos três determinantes comportamentais e na intenção.

Outros fatores contextuais também precisam ser observados para a efetividade nas intervenções. Nota-se, por exemplo, que o apoio de gestores internos, o plano de implementação e a identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis geram maiores percepções de controle em profissionais que atuam somente em entidades do poder legislativo ou exclusivamente em uma ou mais entidades da administração indireta (p. ex., autarquia,

fundação instituída e mantida pelo poder público, entidade de previdência ou empresa pública). Intervenções para aprimorar esse fator de controle são requeridas, portanto, principalmente na administração direta municipal.

Quando esses fatores de controle são analisados em conjunto com os determinantes atitude e norma percebida sobre a intenção, a evidência estatística é de que o efeito desses fatores não explica a intenção. Os profissionais, em geral, possuem baixa percepção de controle e não há variabilidade suficiente que se relacione com a intenção, diferentemente do que ocorre com a atitude desses profissionais.

Conclui-se, assim, que são necessárias intervenções para se modificar a crença comportamental de que procedimentos contábeis baseados no regime de competência devem ser implementados essencialmente para o cumprimento de normas contábeis. Tomada de decisão e *accountability*, estabelecidos na NBC TSP Estrutura Conceitual, não são objetivos frequentemente percebidos pelos profissionais do setor contábil público. Isso acende um alerta quanto à compatibilidade do objetivo do projeto de mudança contábil com base nas IPSASs e do objetivo percebido por um dos principais atores da implementação da mudança a nível municipal.

A mudança dessa crença comportamental, contudo, não garante a implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência, pois existem fatores de controle (p. ex., profissionais de setores não-contábeis, suporte de terceiros especialistas e apoio de gestores internos) essenciais para a implementação e que não estão presentes em municípios brasileiros. Além disso, referentes normativos (p. ex., gestores internos e sociedade civil) precisam estar inseridos no processo quando se considera o objetivo do projeto de mudança contábil com base nas IPSASs.

Algumas implicações são extraídas a partir deste estudo. Primeira, para os diferentes agentes de normatização/regulamentação contábil – e em especial para aqueles que normatizam/regulam a profissão contábil – é necessário a difusão do processo de implementação dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência. Entre os aspectos que precisam ser difundidos se tem a interrelação da implementação com o processo orçamentário e a sua relevância e utilidade prática e direta. Esse procedimento é necessário para que o processo de mudança contábil faça sentido ao profissional responsável pela implementação e, conseqüentemente, o fornecedor de informações atue de forma colaborativa e positiva para o alcance das mudanças almejadas.

Segunda, também para os diferentes agentes de normatização/regulamentação contábil – e em especial para a STN que edita e publica o MCASP e outros documentos e o para o CP CASP do CFC que edita comunicados técnicos – são necessárias ações que orientem os profissionais do setor contábil público municipal no processo de elaboração de normas/políticas contábeis internas das entidades, como materiais orientativos que indiquem no que consiste ter políticas contábeis estabelecidas e os aspectos que precisam ser observados para a definição de uma política contábil interna. Os achados deste estudo indicam que o MCASP e as NBC TSPs são fatores de controle com maiores níveis de adequabilidade do que o nível resultante para o fator de controle normas/políticas contábeis internas das entidades. Entende-se, portanto, que são necessárias ações orientativas para a conversão de normas contábeis gerais em normas contábeis específicas para as entidades.

Terceira, para o processo de consolidação de contas públicas nacionais, efetuado pela STN, fazem-se necessárias ações para melhor compreender a qualidade das informações enviadas pelos entes municipais. Números contábeis são consequências da aplicação de normas/políticas contábeis, contudo, deficiências contábeis podem não ser capturadas pela presença/ausência de valores. Desse modo, processos avaliativos de natureza qualitativa e distintos de autodeclaração são ferramentas necessárias.

Quarta, para instituições promotoras de *rankings*, como o da STN, destaca-se a relevância dessa prática entre os profissionais do setor contábil e, portanto, a importância da sua continuidade. Essa é uma ferramenta que precisa ser mais difundida entre gestores internos municipais, com o intuito de que nível semelhante de importância seja atribuída por estes terceiros. Aumentar o interesse de gestores em *rankings* pode contribuir positivamente para aumentar o apoio desses agentes no processo de implementação e o seu interesse pela informação contábil.

Referente à quinta e última implicação extraída, para os órgãos de controle interno se requer a sua inserção no processo. Esses terceiros foram timidamente citados por entrevistados e se obteve percepção relativamente neutra quanto à expectativa de que eles consideram que a depreciação de bens imóveis deve ser feita. Assim, a sua atuação em aspectos relacionados à implementação de procedimentos contábeis baseados no regime de competência é importante e necessária.

Recomenda-se que pesquisas futuras repliquem este estudo para analisar a intenção de profissionais do setor contábil em relação à categoria comportamental de implementar

procedimentos contábeis baseados no regime de competência, de acordo com as normas convergidas às IPSASs. Pesquisadores podem definir intenções variando a ação, o alvo e/ou o contexto. Por exemplo, poder-se-ia analisar a intenção de implementar procedimentos contábeis baseados no regime de competência, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, aplicáveis aos estoques do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços. Essa intenção mantém inalterado o contexto e assim o estudo contribuiria para se identificar a constância dos resultados e conclusões quanto se trata de diferentes procedimentos contábeis baseados no regime de competência. Sugere-se também que se analise a intenção definida neste estudo quanto à ação e ao alvo, contudo, o contexto poderia ser abordar diferentes amostras, inclusive de entes de outras esferas (isto é, União, Estados e o Distrito Federal).

Esta pesquisa analisa a intenção comportamental e análises adicionais evidenciaram que existem diferenças entre determinantes e crenças de profissionais de entidade que já implementaram a depreciação de bens imóveis com aqueles que ainda não implementaram. Pesquisas futuras podem abordar políticas contábeis já implementadas, isto é, podem explicar o comportamento em detrimento à intenção comportamental.

Recomenda-se também que pesquisas futuras aprimorem o modelo desenvolvido para o estudo da intenção comportamental, inclusive com a abordagem de suporte teórico derivados da TCP, como a Teoria da Busca Racional de Objetivos. Ao se restringirem à TCP, pesquisadores podem, por exemplo, aprimorar os itens utilizados para o levantamento e identificação da intenção e dos seus três determinantes. O presente estudo empregou de quatro a cinco itens para cada um dos construtos e a variância explicada é superior à 55%. Todavia, sugere-se que pesquisadores adicionem ou alterem os itens com vistas a incrementar a variância explicada dos construtos.

Restante da página intencionalmente deixada em branco.

## REFERÊNCIAS<sup>60</sup>

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. *Accounting Forum*, *40*(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, *37*(3), 213–230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2021). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, *87*(4), 870–887. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. In M. Tsamenyi & S. Uddin (Eds.), *Research in accounting in emerging economies* (Vol. 10, pp. 169–199). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2010\)0000010012](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2010)0000010012)
- Agriyanto, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2017). Model of prediction of behavioral use of accrual basis accounting. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, *12*(23), 7280–7285. <https://febi.walisongo.ac.id/wp-content/uploads/2019/10/ratno2017-1.pdf>
- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: a Theory of Planned Behavior. In J. Kuhl & J. Beckmann (Eds.), *Action-control: from cognition to behavior* (pp. 11–39). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-642-69746-3\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-642-69746-3_2)
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, *50*(2), 179–211. [https://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books\\_4931\\_0.pdf](https://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_4931_0.pdf)
- Ajzen, I. (2005). *Attitudes, personality and behavior* (2nd ed.). Open University Press. <https://psicoexperimental.files.wordpress.com/2011/03/ajzeni-2005-attitudes-personality-and-behaviour-2nd-ed-open-university-press.pdf>
- Ajzen, I. (2012). The Theory of Planned Behavior. In P. A. M. Lange, A. W. Kruglanski, & E. T. Higgins (Eds.), *Handbook of theories of social psychology* (Vol. 1, pp. 438–459). Sage Publications Ltd. <https://doi.org/10.4135/9781446249215.n22>
- Ajzen, I. (2019a). *Theory of Planned Behavior with background factors*.

---

<sup>60</sup> De acordo com o estilo APA (*American Psychological Association*).

- <https://people.umass.edu/aizen/tpb.background.html>
- Ajzen, I. (2019b). *TPB questionnaire construction: constructing a Theory of Planned Behaviour questionnaire*. <http://people.umass.edu/~aizen/pdf/tpb.measurement.pdf>
- Ajzen, I. (2020). The Theory of Planned Behavior: frequently asked questions. *Human Behavior and Emerging Technologies*, 2(4), 314–324. <https://doi.org/10.1002/hbe2.195>
- Ajzen, I. (2022). *Frequently asked questions*. <https://people.umass.edu/aizen/faq.html>
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1970). The prediction of behavior from attitudinal and normative variables. *Journal of Experimental Social Psychology*, 6(4), 466–487. [https://doi.org/10.1016/0022-1031\(70\)90057-0](https://doi.org/10.1016/0022-1031(70)90057-0)
- Ajzen, I., & Klobas, J. (2013). Fertility intentions: an approach based on the Theory of Planned Behavior. *Demographic Research*, 29(8), 203–232. <https://doi.org/10.4054/DemRes.2013.29.8>
- Ajzen, I., & Kruglanski, A. W. (2019). Reasoned action in the service of goal pursuit. *Psychological Review*, 126(5), 774–786. <https://doi.org/10.1037/rev0000155>
- Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. (2020). Government accountants' readiness for accrual accounting adoption in Jordan: critical success factors. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 15(2), 25–45. <https://doi.org/10.24191/APMAJ.v15i2-02>
- Alleyne, P., Weekes-Marshall, D., Estwick, S., & Chaderton, R. (2014). Factors influencing ethical intentions among future accounting professionals in the Caribbean. *Journal of Academic Ethics*, 12(2), 129–144. <https://doi.org/10.1007/s10805-014-9203-5>
- Andrade, M. E. M. C., & Suzart, J. A. da S. (2019). Contabilidade aplicada ao setor público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros. *Administração Pública & Gestão Social*, 11(2), 126–141. <https://doi.org/10.21118/apgs.v11i2.5293>
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2020). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 285–306. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0263>
- Aquino, A. C. B. de, Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Overseas influences on the development and recent innovations on public sector accounting and finance in Latin America. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1–10. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057x>
- Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., Cardoso, R. L., & Grossi, G. (2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money & Management*, 40(7), 499–508. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>
- Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 120–143. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120307>
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental financial reporting of heritage assets



- from a user needs perspective. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150–174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: an analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS meet heritage assets' user needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279–288. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>
- Azevedo, R. R. de, & Aquino, A. C. B. de. (2022). Uso cerimonial do planejamento de resultados nos municípios de São Paulo. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 19(50), 17–35. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2022.e77866>
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., & Cavalmoretti, G. (2019). A precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), 4–22. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120201>
- 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. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Azevedo, R. R. de, & Cabello, O. G. (2020). Controle e transparência sobre os gastos tributários em municípios brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 83–99. [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.22220](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22220)
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 207–227. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, Artigo e144691, 1–14. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Azevedo, R. R. de, & Pigatto, J. A. M. (2020). The roots of budgetary and financial accounting in Brazil. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 32–58. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155x>
- Bagley, P. L., Dalton, D., & Ortegren, M. (2012). The factors that affect accountants' decisions to seek careers with Big 4 versus non-Big 4 accounting firms. *Accounting Horizons*, 26(2), 239–264. <https://doi.org/10.2308/acch-50123>
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government accounting making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 1–18. [https://www.world-economics-journal.com/Journal/Papers/Government Accounting.details?ID=504](https://www.world-economics-journal.com/Journal/Papers/Government%20Accounting.details?ID=504)

- Banco Mundial. (2022). *Benefits of accrual accounting in the public sector*.  
[https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2022-07/accrual\\_report.pdf](https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2022-07/accrual_report.pdf)
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434–440.  
<https://doi.org/10.1108/09513570510600774>
- Bashirian, S., Hidarnia, A., Allahverdipour, H., & Hajizadeh, E. (2012). Application of the Theory of Planned Behavior to predict drug abuse-related behaviors among adolescents. *Journal of Research in Health Sciences*, 12(1), 54–60.  
<https://doi.org/10.18502/tbj.v18i2.1259>
- Becker, J., Bergener, P., Lis, Ł., & Niehaves, B. (2009). Explaining the Behavioral Intention towards BI Implementation in Public Administrations – A Principal-Agent Theory Approach. In M. A. Wimmer, H. J. Scoll, M. Janssen, & R. Trautmüller (Eds.) *Lecture Notes in Computer Science* (Vol. 5693, pp. 399–411). Springer.  
[https://doi.org/10.1007/978-3-642-03516-6\\_34](https://doi.org/10.1007/978-3-642-03516-6_34)
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4/5), 324–338. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>
- Bekoe, R. A., Owusu, G. M. Y., Ofori, C. G., Essel-Anderson, A., & Welbeck, E. E. (2018). Attitudes towards accounting and intention to major in accounting: a logistic regression analysis. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(4), 459–475.  
<https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0006>
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1), 15–20. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643050>
- Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560–570. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654319>
- Biondi, L., Grandis, F. G., & Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 533–551.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2020-0158>
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146–164.  
<https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Black, E. L., Burton, F. G., & Cieslewicz, J. K. (2022). Improving ethics: extending the Theory of Planned Behavior to include moral disengagement. *Journal of Business Ethics*, 181(4), 945–978. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04896-z>
- Bolívar, M. P. R., & Galera, A. N. (2007). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), 473–502. <https://doi.org/10.1177/0020852307081153>

- Bouilheres, F., de Lange, P., Scully, G., Yapa, P., & O'Connell, B. (2022). Professional accounting body affiliation in a developing country: the case of membership attraction in Vietnam. *Accounting Education*, 31(3), 294–321. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1976656>
- Bowen, G. A. (2008). Naturalistic inquiry and the saturation concept: a research note. *Qualitative Research*, 8(1), 137–152. <https://doi.org/10.1177/1468794107085301>
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28–56. <https://doi.org/10.2308/apin-51675>
- Brusca, I., & Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129–162. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00148>
- 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. <https://doi.org/10.1002/pad>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437–444. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research*, 6(1), 97–113. <https://doi.org/10.1177/1468794106058877>
- Buabeng-Andoh, C. (2021). Exploring university students' intention to use mobile learning: a research model approach. *Education and Information Technologies*, 26(1), 241–256. <https://doi.org/10.1007/s10639-020-10267-4>
- Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165–181. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-0277-2>
- Calado, J. E. de S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485–503. [https://doi.org/10.21714/1984-3925\\_2016v19n3a8](https://doi.org/10.21714/1984-3925_2016v19n3a8)
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? [Editorial]. *Public Money & Management*, 39(6), 385–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583906>
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115–129. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-7370-9>
- Cavalcante, G. M., Aquino, M. M. F. de, Israel, S. M. B., & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 16.10. *Revista*

- de Informação Contábil*, 11(2), 1–18.  
<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230377>
- Chen, M.-F., & Tung, P.-J. (2014). Developing an extended Theory of Planned Behavior model to predict consumers' intention to visit green hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 36, 221–230. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2013.09.006>
- Chi, T. K., Yi, T. S., Al Mamun, A., Hayat, N., Salamah, A. A., & Yang, Q. (2022). Predicting the intention to pursue Certified Professional Accountancy qualification among the accounting students. *Frontiers in Psychology*, 13, 1–13. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.86020>
- Christensen, M., Greiling, D., & Christiaens, J. (2018). Governmental accounting practitioners: cardigan removed, research agenda revealed. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1026–1044. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2018-3354>
- Christensen, M., Newberry, S., & Potter, B. N. (2019). Enabling global accounting change: epistemic communities and the creation of a "more business-like" public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58, 53–76. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.04.006>
- Christensen, M., & Parker, L. (2010). Using ideas to advance professions: public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 246–266. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00501.x>
- Christensen, M., & Skærbæk, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 524–545. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.001>
- Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H. (2010). Corporate fraud and managers' behavior: evidence from the press. *Journal of Business Ethics*, 95(2), 271–315. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0857-2>
- Cohen, S., Kaimenaki, E., & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 91–111. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00421.x>
- Cohen, S., Kaimenakis, N., & Venieris, G. (2013). Reaping the benefits of two worlds: an explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(2), 165–179. <https://doi.org/10.1108/09675421311291900>
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. (2023). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público (NBC TSP)*. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- Cooke, R., Dahdah, M., Norman, P., & French, D. P. (2016). How well does the Theory of Planned Behaviour predict alcohol consumption? A systematic review and meta-analysis. *Health Psychology Review*, 10(2), 148–167. <https://doi.org/10.1080/17437199.2014.947547>
- Coyne, I. T. (1997). Sampling in qualitative research: purposeful and theoretical sampling; merging or clear boundaries? *Journal of Advanced Nursing*, 26(3), 623–630.

- <https://doi.org/10.1046/j.1365-2648.1997.t01-25-00999.x>
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297–334.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107–117. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- Cuadrado-Ballesteros, B., Citro, F., & Bisogno, M. (2020). The role of public-sector accounting in controlling corruption: an assessment of Organisation for Economic Co-operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, 86(4), 729–748. <https://doi.org/10.1177/0020852318819756>
- Cyr, D., Héroux, S., & Fontaine, R. (2020). Auditors' judgment subordination and the Theory of Planned Behavior. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1189–1211. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2018-2110>
- Dantas, C. B., Paiva, A. C. N., Arruda, M. P. de, & Paulo, E. (2012). Depreciação no serviço público: reconhecimento e evidenciação nas demonstrações contábeis dos estados e municípios brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 56–65. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v6i2.5955>
- Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS Quarterly*, 13(3), 319–340. <https://doi.org/10.2307/249008>
- Detter, D. (2019). *For economic growth, the world needs accountants*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/economic-growth-world-needs-accountants#>
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S. da, Santos, L. da C., & 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*, 9(3), 275–294. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Dissanayake, T., & Dellaportas, S. (2024). The role of the professional association in the translation of accrual accounting in the Sri Lankan public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(1), 59–84. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2021-5594>
- Djatej, A., Zhou, D., Gorton, D., & McGonigle, W. (2012). Critical factors of IFRS adoption in the US: an empirical study. *Journal of Finance & Accountancy*, 9, 1–14. <http://ezproxy.massey.ac.nz/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=78390320&site=eds-live&scope=site>
- Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: the influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84(3), 771–810. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.771>
- Downs, D. S., & Hausenblas, H. A. (2005a). Elicitation studies and the Theory of Planned Behavior: a systematic review of exercise beliefs. *Psychology of Sport and Exercise*, 6(1), 1–31. <https://doi.org/10.1016/j.psychsport.2003.08.001>

- Downs, D. S., & Hausenblas, H. A. (2005b). The Theories of Reasoned Action and Planned Behavior applied to exercise: a meta-analytic update. *Journal of Physical Activity and Health, 2*(1), 76–97. <https://doi.org/10.1123/jpah.2.1.76>
- Doyle, L., Brady, A.-M., & Byrne, G. (2009). An overview of mixed methods research. *Journal of Research in Nursing, 14*(2), 175–185. <https://doi.org/10.1177/1744987108093962>
- Durocher, S., & Fortin, A. (2014). New Canadian Accounting Standards for private enterprises and the adoption timing decision. *Australian Accounting Review, 24*(3), 218–236. <https://doi.org/10.1111/auar.12049>
- Earle, A. M., Napper, L. E., LaBrie, J. W., Brooks-Russell, A., Smith, D. J., & de Rutte, J. (2020). Examining interactions within the theory of planned behavior in the prediction of intentions to engage in cannabis-related driving behaviors. *Journal of American College Health, 68*(4), 374–380. <https://doi.org/10.1080/07448481.2018.1557197>
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: does measuring economic value “kill the cat”? *Critical Perspectives on Accounting, 38*, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata*. Elsevier.
- Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF 184/2008: um marco para implementação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research*. Addison-Wesley.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (2010). *Predicting and changing behavior: the Reasoned Action approach*. Psychology Press.
- Fiske, S. T. (2014). *Social beings: core motives in Social Psychology* (3th ed.). Wiley. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198714064.003.0002>
- Fontanella, B. J. B., Luchesi, B. M., Saidel, M. G. B., Ricas, J., Turato, E. R., & Melo, D. G. (2011). Amostragem em pesquisas qualitativas: proposta de procedimentos para constatar saturação teórica. *Cadernos de Saúde Pública, 27*(2), 388–394. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X2011000200020>
- Fontanella, B. J. B., Ricas, J., & Turato, E. R. (2008). Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. *Cadernos de Saúde Pública, 24*(1), 17–27. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X2008000100003>
- Francis, J., Eccles, M. P., Johnston, M., Walker, A. E., Grimshaw, J. M., Foy, R., Kaner, E. F. S., Smith, L., & Bonetti, D. (2004). *Constructing questionnaires based on the Theory of Planned Behaviour: a manual for health services researchers*. Newcastle upon Tyne, UK: Centre for Health Services Research, University of Newcastle. <https://openaccess.city.ac.uk/id/eprint/1735/>

- French Jr., J. R. P., & Raven, B. (1959). The bases of social power. In D. Cartwright (Ed.), *Studies in social power* (pp. 150–167). Univer.  
<https://doi.org/10.4337/9781782548508.00011>
- Frisancho, G. M. (2022). *Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores*. (Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Uberlândia).  
<https://doi.org/http://doi.org/10.14393/ufu.di.2022.224>
- Frisancho, G. M., Azevedo, R. R. de, & Arroyo Morales, A. (2023). Adopción de las IPSAS: ambiente contable en gobiernos locales de América Latina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 20(54), 1–22. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2023.e85361>
- Fuchs, S., Bergmann, A., & Brusca, I. (2017). Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: the case of Switzerland. *Lex Localis - Journal of Local Self-Government*, 15(1), 133–153. [https://doi.org/10.4335/15.1.133-153\(2017\)](https://doi.org/10.4335/15.1.133-153(2017))
- Gammie, B., & Gammie, E. (1997). Career progression in accountancy - the role of personal and situational factors. *Women in Management Review*, 12(5), 167–173.  
<https://doi.org/10.1108/09649429710182332>
- Gay, P. Du. (1996). Organizing identity: entrepreneurial governance and public management. In S. Hall & P. Du Gay (Eds.), *Questions of cultural identity*. Sage Publications Ltd.  
<https://doi.org/10.4135/9781446221907>
- Ghozali, I., Achmad, T., & Pamungkas, I. D. (2019). Determinants of fraudulent financial reporting and whistleblowing system: applying Theory of Planned Behavior. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 16, 393–402.  
<https://www.wseas.org/multimedia/journals/economics/2019/a825107-737.pdf>
- Gill, J., & Sharma, U. (2023). Public sector financial management in New Zealand central government: the role of public sector accountants. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(1), 65–72. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2022-0098>
- Goh, E., & Scerri, M. (2016). “I study accounting because I have to”: an exploratory study of hospitality students’ attitudes toward accounting education. *Journal of Hospitality and Tourism Education*, 28(2), 85–94. <https://doi.org/10.1080/10963758.2016.1163498>
- Goldstein, J., Sauer, P., & O’Donnell, J. (2014). Understanding factors leading to participation in supplemental instruction programs in introductory accounting courses. *Accounting Education*, 23(6), 507–526. <https://doi.org/10.1080/09639284.2014.963132>
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489–498.  
<https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. J. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17–35.  
<http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v22n45/v22n45a03.pdf>

- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (A. S. Sant'Anna, Trans.; 6th ed.). Bookman.
- Han, T.-I., & Stoel, L. (2017). Explaining socially responsible consumer behavior: a meta-analytic review of Theory of Planned Behavior. *Journal of International Consumer Marketing*, 29(2), 91–103. <https://doi.org/10.1080/08961530.2016.1251870>
- Héroux, S., Fortin, A., & Goupil, C. (2020). Adherence to expense report approval control: an application of the Theory of Planned Behavior. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(3), 397–413. <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2018-0198>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(3), 3–19. <https://doi.org/10.2307/25305228>
- Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 410–433. <https://doi.org/10.1108/09513570510600765>
- Hsieh, H.-F., & Shannon, S. E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*, 15(9), 1277–1288. <https://doi.org/10.1177/1049732305276687>
- Hutaibat, K. A. (2012). Interest in the management accounting profession: accounting students' perceptions in Jordanian universities. *Asian Social Science*, 8(3), 303–316. <https://doi.org/10.5539/ass.v8n3p303>
- Hutcheson, G. D., & Sofroniou, N. (1999). *The multivariate social scientist: introductory statistics using generalized linear models*. Sage Publications Ltd.
- Hyde, M. K., & White, K. M. (2009). To be a donor or not to be? Applying an extended Theory of Planned Behavior to predict posthumous organ donation intentions. *Journal of Applied Social Psychology*, 39(4), 880–900. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2009.00464.x>
- IFAC – International Federation of Accountants. (2022). *IFAC strategic plan: 2022 and beyond*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/publications/strategic-plan-0>
- IFAC & CIPFA – International Federation of Accountants & The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2021). *International public sector financial accountability index: 2021 status report*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>
- Johnson, R. A., & Wichern, D. W. (2007). *Applied multivariate statistical analysis* (6th ed.). Prentice Hall.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114–137. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based



- IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *Brazilian Administration Review*, 15(4), 1–28. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Kellstedt, P. M., & Whitten, G. D. (2013). *The fundamentals of Political Science research* (2nd ed.). Cambridge University Press.
- Kholid, M. N., Tumewang, Y. K., & Salsabilla, S. (2020). Understanding students' choice of becoming Certified Sharia Accountant in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(10), 219–230. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no10.219>
- Kobayashi, M., Yamamoto, K., & Ishikawa, K. (2016). The usefulness of accrual information in non-mandatory environments: the case of Japanese local government. *Australian Accounting Review*, 26(2), 153–161. <https://doi.org/10.1111/auar.12093>
- La Barbera, F., & Ajzen, I. (2020). Understanding support for European integration across generations: a study guided by the Theory of Planned Behavior. *Europe's Journal of Psychology*, 16(3), 437–457. <https://doi.org/10.5964/ejop.v16i3.1844>
- La Barbera, F., & Ajzen, I. (2021). Moderating role of perceived behavioral control in the Theory of Planned Behavior: a preregistered study. *Journal of Theoretical Social Psychology*, 5(1), 35–45. <https://doi.org/10.1002/jts5.83>
- Lapsley, I., & Oldfield, R. (2001). Transforming the public sector: management consultants as agents of change. *European Accounting Review*, 10(3), 523–543. <https://doi.org/10.1080/713764628>
- Lee, J., Cerreto, F. A., Lee, J., Journal, S., Tutoring, I., Lee, J., Cerreto, F. A., & Lee, J. (2010). Theory of Planned Behavior and teachers' decisions regarding use of educational technology. *Educational Technology & Society*, 13(1), 152–164. <https://www.jstor.org/stable/jeductechsoci.13.1.152>
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166–184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2022). Accountants' postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 202–222. <https://doi.org/10.1111/faam.12313>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lüder, K. G. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=33cfdc4387fcccbbc9ad3abf348043a5cab6426>

- Lüder, K. G. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievements and problems. In V. Montesinos & J. M. Vela (Eds.), *Innovations in governmental accounting*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6\\_1](https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_1)
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. D. G., Silva, L. M. Da, Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69–91. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>
- Madden, T. J., Ellen, P. S., & Ajzen, I. (1992). A comparison of the Theory of Planned Behavior and the Theory of Reasoned Action. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 18(1), 3–9. <https://doi.org/10.1177/0146167292181001>
- 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, Artigo e161973, 1–12. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- McDermott, M. S., Oliver, M., Svenson, A., Simnadis, T., Beck, E. J., Coltman, T., Iverson, D., Caputi, P., & Sharma, R. (2015). The Theory of Planned Behaviour and discrete food choices: a systematic review and meta-analysis. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 12(162), 1–11. <https://doi.org/10.1186/s12966-015-0324-z>
- Michaelidou, N., & Hassan, L. M. (2008). The role of health consciousness, food safety concern and ethical identity on attitudes and intentions towards organic food. *International Journal of Consumer Studies*, 32(2), 163–170. <https://doi.org/10.1111/j.1470-6431.2007.00619.x>
- Mingoti, S. A. (2007). *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada*. UFMG.
- 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(28), 165–181. <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1745>
- Moqbel, M., Charoensukmongkol, P., & Bakay, A. (2013). Are U.S. academics and professionals ready for IFRS? An explanation using Technology Acceptance Model and Theory of Planned Behavior. *Journal of International Business Research*, 12(2), 47–60. [https://www.researchgate.net/publication/277954248\\_Are\\_US\\_academics\\_and\\_professionals\\_ready\\_for\\_IFRS\\_An\\_explanation\\_using\\_technology\\_acceptance\\_model\\_and\\_theory\\_of\\_planned\\_behavior](https://www.researchgate.net/publication/277954248_Are_US_academics_and_professionals_ready_for_IFRS_An_explanation_using_technology_acceptance_model_and_theory_of_planned_behavior)
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49–76. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p49>
- Morse, J. M. (1995). The significance of saturation [Editorial]. *Qualitative Health Research*, 5(2), 147–149. <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/104973239500500201>

- Mosuin, E., Mat, T. Z. T., Ghani, E. K., Alzeban, A., & Gunardi, A. (2019). Accountants' acceptance of accrual accounting systems in the public sector and its influence on motivation, satisfaction and performance. *Management Science Letters*, 9(5), 695–712. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.2.002>
- Mukaka, M. M. (2012). Statistics corner: a guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. *Malawi Medical Journal*, 24(3), 69–71. <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/23638278>
- Nasu, V. H. (2023). *Personal gains, social losses: examining cynicism and cheating in the accounting area in light of utilitarianism* [Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/T.12.2023.tde-23062023-183728>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Nogueira, S. P. da S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: the importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116–136. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2014-0052>
- Osgood, C. E., Suci, G. J., & Tannenbaum, P. (1967). *The measurement of meaning*. University of Illinois Press.
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K., & Okoe, F. O. (2020). Whistleblowing intentions of accounting students: an application of the Theory of Planned Behaviour. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477–492. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0007>
- O'Reilly, M., & Parker, N. (2013). 'Unsatisfactory Saturation': a critical exploration of the notion of saturated sample sizes in qualitative research. *Qualitative Research*, 13(2), 190–197. <https://doi.org/10.1177/1468794112446106>
- Pearson, K. (1901). LIII. On-lines and planes of closest fit to systems of points in space. *The London, Edinburgh, and Dublin Philosophical Magazine and Journal of Science*, 2(11), 559–572. <https://doi.org/10.1080/14786440109462720>
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425–448. <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2388>
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334–350. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>
- Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2019). “Does your walk match your talk?” Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 117–139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM->

03-2019-0071

- Portaria STN n. 548 de 24 de setembro de 2015. (2015). *Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015*.  
[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:30193](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:30193)
- Porter, J., & Woolley, D. (2014). An examination of the factors affecting students' decision to major in Accounting. *International Journal of Accounting and Taxation*, 2(4), 1–22.  
<https://doi.org/10.15640/ijat.v2n4a1>
- Raza, S. A., Qazi, W., Shah, N., Qureshi, M. A., Qaiser, S., & Ali, R. (2020). Drivers of intensive Facebook usage among university students: An implications of U&G and TPB theories. *Technology in Society*, 62(101331), 1–12.  
<https://doi.org/10.1016/j.techsoc.2020.101331>
- Robb, A., & Newberry, S. (2007). Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Socio-Economic Review*, 5(4), 725–754.  
<https://doi.org/10.1093/ser/mwm017>
- Rodrigues, H. G. (2021). Auditoria financeira nos Tribunais de Contas no contexto da convergência contábil internacional. *Revista do Tribunal de Contas Do Estado de Minas Gerais*, 39(1), 36–64.  
<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/504>
- Rustiarini, N. W., & Sunarsih, N. M. (2017). Factors influencing the whistleblowing behaviour: a perspective from the Theory of Planned Behaviour. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 187–214. <https://ajba.um.edu.my/article/view/9771>
- Sandelowski, M. (1995). Sample size in qualitative research. *Research in Nursing & Health*, 18(2), 179–183. <https://doi.org/10.1002/nur.4770180211>
- Santos, E. A. dos, & Almeida, L. B. de. (2018). Seguir ou não carreira na área de contabilidade: um estudo sob o enfoque da Teoria do Comportamento Planejado. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 114–128. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201804890>
- Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2022). Whistleblowing by accountants: an integration of the Fraud Pentagon and the extended Theory of Planned Behavior. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1740–1763. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2020-1047>
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional. (2021). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* (9th ed.).  
[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943)
- Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B. de, & Lopes, G. B. (2017). Difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78–100. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>

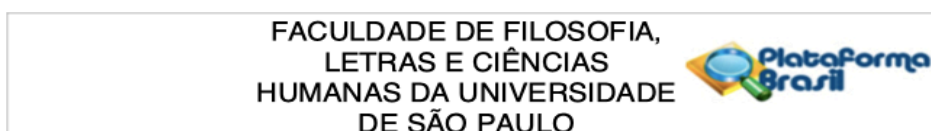
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 141–164. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0274>
- Shehadeh, E. (2022). A movement towards the accrual based IPSAS implementation in developing countries: evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(3), 389–397. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2022.vol9.no3.0389>
- Silva, M. C. da, Souza, F. J. V. de, Martins, J. D. M., & Câmara, R. P. de B. (2020). Fatores explicativos da gestão fiscal em municípios brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(42), 26–37. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n42p26>
- Sok, J., Borges, J. R., Schmidt, P., & Ajzen, I. (2021). Farmer behaviour as Reasoned Action: a critical review of research with the Theory of Planned Behaviour. *Journal of Agricultural Economics*, 72(2), 388–412. <https://doi.org/10.1111/1477-9552.12408>
- Suryani, A. W., Helliari, C., Carter, A. J., & Medlin, J. (2018). Shunning careers in public accounting firms: the case of Indonesia. *British Accounting Review*, 50(5), 463–480. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.05.001>
- Sutton, L. C. S., & White, K. M. (2016). Predicting sun-protective intentions and behaviours using the Theory of Planned Behaviour: a systematic review and meta-analysis. *Psychology & Health*, 31(11), 1272–1292. <https://doi.org/10.1080/08870446.2016.1204449>
- Tan, L. M., & Laswad, F. (2006). Students' beliefs, attitudes and intentions to major in accounting. *Accounting Education*, 15(2), 167–187. <https://doi.org/10.1080/09639280600787194>
- Tan, L. M., & Laswad, F. (2009). Understanding students' choice of academic majors: a longitudinal analysis. *Accounting Education*, 18(3), 233–253. <https://doi.org/10.1080/09639280802009108>
- Tashakor, S., Appuhami, R., & Munir, R. (2019). Environmental management accounting practices in Australian cotton farming. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1175–1202. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2018-3465>
- TCU – Tribunal de Contas da União. (2015). *Relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo da República*. [https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas\\_governo/contas\\_2014/index.html](https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html)
- Torres, L., & Pina, V. (2003). Local government financial reporting in the USA and Spain: a comparative study. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(115), 153–183. <https://doi.org/10.1080/02102412.2003.10779478>
- Tuan Mansor, T. M., Ariff, A. M., Hashim, H. A., & Ngah, A. H. (2022). Whistleblowing intentions among external auditors: an application of the moderated multicomponent model of the Theory of Planned Behaviour. *Meditari Accountancy Research*, 30(5), 1309–1333. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2020-0948>

- Tudor, A. T., & Blidisel, R. (2008). Accrual accounting experience in the Romanian public higher education sector. *Munich Personal RePEc Archive*, 6690. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/6690/>
- Weber, R. P. (1990). *Basic content analysis* (2nd ed.). Sage Publications Ltd. <https://doi.org/10.2307/2289192>
- Wen, L., Hao, Q., & Bu, D. (2015). Understanding the intentions of accounting students in China to pursue Certified Public Accountant designation. *Accounting Education*, 24(4), 341–359. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1051561>
- Wen, L., Yang, H., Bu, D., Diers, L., & Wang, H. (2018). Public accounting vs private accounting, career choice of accounting students in China. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(1), 124–140. <https://doi.org/10.1108/JAEE-09-2016-0080>
- Wolf, A. de, Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41(4), 325–335. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Zainudin, A. D. P. A., Aswar, K., Lastiningsih, N., Sumardjo, M., & Taufik, T. (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: the moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519–529. [https://doi.org/10.21511/ppm.19\(4\).2021.42](https://doi.org/10.21511/ppm.19(4).2021.42)
- Zucolotto, A. de F. (2022). *Percepções de auditores sobre as atividades do controle interno na administração pública do Estado do Espírito Santo*. (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Espírito Santo). [https://sappg.ufes.br/tese\\_drupal/tese\\_16490\\_Dissertacao\\_Anderson\\_Zucolotto\\_vf.pdf](https://sappg.ufes.br/tese_drupal/tese_16490_Dissertacao_Anderson_Zucolotto_vf.pdf)
- Zulaikha, Basuki Hadiprajitno, P. T., Rohman, A., & Handayani, S. (2021). Effect of attitudes, subjective norms and behavioral controls on the intention and corrupt behavior in public procurement: Fraud Triangle and the Planned Behavior in management accounting. *Accounting*, 7(2), 331–338. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.11.020>

## ANEXO A – PARECERES CONSUBSTANCIADOS DO COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

O projeto de pesquisa recebeu dois pareceres substanciados: o primeiro, Parecer n. 5.965.522, foi emitido em 27/03/2023 e o segundo, Parecer n. 5.988.003, foi emitido em 06/04/2023. No primeiro parecer se apontou uma pendência no projeto, que foi resolvida e deu origem à aprovação do projeto por meio do segundo parecer emitido.

### A.1 PARECER N. 5.965.522



#### PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

##### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** Os determinantes e as crenças comportamentais do contador do setor público na implementação de procedimentos contábeis

**Pesquisador:** MAIARA SASSO

**Área Temática:**

**Versão:** 1

**CAAE:** 67416823.4.0000.0138

**Instituição Proponente:** UNIVERSIDADE DE SAO PAULO

**Patrocinador Principal:** FUND COORD DE APERFEICOAMENTO DE PESSOAL DE NIVEL SUP

##### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 5.965.522

##### Apresentação do Projeto:

"Os determinantes e as crenças comportamentais do contador do setor público na implementação de procedimentos contábeis" é um estudo aplicado a bens imóveis brasileiros. Trata-se de uma tese de doutorado junto à Pós-Graduação de Controladoria e Contabilidade vinculada ao Departamento de Contabilidade e Atuação da FEA/USP.

##### Objetivo da Pesquisa:

O estudo tem o objetivo de analisar o comportamento do contador do setor público. Para isto, utiliza o suporte teórico da Teoria do Comportamento Planejado (TCP). A TCP é usualmente operacionalizada por meio de estudos quantitativos com a aplicação de questionários em que se analisa os determinantes comportamentais. Todavia, uma etapa qualitativa usualmente é executada antes da etapa quantitativa com a finalidade de levantar informações para a construção do questionário. O estudo submetido para avaliação efetuará ambas as abordagens (qualitativa e quantitativa) para a obtenção dos achados.

##### Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Riscos mínimos não diferentes daqueles encontrados na vida cotidiana. Art 18 da resolução 510/2016. Benefícios diretamente relacionados à profissão do contabilista como também a uma melhor compreensão do mercado de imóveis no Brasil.

<b>Endereço:</b> DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária
<b>Bairro:</b> BUTANTA <b>CEP:</b> 05.508-080
<b>UF:</b> SP <b>Município:</b> SAO PAULO
<b>Telefone:</b> (11)2648-6560 <b>E-mail:</b> cep@ffch@usp.br

**FACULDADE DE FILOSOFIA,  
LETRAS E CIÊNCIAS  
HUMANAS DA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO**



Continuação do Parecer: 5.965.522

**Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

Pesquisa bem estruturada seguindo a normativa da Resolução 510/2016

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

TCLE elaborado de forma adequada, mas, apesar de menção à definição de risco (conforme o previsto na Resolução 510/2016) não foram especificados quais os riscos (mínimos) envolvidos na execução da pesquisa.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

A única pendência é a ausência da menção à existência de "risco mínimo" no TCLE, bem como o detalhamento de qual será ele.

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_2077189.pdf	14/02/2023 14:00:05		Aceito
Folha de Rosto	folhaDeRosto_assinada2.pdf	14/02/2023 13:52:04	MAIARA SASSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_questionario_20230214.pdf	14/02/2023 13:00:46	MAIARA SASSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_entrevista_20230214.pdf	14/02/2023 13:00:29	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Declaracao_de_Compromisso_assinada.pdf	14/02/2023 09:50:36	MAIARA SASSO	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto.pdf	24/01/2023 15:08:11	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Protocolo_de_entrevista.pdf	24/01/2023 15:06:04	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Questionario_em_construcao.pdf	24/01/2023 15:03:48	MAIARA SASSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Termo_gravacao_voz_entrevista.pdf	24/01/2023 15:02:40	MAIARA SASSO	Aceito

**Endereço:** DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária

**Bairro:** BUTANTA

**CEP:** 05.508-080

**UF:** SP

**Município:** SAO PAULO

**Telefone:** (11)2648-6560

**E-mail:** ceph-fflch@usp.br



FACULDADE DE FILOSOFIA,  
LETRAS E CIÊNCIAS  
HUMANAS DA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO



Continuação do Parecer: 5.965.522

**Situação do Parecer:**

Pendente

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

SAO PAULO, 27 de Março de 2023

---

**Assinado por:**  
**Ana Lúcia Pastore Schritzmeyer**  
**(Coordenador(a))**

**Endereço:** DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária

**Bairro:** BUTANTA

**CEP:** 05.508-080

**UF:** SP

**Município:** SAO PAULO

**Telefone:** (11)2648-6560

**E-mail:** ceph-ffich@usp.br

## A.2 PARECER N. 5.988.003

FACULDADE DE FILOSOFIA,  
LETRAS E CIÊNCIAS  
HUMANAS DA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO

**PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP****DADOS DO PROJETO DE PESQUISA**

**Título da Pesquisa:** Os determinantes e as crenças comportamentais do contador do setor público na implementação de procedimentos contábeis

**Pesquisador:** MAIARA SASSO

**Área Temática:**

**Versão:** 2

**CAAE:** 67416823.4.0000.0138

**Instituição Proponente:** UNIVERSIDADE DE SAO PAULO

**Patrocinador Principal:** FUND COORD DE APERFEICOAMENTO DE PESSOAL DE NIVEL SUP

**DADOS DO PARECER**

**Número do Parecer:** 5.988.003

**Apresentação do Projeto:**

"Os determinantes e as crenças comportamentais do contador do setor público na implementação de procedimentos contábeis" é um estudo aplicado a bens imóveis brasileiros. Trata se de uma tese de doutorado junto à Pós-Graduação de Controladoria e Contabilidade vinculada ao Departamento de Contabilidade e Atuarial da FEA/USP.

**Objetivo da Pesquisa:**

O estudo tem o objetivo de analisar o comportamento do contador do setor público. Para isto, utiliza o suporte teórico da Teoria do Comportamento Planejado (TCP). A TCP é usualmente operacionalizada por meio de estudos quantitativos com a aplicação de questionários em que se analisa os determinantes comportamentais. Todavia, uma etapa qualitativa usualmente é executada antes da etapa quantitativa com a finalidade de levantar informações para a construção do questionário. O estudo submetido para avaliação efetuará ambas as abordagens (qualitativa e quantitativa).

**Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

Riscos mínimos não diferentes daqueles encontrados na vida cotidiana. Art 18 da Resolução 510/2016. Benefícios diretamente relacionados à profissão do contabilista como também a uma melhor compreensão do mercado de imóveis no Brasil.

**Endereço:** DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária

**Bairro:** BUTANTA

**CEP:** 05.508-080

**UF:** SP

**Município:** SAO PAULO

**Telefone:** (11)2648-6560

**E-mail:** ceph-ffich@usp.br

**FACULDADE DE FILOSOFIA,  
LETRAS E CIÊNCIAS  
HUMANAS DA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO**



Continuação do Parecer: 5.988.003

**Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

Pesquisa bem estruturada e que segue a Resolução 510/2016.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

TCLE elaborado de forma adequada. Foi corrigida a ausência à menção de risco mínimo.

**Recomendações:**

Recomendamos a leitura da Resolução 510/2016.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

Projeto aprovado. Sem pendências

**Considerações Finais a critério do CEP:**

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_2077189.pdf	27/03/2023 14:40:26		Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_questionario_20230327.pdf	27/03/2023 14:38:21	MAIARA SASSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_entrevista_20230327.pdf	27/03/2023 14:38:06	MAIARA SASSO	Aceito
Folha de Rosto	folhaDeRosto_assinada2.pdf	14/02/2023 13:52:04	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Declaracao_de_Compromisso_assinada.pdf	14/02/2023 09:50:36	MAIARA SASSO	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto.pdf	24/01/2023 15:08:11	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Protocolo_de_entrevista.pdf	24/01/2023 15:06:04	MAIARA SASSO	Aceito
Outros	Questionario_em_construcao.pdf	24/01/2023 15:03:48	MAIARA SASSO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	Termo_gravacao_voz_entrevista.pdf	24/01/2023 15:02:40	MAIARA SASSO	Aceito

**Endereço:** DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária

**Bairro:** BUTANTA

**CEP:** 05.508-080

**UF:** SP

**Município:** SAO PAULO

**Telefone:** (11)2648-6560

**E-mail:** ceph-ffich@usp.br

FACULDADE DE FILOSOFIA,  
LETRAS E CIÊNCIAS  
HUMANAS DA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO



Continuação do Parecer: 5.988.003

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

SAO PAULO, 06 de Abril de 2023

---

**Assinado por:**

**Ana Lúcia Pastore Schritzmeyer  
(Coordenador(a))**

**Endereço:** DO LAGO 717, Sala 110 - Cidade Universitária

**Bairro:** BUTANTA

**CEP:** 05.508-080

**UF:** SP

**Município:** SAO PAULO

**Telefone:** (11)2648-6560

**E-mail:** ceph-ffch@usp.br

## APÊNDICES

## APÊNDICE A – PESQUISAS META-ANALÍTICAS

Tabela A.1 – Revisões meta-analíticas referentes às pesquisas que utilizaram a TCP

Autor (ano)	Intenção/ comportamento	<i>n</i> <sup>a</sup>	Conclusão
Han e Stoel (2017)	Consumo socialmente responsável	30	A teoria fornece o suporte para a identificação dos principais fatores subjacentes ao processo de decisão de compra do consumidor e, assim, proporciona informações úteis para que os profissionais de marketing desenvolvam estratégias para aumentar a aceitação de produtos. A atitude ( $r^+ = 0,53$ ) e a norma percebida ( $r^+ = 0,50$ ) são os determinantes que mais contribuem para a formação da intenção de consumo.
Cooke et al. (2016)	Consumo de álcool	28	Os achados dão suporte à utilidade da TCP para o estudo do consumo de álcool. A atitude ( $r^+ = 0,62$ ), seguida da norma percebida ( $r^+ = 0,47$ ) e do controle comportamental percebido ( $r^+ = 0,31$ ) contribuem para a formação da intenção de consumo.
Sutton e White (2016)	Proteção solar	31	A TCP explica uma grande parcela do comportamento analisado e os resultados dos estudos são robustos em diferentes populações. Quanto aos determinantes, a atitude é o que mais explica o comportamento ( $r^+ = 0,49$ ), seguido pelo controle comportamental percebido ( $r^+ = 0,45$ ) e a norma percebida ( $r^+ = 0,42$ ).
McDermott et al. (2015)	Escolha alimentar	46	A atitude resultou com maior coeficiente de correlação ( $r^+ = 0,54$ ), seguido pelo controle comportamental percebido ( $r^+ = 0,42$ ) e a norma percebida ( $r^+ = 0,37$ ). Os autores indicam que modelos comportamentais, como a TCP, proporcionam informações que viabilizam o desenho de intervenções eficazes por parte dos planejadores de programas e formuladores de políticas. Todavia, eles reforçam a natureza complexa do comportamento alimentar e dos fatores que sustentam as escolhas alimentares individuais e destacam a necessidade de considerar modelos teóricos alternativos para estudar o comportamento.
Downs e Hausenblas (2005b)	Prática de exercícios físicos	111	A TCP explica efetivamente o comportamento, sendo que o controle comportamental percebido e a atitude são os determinantes que o explica. Os autores apontam que a partir do entendimento dos constructos, pesquisadores e profissionais da área estão mais equipados para o desenho de intervenções efetivas.

*Nota.* Tabela ordenada pela ordem decrescente do ano de publicação das pesquisas.

Os estudos que apresentam valores de correlações utilizam como parâmetros os limites recomendados por Jacob Cohen, onde correlação ( $r$ ) de 0,10 representa um tamanho de efeito pequeno, 0,30 representa um tamanho de efeito médio e 0,50 representa um tamanho de efeito grande.

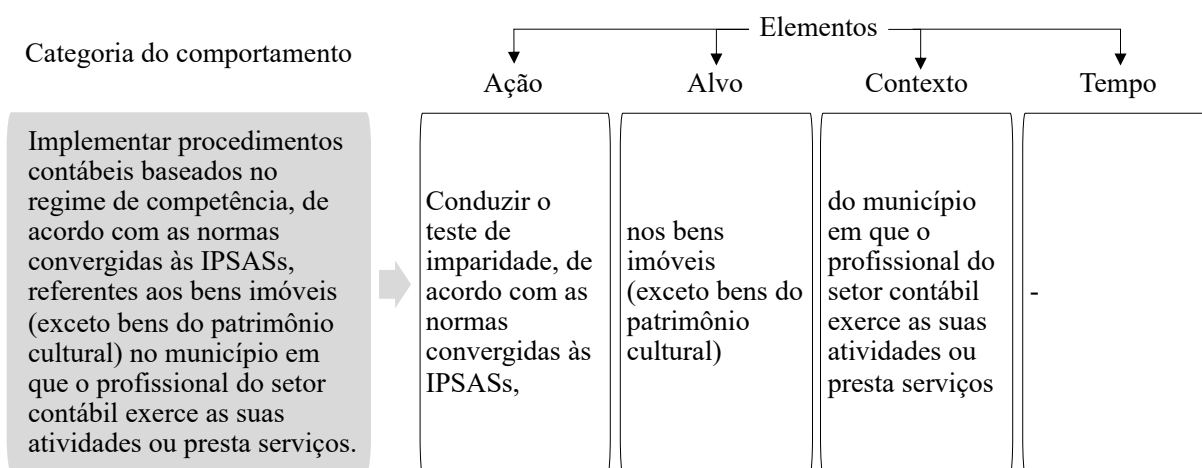
<sup>a</sup> Quantidade de trabalhos considerados nas revisões.

Fonte: elaborada pela autora.

## APÊNDICE B – TESTE DE IMPARIDADE

A intenção de conduzir o teste de imparidade (*impairment test*, em inglês), de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços é uma intenção abrangida na mesma categoria do comportamento em que a depreciação se classifica. A Figura A.1 apresenta essa categoria e intenção, segregando-a de acordo com os quatro elementos estabelecidos por Fishbein e Ajzen (2010).

Figura A.1 – Definição da categoria do comportamento e segregação da intenção de acordo com os elementos descritos por Fishbein e Ajzen (2010)



Fonte: elaborada pela autora.

O teste de imparidade deve ser conduzido para identificar a existência de perda por redução ao valor recuperável em ambos os modelos determinados pelo item 42 da NBC TSP 07 (CFC, 2023) para a mensuração do ativo imobilizado após o seu reconhecimento inicial: (i) o modelo do custo ou (ii) o modelo da reavaliação.

A perda por redução ao valor recuperável é resultante da aplicação do teste de imparidade, conhecido também como teste de recuperabilidade de ativos ou teste de redução ao valor recuperável. O objetivo do teste é que o valor contábil dos ativos não exceda os seus valores de recuperação. Ele é aplicado para ativos quando se identifica que ativos possam ser objeto de redução ao valor recuperável.

Redução ao valor recuperável, segundo as NBC TSPs 09 e 10, é definida como a “perda dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento

sistemático da depreciação”. Ela reflete, assim, a diminuição na utilidade do ativo (isto é, benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços) para a entidade que o controla.

A perda por redução ao valor recuperável é segregada em (i) perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa, tratada especificamente pela NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa que foi elaborada de acordo com a IPSAS 26 – *Impairment of Cash-Generating Assets* e (ii) perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa, tratada especificamente pela NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa que foi elaborada de acordo com a IPSAS 21 – *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*.

A perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa é definida, segundo o item 13 da NBC TSP 07, como “o montante pelo qual o *valor contábil* do ativo excede seu *valor recuperável*” (grifos nossos) (CFC, 2023). A perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa, por sua vez, é definida, também segundo o item 13 da NBC TSP 07, como “o montante pelo qual o *valor contábil* do ativo excede seu *valor recuperável de serviço*” (grifos nossos) (CFC, 2023).

O valor contábil “é o montante pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável” (CFC, 2023), segundo o item 13 da NBC TSP 07. Também definidas por este item, a NBC TSP 07 determina que:

- a) valor recuperável “é o maior valor entre o valor justo (ver NBC TSP Estrutura Conceitual, item 7.6[b]) do ativo gerador de caixa líquido de despesas de venda e o seu valor em uso” (CFC, 2023) e
- b) valor recuperável de serviço “é o maior valor entre o valor justo do ativo não gerador de caixa líquido de despesas de venda e seu valor em uso” (CFC, 2023).

Assim como na depreciação, a verificação da existência de perda por redução ao valor recuperável (doravante referido como teste de imparidade) deve ser estabelecida por política contábil própria da entidade.

Achados de estudos anteriores e dados disponíveis indicam que o teste de imparidade não tem sido efetuado por entes municipais, de acordo com as normas convergidas às IPSASs. Azevedo, Aquino, et al. (2020) utilizaram a política contábil referente ao teste de imparidade entre as oito políticas usadas para explorar como a mudança da estratégia, de universal para gradual,

impactou a implementação das políticas e discutir a dependência dos municípios em relação às empresas fornecedoras de *softwares* para a implementação e a retenção das políticas contábeis. A identificação da implementação foi feita pelos autores a partir da existência de saldos maiores de zero em contas contábeis referentes à política. No período de 2013 a 2016, Azevedo, Aquino, et al. identificaram saldos em 1,00% dos entes; indicando, conseqüentemente, a ausência do teste de imparidade em 5.485 municípios.

Dados de 31/12/2022 extraídos do Siconfi – Finbra foram utilizados para verificar a situação quanto ao registro de valores referente ao teste de imparidade pelos municípios brasileiros. Os dados levantados são apresentados na Tabela A.2, sendo que o Painel A se refere aos bens móveis e o Painel B aos bens imóveis. Não existem saldos nas contas contábeis redutoras do ativo referente à redução ao valor recuperável de bens móveis de 97,54% ( $n = 4.954$ ) dos municípios; enquanto a ausência de saldos dessa conta para os bens imóveis ocorre em 98,94% ( $n = 5.025$ ) dos entes, isto é, somente 1,06% ( $n = 54$ ) possuem saldos reconhecidos na conta contábil redutora do ativo não circulante em 31/12/2022.

Quando os municípios apresentam saldos de redução ao valor recuperável de bens móveis e imóveis, observa-se que as frequências maiores de municípios se concentram em valores financeiros registrados que são inferiores a 10 mil reais ou superiores a 100 mil reais. Essa concentração ocorre tanto em municípios com até 50 mil habitantes, quanto em municípios com mais de 50 mil habitantes.

Os dados da Tabela A.2 sugerem a situação da prática contábil quanto ao registro da redução ao valor recuperável, contudo, eles não indicam a implementação (ou não) do teste de imparidade, uma vez que o registro contábil do teste somente deve ser efetuado se o valor contábil excede o valor recuperável ou valor recuperável de serviço.

Azevedo, Aquino, et al. (2020) classificaram a política da depreciação como possuidora de alto volume de transações e dependente de procedimentos eletrônicos para ser executada. Já a política do teste de imparidade como não possuidora de alto volume de transações e independente de procedimentos eletrônicos. Essas classificações antagônicas contribuem para compreender a quase ausência da política contábil do teste de imparidade, pois os autores concluíram que a agenda de implementação de políticas contábeis em governos locais brasileiros é dirigida pelos fornecedores de *softwares*.



Tabela A.2 – Valores financeiros registrados na conta contábil redutora do ativo redução ao valor recuperável de bens móveis e imóveis de municípios brasileiros, em 31/12/2022 (N = 5.079)

Habitantes dos municípios	Categorias de valores financeiros (em reais)												Total
	=0	>0 e <10 mil	>=10 mil e <20 mil	>=20 mil e <30 mil	>=30 mil e <40 mil	>=40 mil e <50 mil	>=50 mil e <60 mil	>=60 mil e <70 mil	>=70 mil e <80 mil	>=80 mil e <90 mil	>=90 mil e <100 mil	>=100 mil	
Painel A: frequência de municípios pertencentes às categorias de valores financeiros quanto à redução ao valor recuperável de bens móveis <sup>a</sup> , n (%)													
Até 50 mil habitantes	4.337 (97,77)	37 (0,83)	6 (0,14)	6 (0,14)	1 (0,02)	4 (0,09)	2 (0,05)	7 (0,16)	0 (0,00)	1 (0,02)	5 (0,11)	30 (0,68)	4.436 (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	617 (95,96)	12 (1,87)	3 (0,47)	1 (0,16)	1 (0,16)	0 (0,00)	1 (0,16)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	1 (0,16)	7 (1,09)	643 (100,00)
Total	4.954 (97,54)	49 (0,96)	9 (0,18)	7 (0,14)	2 (0,04)	4 (0,08)	3 (0,06)	7 (0,14)	0 (0,00)	1 (0,02)	6 (0,12)	37 (0,73)	5.079 (100,00)
Painel B: frequência de municípios pertencentes às categorias de valores financeiros quanto à redução ao valor recuperável de bens imóveis <sup>b</sup> , n (%)													
Até 50 mil habitantes	4.392 (99,01)	9 (0,20)	4 (0,09)	2 (0,05)	5 (0,11)	3 (0,07)	1 (0,02)	0 (0,00)	0 (0,00)	1 (0,02)	2 (0,05)	17 (0,38)	4.436 (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	633 (98,44)	4 (0,62)	0 (0,00)	1 (0,16)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	1 (0,16)	0 (0,00)	0 (0,00)	4 (0,62)	643 (100,00)
Total	5.025 (98,94)	13 (0,26)	4 (0,08)	3 (0,06)	5 (0,10)	3 (0,06)	1 (0,02)	0 (0,00)	1 (0,02)	1 (0,02)	2 (0,04)	21 (0,41)	5.079 (100,00)

Nota. As maiores frequências em cada categoria são apresentadas com o destaque na cor cinza.

<sup>a</sup> Os saldos foram extraídos da conta contábil “1.2.3.9.1.01.00 - (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado - Bens Móveis”.

<sup>b</sup> Os saldos foram extraídos da conta contábil “1.2.3.9.1.02.00 - (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado - Bens Imóveis”.

Fonte: elaborada pela autora a partir de dados extraídos do Siconfi – Finbra em 08/05/2023, referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022.

Considerando, então, os achados de estudos prévios e os dados apurados extraídos do Siconfi – Finbra que dão indícios da baixa implementação das políticas contábeis da depreciação e do teste de imparidade aplicáveis aos bens móveis e imóveis, definiram-se inicialmente como ações investigadas a implementação dessas duas políticas, de acordo com as normas convergidas às IPSASs. A depreciação apresenta maiores níveis de implementação e dependência de *softwares* para a sua execução, quando comparada com a política contábil do teste de imparidade (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020). Ela (a depreciação) é uma prática não específica do setor público, enquanto a aplicação do teste de imparidade inclui ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa e estes são específicos de entidades públicas. Desse modo, existem diferenças entre as duas ações, favorecendo a escolha inicialmente efetuada.

Durante a organização das entrevistas para a escolha dos entrevistados – conforme explanado na subseção 3.3.1, referente à abordagem qualitativa do presente estudo – analisou-se os dados extraídos do Siconfi – Finbra para se identificar entes com indícios de diferentes práticas implementadas. Desse modo, para a identificação de entes com indícios de condução do teste de imparidade se considerou os 54 municípios com saldos na conta contábil “1.2.3.9.1.02.00 - (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado - Bens Imóveis”.

Para se entrar em contato com profissionais da contabilidade desses municípios, a lista com a identificação dos entes foi compartilhada com representantes de entidades fiscalizadoras da profissão contábil de regiões que as entidades se localizam e com outros profissionais da contabilidade dessas regiões. Enviou-se e-mail e chamadas telefônicas foram efetuadas a partir de informações de contato disponíveis nas páginas oficiais de municípios e de contatos obtidos pelos representantes de entidades fiscalizadoras. Obteve-se resposta negativa de duas pessoas. Outros nove profissionais não responderam nenhuma tentativa de contato efetuado ou deixaram de responder em etapas da organização da entrevista.

Um profissional aceitou conversar com a finalidade de responder às perguntas do roteiro de entrevista e contribuir com a pesquisa, porém ele manifestou desconforto para assinar os termos de Consentimento Livre e Esclarecido e de Autorização para Gravação de Voz e autorizou informalmente o uso das suas respostas. Esse profissional, portanto, não é considerado como entrevistado no presente estudo. Ele é responsável pela contabilidade de um município com faixa populacional de 11 a 12 mil habitantes e localizado na região sul do Brasil. Ao ser

questionado sobre a origem do saldo da conta contábil referente à redução ao valor recuperável de bens imóveis, o profissional afirmou que desconhecia a sua procedência.

Dentre os 20 entrevistados que participaram da abordagem qualitativa do estudo, o participante 09E é de uma entidade executiva com saldo na conta contábil de interesse. Conforme ele, a entidade não aplicou as orientações das NBC TSPs 09 e 10. Uma parcela do valor é referente a um bem que estava incorporado a um edifício, integrando-o desde o projeto, e que estragou, inexistindo a possibilidade de concerto. A outra parcela do valor é proveniente da reavaliação de bens da prefeitura.

Durante as entrevistas, observou-se que (i) os termos “teste de imparidade” e “reavaliação” de ativos são utilizados como sinônimos e (ii) teste de imparidade é entendido por vezes como uma prática para a apuração do valor de venda de ativos. A Tabela A.3 apresenta trechos de entrevistas que exemplificam esses achados.

Tabela A.3 – Trechos de entrevistas sobre o teste de imparidade

Entrevistado	Trecho da entrevista
03E	“Quando a gente termina o teste de imparidade, necessariamente a gente começa a aplicar a depreciação, que esse é um procedimento simples, barato, feito internamente. Mas não faz sentido eu depreciar se eu não fiz o teste de imparidade, se eu não tenho o bem a valor atualizado”. (Entrevistado 03E, comunicação pessoal, 12 de maio de 2023)
11E	“O teste de imparidade não [fazemos], no máximo o que que já aconteceu foi com alguns imóveis que foram negociados ao longo desse tempo. Então a superintendência de patrimônio por necessidade dessa negociação, ela veio e trouxe um valor atualizado daquele imóvel, por exemplo, que estava registrado lá há muito tempo”. (Entrevistado 11E, comunicação pessoal, 11 de abril de 2023)
13E	“A gente não tem uma avaliação de nada, e aí tipo assim, se eu for hoje leiloar um bem imóvel, eu nem sei quanto é que ele vale. Eu vou ter que chamar alguém para fazer uma avaliação, alguém para avaliar, sendo que se eu tivesse tudo redondinho eu já tinha a resposta de imediato, hoje eu não tenho”. (Entrevistado 13E, comunicação pessoal, 09 de maio de 2023)
16E	“Aí um que poderia assim ser um ponto para a gente fazer uma avaliação, e daí a agente acaba fazendo essa avaliação, acaba fazendo de certa forma até o teste de imparidade, indiretamente, que é quando a gente vai vender alguma coisa. (...) No caso quando nós tivemos aqui, nós vendemos uma grande área urbana que nós tínhamos, daí nós montamos uma... contratamos de fato uma junta de 3 corretores de imóveis e de certa forma foi feito o teste de avaliação do valor daquele bem, era uma terra nua, foi feito esse valor. Não foi se quer lançado na contabilidade, talvez foi um erro, analisando agora em retrospectiva, talvez quando foi feita aquela avaliação deveria já ter sido feita essa correção, mas optou-se por não fazer e quando é feita avaliação, mesmo de bens móveis... porque logo em seguida vai sair um leilão, então este imóvel, por exemplo, não levou 40 dias nós já tínhamos o resultado, então aguarda mais 40 dias e daí tu já lança o valor, já faz o teu ganho, a tua perda e já ajusta isso diretamente no resultado, ou nas contas que forem necessárias e já registra isso, já lança a receita e já dá sequência no que tem que ser feito. Então, quando é feito é feito somente para esse fim, e daí novamente, eu vou ter um benefício, eu sei quanto que vale aquilo para vender, então tendo esse benefício eu faço o teste, claro que não com um viés de venda e passado não chega a 60 dias, dependendo do item nem 30 dias, você já registra isso e produz o resultado final”. (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023)

Fonte: dados da pesquisa.

Entendimento divergente do conceito de teste de imparidade daquele estabelecido pelas NBC TSPs 09 e 10 é também sugerido pelo entrevistado 07E. Ele, entretanto, aponta que redução ao valor recuperável é utilizado por vezes como sinônimo de depreciação.

É porque eu acredito o seguinte, pelo que eu entendo lá é como se a depreciação fosse algo mais estabelecido, digamos assim, mais simples de se fazer do que um teste de recuperabilidade, o próprio nome fala, “recuperabilidade” ninguém sabe o que é... e depreciação já é algo mais popular, digamos assim. Então, eu acho que é muito por isso, “Ah vamos primeiro atender aqui a parte da depreciação”. Inclusive eu acho até também, por conversas assim eu já vi, existem até contadores que acreditam que depreciação e redução ao valor recuperável são a mesma coisa, e aí acham que atendendo um está atendendo o outro também, entendeu? Isso especificamente lá onde eu trabalho. (Entrevistado 07E, comunicação pessoal, 11 de maio de 2023)

Observou-se com as entrevistas que os participantes notam a necessidade de reavaliar os bens imóveis das entidades que eles se vinculam, devido à subavaliação dos ativos, em detrimento à condução do teste de imparidade para identificar se existe perda redução ao valor recuperável. Existem indícios que indicam que o teste de imparidade é pouco difundido entre profissionais da contabilidade, dado o entendimento divergente da definição apresentada pelas NBC TSPs 09 e 10 e identificado em entrevistas. O levantamento de que apenas 1,06% dos municípios brasileiros possuem saldos reconhecidos na conta contábil de perda por redução ao valor recuperável em 31/12/2022 corroboram esses sinais.

Nesse contexto, julgou-se inadequado o estudo da intenção de conduzir o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município que o participante exerce as suas atividades. O julgamento é decorrente do conhecimento aquém ao desejado da ação por profissionais do setor contábil, fato este que inviabiliza o questionamento de suas intenções, determinantes e crenças em relação à prática contábil.

Entende-se que é necessária a superação do desafio de reavaliar os bens imóveis para posteriormente se identificar a percepção dos profissionais quanto à condução do teste de imparidade. Conforme se explana na subseção 4.1.1.1, práticas de reconhecimento inicial dos bens imóveis, como a aplicação do valor atribuído, não foram empregadas na adoção inicial nas normas convergidas às IPSASs e isso tem gerado desafios para a aplicação de políticas que devem ser empregadas após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado.

## APÊNDICE C – ATIVO IMOBILIZADO

Os bens imóveis são classificados em cinco grupos e são apresentados, com as suas respectivas abrangências, na Tabela A.4.

Tabela A.4 – Classificação dos bens imóveis e as suas respectivas abrangências

Grupos de bens imóveis	Abrangência
Bens de uso especial	Compreendem os bens destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas. Tais bens são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação. São exemplos de bens de uso especial os imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais e hotéis.
Bens dominiais/dominicais	Compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não disposto a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados à reforma agrária, dentre outros. Os bens dominiais/dominicais podem ser alienados, observando as exigências legais.
Bens de uso comum do povo	Compreendem os bens de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público. Tais bens são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação. Esses bens podem ser encontrados em duas classes de ativos: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) ativos de infraestrutura: são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens do ativo imobilizado. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os bens devem ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas e calçadões; e</li> <li>b) bens do patrimônio cultural: são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais.</li> </ol>
Bens imóveis em andamento	Compreendem os valores de bens imóveis ainda não concluídos, ou seja, que se encontram em processo de construção. São exemplos desses bens as obras em andamento, estudos e projetos como a limpeza do terreno e serviços topográficos, e as benfeitorias em propriedade de terceiros.
Demais bens imóveis	Compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. São exemplos desses bens os imóveis locados para terceiros ou em poder de terceiros.

Fonte: elaborada pela autora a partir da STN (2021, pp. 225, 227–228) e da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Os registros contábeis dos bens móveis e dos grupos dos bens imóveis, com exceção daqueles bens do patrimônio cultural, e, conseqüentemente, a verificação das informações pelo Siconfi,

são obrigatórios para todos os municípios brasileiros, segundo o PIPCP (Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015).

Os registros contábeis dos bens de infraestrutura, integrantes do grupo bens de uso comum do povo, são obrigatórios a partir de 01/01/2023 para os entes municipais com mais de 50 mil habitantes e a partir de 01/01/2024 para os entes municipais com até essa faixa populacional. Já os bens do patrimônio cultural, também integrantes do grupo bens de uso comum do povo, tinham prazos-limite estabelecidos no PIPCP, porém a Portaria ME/SEF/STN n. 10.300, de 01 de dezembro de 2022, os cancelou e novos prazos não foram fixados até a finalização do presente estudo. A Tabela A.5 discrimina os prazos-limites para a implementação dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos bens móveis e imóveis dos municípios brasileiros.

Tabela A.5 – Prazos-limites para a implementação dos procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos bens móveis e imóveis

Procedimentos contábeis baseados no regime de competência <sup>a</sup>	Municípios com até 50 mil habitantes		Municípios com mais de 50 mil habitantes	
	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Bens móveis e imóveis, exceto bens de infraestrutura e do patrimônio cultural	01/01/2021	2022 (dados de 2021)	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
Bens de infraestrutura	01/01/2024	2025 (dados de 2024)	01/01/2023	2024 (dados de 2023)
Bens do patrimônio cultural	A definir	A definir	A definir	A definir

*Nota.*

<sup>a</sup> Abrange o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens, com as suas respectivas depreciações/amortizações/exaustões, reavaliações e reduções aos valores recuperáveis.

Fonte: elaborada pela autora a partir do PIPCP (Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015) e da Portaria ME/SEF/STN n. 10.300, de 01 de dezembro de 2022.

Considerando, então, que os procedimentos contábeis baseados no regime de competência aplicáveis aos bens imóveis do patrimônio cultural não possuem prazos-limites de implementação, optou-se pela sua exclusão no presente estudo. Adicionalmente, a exclusão se justifica também pela ausência de consenso quando ao tratamento contábil aplicável a esses bens. O item 9 da norma de contabilidade brasileira e da internacional aplicável ao ativo

imobilizado – NBC TSP 07 e IPSAS 17, respectivamente – excluem do seu escopo o reconhecimento dos bens do patrimônio cultural e ele não é abordado por outras normas. Essa lacuna normativa é consequência das características desses bens que têm inviabilizado a formação de consenso quanto à sua inclusão nas demonstrações contábeis, primordialmente conduzidos por limitações na sua mensuração (Anessi-Pessina et al., 2020; Aversano, Christiaens, & Van Thielen, 2019; Aversano, Christiaens, Polcini, et al., 2019; Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2005; Biondi et al., 2021; Biondi & Lapsley, 2014; Ellwood & Greenwood, 2016; Hooper et al., 2005; Wolf et al., 2021).

Outro fato que contribuiu para a escolha do procedimento contábil baseado no regime de competência estudado na presente pesquisa é a relevância, em valores financeiros, dos bens do ativo imobilizado e, em específico, dos bens imóveis para os entes municipais. Para 37,70% ( $n = 1.673$ ) dos municípios com até 50 mil habitantes, o ativo imobilizado total registrado contabilmente em 31/12/2022 representa de 60% a 79% do ativo total do município e para 30,21% ( $n = 1.340$ ) de municípios nessa mesma faixa populacional, ele representa de 40% a 59%.

Já para os municípios com mais de 50 mil habitantes, o ativo imobilizado total registrado representa de 20% a 39% do ativo total do município, para 35,15% ( $n = 226$ ) dos entes e de 40% a 59% para 33,59% ( $n = 216$ ) municípios. Os números foram calculados a partir das cifras extraídas do Siconfi, das contas anuais do banco de dados do Finanças do Brasil (Finbra) (doravante referido como Siconfi – Finbra), em 08/05/2023, referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022. O Painel A da Tabela A.6 apresenta o número de municípios com os seus respectivos percentuais para outras categorias de representatividade do ativo imobilizado total registrado em relação ao ativo total.

Quanto à composição do ativo imobilizado total dos municípios, observa-se que ele é composto majoritariamente por bens imóveis, tanto em municípios com mais de 50 mil habitantes quanto em entes com população inferior a essa quantidade de habitantes (ver Painéis B e C da Tabela A.6). Para 47,54% ( $n = 2.089$ ) dos municípios menores (isto é, até 50 mil habitantes), os bens imóveis representam de 60% a 79% do ativo imobilizado total; enquanto essa representatividade é de 42,83% ( $n = 275$ ) para os municípios maiores, isto é, entes com mais de 50 mil habitantes. Adicionalmente, para outros 46,57% ( $n = 299$ ) municípios maiores, os bens imóveis representam de 80% a 100% do ativo imobilizado total.

Tabela A.6 – Representatividade do ativo imobilizado total em relação ao ativo total e dos bens móveis e imóveis em relação ao ativo imobilizado total de municípios brasileiros, em 31/12/2022 (N = 5.079)

Habitantes dos municípios	Categorias de representatividade								Total
	<0%	=0%	>0% e <20%	>=20% e <40%	>=40% e <60%	>=60% e <80%	>=80% e <=100%	>100%	
Painel A: frequência de municípios pertencentes às categorias de representatividade do ativo imobilizado total em relação ao ativo total <sup>a</sup> , n (%)									
Até 50 mil habitantes	1 (0,02)	42 (0,95)	81 (1,83)	664 (14,97)	1.340 (30,21)	1.673 (37,70)	628 (14,16)	7 (0,16)	4.436 (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	0 (0,00)	1 (0,16)	74 (11,50)	226 (35,15)	216 (33,59)	101 (15,71)	25 (3,89)	0 (0,00)	643 (100,00)
Total	1 (0,02)	43 (0,85)	155 (3,05)	890 (17,52)	1.556 (30,64)	1.774 (34,93)	653 (12,86)	7 (0,14)	5.079 (100,00)
Painel B: frequência de municípios pertencentes às categorias de representatividade dos bens móveis em relação ao ativo imobilizado total <sup>b</sup> , n (%)									
Até 50 mil habitantes	9 (0,20)	14 (0,32)	815 (18,55)	2.090 (47,56)	1.134 (25,81)	257 (5,85)	36 (0,82)	39 (0,89)	4.394 <sup>d</sup> (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	2 (0,31)	1 (0,16)	298 (46,42)	276 (42,99)	54 (8,41)	7 (1,09)	2 (0,31)	2 (0,31)	642 <sup>e</sup> (100,00)
Total	11 (0,22)	15 (0,30)	1.113 (22,10)	2.366 (46,98)	1.188 (23,59)	264 (5,24)	38 (0,75)	41 (0,81)	5.036 (100,00)
Painel C: frequência de municípios pertencentes às categorias de representatividade dos bens imóveis em relação ao ativo imobilizado total <sup>c</sup> , n (%)									
Até 50 mil habitantes	1 (0,02)	40 (0,91)	35 (0,80)	257 (5,85)	1.134 (25,81)	2.089 (47,54)	816 (18,57)	22 (0,50)	4.394 <sup>d</sup> (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	0 (0,00)	2 (0,31)	2 (0,31)	7 (1,09)	54 (8,41)	275 (42,83)	299 (46,57)	3 (0,48)	642 <sup>e</sup> (100,00)
Total	1 (0,02)	42 (0,83)	37 (0,73)	264 (5,24)	1.188 (23,59)	2.364 (46,94)	1.115 (22,14)	25 (0,50)	5.036 (100,00)

Nota. As maiores frequências em cada categoria são apresentadas com o destaque na cor cinza.

<sup>a</sup> Os saldos para o cálculo foram extraídos das contas contábeis “1.2.3.0.0.00.00 – Imobilizado” e “1.0.0.0.00.00 – Ativo”.

<sup>b</sup> Correspondem aos valores contábeis, ou valores líquidos contábeis, dos bens móveis (calculados a partir dos dados de custos totais, depreciações/amortizações/exaustões acumuladas e reduções aos valores recuperáveis acumuladas) em relação ao saldo da conta contábil “1.2.3.0.0.00.00 – Imobilizado”.

<sup>c</sup> Correspondem aos valores contábeis, ou valores líquidos contábeis, dos bens imóveis (calculados a partir dos dados de custos totais, depreciações/amortizações/exaustões acumuladas e reduções aos valores recuperáveis acumuladas) em relação ao saldo da conta contábil “1.2.3.0.0.00.00 – Imobilizado”.

<sup>d</sup> Da população total de 4.436, excluem-se 42 entes que não apresentaram saldo na conta contábil “1.2.3.0.0.00.00 – Imobilizado”.

<sup>e</sup> Da população total de 643, exclui-se um ente que não apresentou saldo na conta contábil “1.2.3.0.0.00.00 – Imobilizado”.

Fonte: elaborada pela autora a partir de dados extraídos do Siconfi – Finbra em 08/05/2023, referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022.



Os dados da Tabela A.6 foram calculados e são utilizados no presente estudo para indicar a representatividade dos bens do ativo imobilizado e, em específico, dos bens imóveis. Contudo, destaca-se que a confiabilidade dos dados não é absoluta, e essa é perceptível por saldos negativos em contas contábeis do ativo (ver a primeira coluna das categorias de representatividade da Tabela A.6) e valores percentuais calculados superiores a 100% (ver a penúltima coluna das categorias de representatividade da Tabela A.6). Adicionalmente, existem problemas quanto aos valores registrados contabilmente por alguns entes. Apesar disso, acredita-se que as imprecisões nos dados não os invalidam para a finalidade do seu uso no presente estudo, que é unicamente a descrição e entendimento geral da situação.

## APÊNDICE D – DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Estudos anteriores analisaram a depreciação (Dantas et al., 2012) ou a incluiu em suas análises em pesquisas empíricas (Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Piccoli & Klann, 2015) que observaram municípios brasileiros. Dantas et al. (2012), mediante dados do período de 1999 a 2008 de entes municipais, verificaram municípios que reconheciam e evidenciavam a depreciação em seus balanços patrimoniais. Entre os achados os autores indicam que houve tendência de aumento da quantidade de entes que efetuaram a evidenciação, contudo, essa quantidade era baixa. Em 1999, 18 (0,42%) entes a evidenciaram, de um total de 4.322 municípios analisados. Em 2008, a evidenciação foi efetuada por 79 (1,56%) dos 5.050 municípios.

Dantas et al. (2012) analisaram também a proporção do montante da depreciação acumulada em relação ao ativo imobilizado total. Dos 79 que a evidenciaram no último ano da análise, dois (2,53%) entes foram excluídos da análise por exibirem saldo invertido na conta contábil analisada; 59 (74,68%) apresentaram relações classificadas no intervalo 0% a 1%; oito (10,13%) foram classificadas no intervalo 1% a 5%; três (3,80%) no intervalo 5% a 10% e sete (8,86%) no intervalo 10% a 100%.

Piccoli e Klann (2015) identificaram a percepção quanto às NBC T 16 de contadores públicos, respectivamente, de 13 municípios de uma região de Santa Catarina com coleta de dados no ano de 2014. Os autores apresentaram aos contadores a afirmação “estou apto a tomar decisões referentes à vida útil e depreciação de ativos” e utilizaram escala de cinco pontos com extremos indicando *Discordo totalmente* e *Concordo totalmente*. Entre os principais resultados, dos 22 respondentes, 11 (50,00%) indicaram que discordavam e cinco (22,73%) que concordavam com a afirmação. Eles (Piccoli e Klann) identificaram também, por meio de escala de cinco pontos com extremos indicando *Discordo totalmente* e *Concordo totalmente*, a percepção dos contadores quanto à relevância da prática do registro contábil da depreciação, amortização e exaustão para o setor público. Entre os principais resultados, quatro (18,18%) respondentes afirmaram ser indiferente, 13 (59,09%) concordaram e quatro (18,18%) concordaram totalmente com a relevância da prática.

Azevedo, Aquino, et al. (2020) utilizaram a política contábil da depreciação entre as oito empregadas para explorar como a mudança da estratégia, de universal para gradual, impactou a implementação das políticas e discutir a dependência dos municípios em relação às empresas

privadas fornecedoras de *softwares* para a implementação e a retenção das políticas contábeis. A implementação da política contábil de depreciação foi identificada por meio do saldo da sua respectiva conta contábil maior de zero. No período de 2013 a 2016, a prática da depreciação esteve presente em 41,00% dos, aproximadamente, 5.500 municípios analisados; indicando, assim, a sua ausência em 3.297 entes.

Azevedo, Lino, et al. (2020) analisaram os 853 municípios brasileiros localizados no estado de Minas Gerais. Para isso, eles usaram nove práticas contábeis e entre elas a de depreciação de bens móveis e imóveis. Ambas as práticas foram qualificadas como altamente dependentes de *softwares* para as suas execuções. A depreciação de bens móveis apresentou maiores percentuais de ocorrência nos anos de 2015, 2016 e 2017, tanto para entes com até 50 mil habitantes quanto para aqueles com população superior a esse número. A Tabela A.7 apresenta os percentuais de ocorrência para ambos os grupos de municípios.

Tabela A.7 – Percentuais de ocorrência das práticas contábeis de depreciações de bens móveis e imóveis em municípios brasileiros localizados no estado de Minas Gerais ( $N = 853$ )

Prática contábil	Municípios com até 50 mil habitantes ( $n = 784$ )			Municípios com mais de 50 mil habitantes ( $n = 69$ )		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Depreciação de bens móveis	14,50	27,70	43,90	26,10	40,60	62,30
Depreciação de bens imóveis	6,30	14,30	17,10	20,30	26,10	30,40

*Nota.* Os registros contábeis são obrigatórios desde 01/01/2021 para municípios com até 50 mil habitantes e desde 01/01/2020 para municípios com população superior a esse número.

Fonte: adaptado de Azevedo, Lino, et al. (2020, p. 215).

Os resultados de Azevedo, Aquino, et al. (2020) e Azevedo, Lino, et al. (2020) indicam, então, que a depreciação tem sido implementada, porém, a proporção é baixa. Com o intuito de se verificar a situação da prática contábil pelos municípios brasileiros com dados mais recentes, apresenta-se a Tabela A.8, elaborada partir de dados extraídos do Siconfi – Finbra com dados de 31/12/2022. Conforme apresenta a tabela, os bens móveis e os imóveis não são depreciados, respectivamente, por 35,36% ( $n = 1.796$ ) e 60,31% ( $n = 3.063$ ) dos municípios, em decorrência da inexistência de valores em contas contábeis de saldos acumulados referentes a essa prática.

Tabela A.8 – Porcentagem dos bens móveis e imóveis depreciados dos municípios brasileiros, com intervalos de categorias equivalentes a 10%, em 31/12/2022 (N = 5.079)

Habitantes dos municípios	Categorias de proporção de bens depreciados											Total	
	=0%	>0% e <10%	>=10% e <20%	>=20% e <30%	>=30% e <40%	>=40% e <50%	>=50% e <60%	>=60% e <70%	>=70% e <80%	>=80% e <90%	>=90% e <=100%		>100%
Painel A: frequência de municípios pertencentes às categorias que indicam a proporção de bens móveis depreciados <sup>a</sup> , n (%)													
Até 50 mil habitantes	1.639 (36,95)	1.076 (24,26)	510 (11,50)	449 (10,12)	359 (8,09)	232 (5,23)	105 (2,37)	42 (0,95)	9 (0,20)	6 (0,14)	0 (0,00)	9 (0,20)	4.436 (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	157 (24,42)	208 (32,35)	77 (11,98)	73 (11,35)	52 (8,09)	42 (6,53)	18 (2,80)	9 (1,40)	1 (0,16)	4 (0,62)	0 (0,00)	2 (0,31)	643 (100,00)
Total	1.796 (35,36)	1.284 (25,28)	587 (11,56)	522 (10,28)	411 (8,09)	274 (5,39)	123 (2,42)	51 (1,00)	10 (0,20)	10 (0,20)	0 (0,00)	11 (0,22)	5.079 (100,00)
Painel B: frequência de municípios pertencentes às categorias que indicam a proporção de bens imóveis depreciados <sup>b</sup> , n (%)													
Até 50 mil habitantes	2.731 (61,56)	1.512 (34,08)	144 (3,25)	25 (0,56)	11 (0,25)	7 (0,16)	2 (0,05)	2 (0,05)	1 (0,02)	0 (0,00)	0 (0,00)	1 (0,02)	4.436 (100,00)
Mais de 50 mil habitantes	332 (51,63)	283 (44,01)	16 (2,49)	10 (1,56)	1 (0,16)	0 (0,00)	1 (0,16)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	0 (0,00)	643 (100,00)
Total	3.063 (60,31)	1.795 (35,34)	160 (3,15)	35 (0,69)	12 (0,24)	7 (0,14)	3 (0,06)	2 (0,04)	1 (0,02)	0 (0,00)	0 (0,00)	1 (0,02)	5.079 (100,00)

Nota. As maiores frequências em cada categoria são apresentadas com o destaque na cor cinza.

<sup>a</sup> Os saldos para o cálculo foram extraídos das contas contábeis “1.2.3.8.1.01.00 - (-) Depreciação Acumulada - Bens Móveis” e “1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis”.

<sup>b</sup> Os saldos para o cálculo foram extraídos das contas contábeis “1.2.3.8.1.02.00 - (-) Depreciação Acumulada - Bens Imóveis” e “1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis”.

Fonte: elaborada pela autora a partir de dados extraídos do Siconfi – Finbra em 08/05/2023, referentes ao Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) de 31/12/2022.

Dos municípios que possuem saldos nessas contas, os valores equivalem a menos de 10% do saldo registrado de seus bens móveis e imóveis depreciados em 25,28% ( $n = 1.284$ ) e 35,34% ( $n = 1.795$ ) dos entes, respectivamente. Destes entes municipais, por sua vez, os saldos de depreciações acumuladas em relação aos valores contábeis bruto dos bens móveis e imóveis são inferiores a 1% em, respectivamente, 9,71% ( $n = 493$ ) e 19,87% ( $n = 1.009$ ) dos entes (dados não tabulados).

O relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo da República do Brasil, referente ao exercício financeiro de 2014 (Tribunal de Contas da União [TCU], 2015), considera muito aquém do esperado valor inferior a 2% para a relação depreciação e imobilizado, quando comparado às proporções de outros governos. A relação é de 52,79% nos Estados Unidos e de 42,60% na União Europeia (TCU, 2015).

Considerando, então, como parâmetro esses valores percentuais, existem indícios de que a depreciação dos bens dos entes municipais que apresentam valores inferiores a 10% pode não refletir o real consumo da vida útil ou econômica desses bens, indicando oportunidades para avanços.

Os achados dos estudos anteriores e da Tabela A.8 indicam, então, que uma parcela significativa de municípios não possui saldos em contas contábeis de depreciação acumulada, sugerindo que a política contábil de depreciação pode não estar sendo executada por esses entes. Entre aqueles que apresentam valores registrados, observa-se que os saldos são baixos. Para se identificar a implementação de uma política contábil, contudo, é também necessário avaliar a sua adequabilidade com as normas contábeis vigentes.

Não foram localizados estudos que avaliaram a adequabilidade das políticas contábeis municipais de depreciação. Todavia, Andrade e Suzart (2019), por meio de dados referentes ao período de 2003 a 2014, concluíram sobre a política de depreciação de entes estaduais brasileiros. Eles afirmaram que “a essência do regime de competência, a movimentação de benefícios econômicos, ainda não é o principal critério no momento de definição da política contábil sobre a depreciação” (Andrade & Suzart, 2019, p. 13). O estado de Santa Catarina, por exemplo, ente com a maior intensificação da prática, utilizava taxas de depreciação definidas pela IN da RFB e desconsidera a fruição dos benefícios econômicos. Os autores concluíram também que alguns entes estão se esforçando para a implementação da política, porém a prática ainda era incipiente e muito se tinha a evoluir.

## APÊNDICE E – TCLE E DE AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DE VOZ

### E.1 TCLE PARA PARTICIPANTE DA ENTREVISTA

Prezado(a) participante,

Você está sendo convidado(a) a participar de uma etapa da pesquisa de tese de doutorado desenvolvida pela doutoranda Maiara Sasso, matriculada no Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). A tese de doutorado está sendo conduzida sob a orientação da Professora Doutora Patrícia Siqueira Varela, inscrita no PPGCC da FEA/USP, e sob a coorientação da Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, inscrita na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC).

#### **Objetivo e procedimentos**

O objetivo da pesquisa de tese é analisar o comportamento do contador do setor público. Para o alcance deste objetivo, uma das etapas da pesquisa é a realização de entrevistas individuais, etapa esta que você está sendo convidado(a) a participar. As informações obtidas na entrevista serão utilizadas de forma agregada para a elaboração de um questionário. A aplicação do questionário corresponde à etapa seguinte da pesquisa de tese. O seu aceite em participar da entrevista é exclusivo para esta ação e não abrange a etapa de questionário.

#### **Privacidade, sigilo e confidencialidade**

Os pesquisadores asseguram a privacidade do participante da entrevista. As informações obtidas serão utilizadas em conjunto com informações de outras entrevistas para a elaboração de um questionário. Conseqüentemente, as informações fornecidas serão utilizadas de forma que não permitam a identificação do(a) entrevistado(a) e/ou vinculação das informações fornecidas aos seus respondentes. Todos os dados e informações decorrentes da sua participação na pesquisa serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos e serão armazenados em pasta criptografada do OneDrive pelo período de sete anos contados a partir da data da disponibilização/publicação da tese ou artigos decorrentes da tese.

#### **Participação, riscos e benefícios**

Sua participação na pesquisa consiste exclusivamente em participar da entrevista. Você tem o direito assegurado de não responder a qualquer pergunta realizada durante a entrevista e de interromper a sua participação na pesquisa e/ou retirar o seu consentimento a qualquer momento e por qualquer razão, sem qualquer prejuízo. A sua participação é totalmente voluntária e, portanto, você não receberá nenhum incentivo, nem terá custo financeiro. Os pesquisadores se comprometem a compartilhar o relatório final da pesquisa de tese, caso o recebimento seja de seu interesse. Para isto, sinalize o seu interesse ao final deste TCLE. Para ter uma cópia deste TCLE você deverá imprimi-lo ou deverá gerar uma cópia em pdf para guardá-lo em seu computador. Você também poderá solicitar aos pesquisadores do estudo uma versão deste documento a qualquer momento por meio do e-mail maiara\_sasso@usp.br.

Destaca-se que a sua participação é muito valiosa para a pesquisa, uma vez que contribuirá para uma melhor compreensão do tema investigado. Quanto aos riscos com a sua participação na

entrevista: risco é definido segundo o inciso XXV do artigo 2 da Resolução 510/2016<sup>61</sup> do Conselho Nacional de Saúde (CNS) como "possibilidade de danos à dimensão física, psíquica, moral, intelectual, social, cultural do ser humano, em qualquer etapa da pesquisa e dela decorrente". No estudo serão utilizadas as informações e dados fornecidos durante a entrevista, incluindo opiniões, crenças e fatores de *background* pessoais. A utilização delas, contudo, será efetuada de maneira agregada, não permitindo a identificação do emissor das informações e dados. Todos os procedimentos estabelecidos na referida Resolução 510/2016 serão observados pelos pesquisadores. Desse modo, a sua participação na pesquisa está sujeita a risco mínimo, uma vez que eles não diferem daqueles encontrados na vida cotidiana ao emitir opiniões, perspectivas e crenças sobre tópico contábil.

### **Sistema Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) / Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP)**

"É um sistema constituído por vários CEPs (Comitês de Ética em Pesquisa) que são coordenados pela CONEP (Comissão Nacional de Ética em Pesquisa), que é uma das comissões do Conselho Nacional de Saúde (CNS) do Ministério da Saúde. Um CEP é um colegiado interdisciplinar e independente, de relevância pública, de caráter consultivo, deliberativo e educativo, criado para defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos"<sup>62</sup>. Esta pesquisa foi avaliada CEP/FFLCH/USP (Plataforma Brasil, parecer nº 5.988.003), cujos dados de contato constam ao final deste TCLE.

### **CONTATO DOS PESQUISADORES**

Maiara Sasso

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade matriculada no PPGCC da FEA/USP

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908. Butantã, São Paulo/SP, Brasil - 05508-010

E-mail: maiara\_sasso@usp.br

Celular: [REDACTED]

Patrícia Siqueira Varela

Orientadora da pesquisa de tese e professora do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908. Butantã, São Paulo/SP, Brasil - 05508-010

E-mail: psvarela@usp.br

Susana Margarida Faustino Jorge

Coorientadora da pesquisa de tese e professora da FEUC

Endereço: Avenida Dr. Dias da Silva, 165. Coimbra, Portugal - 3004-512

E-mail: susjor@fe.uc.pt

---

<sup>61</sup> Fonte: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>

<sup>62</sup> Fonte: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/assuntos/hfa/ensino-e-pesquisa/comite-de-etica-em-pesquisa-cep-hfa-1#:~:text=Um%20CEP%20%C3%A9%20um%20colegiado,pesquisa%20dentro%20de%20padr%C3%B5es%20%C3%A9ticos.>

**CONTATO DO COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA**

Endereço: Rua do Lago, 717 - sala 110, Prédio da Administração da FFLCH - CEP 05508-080 - Cidade Universitária - São Paulo/SP

Telefone: (11) 2648-6560

E-mail: ceph-fflch@usp.br

Você compreendeu o conteúdo na íntegra deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e concorda em participar da pesquisa?

( ) Sim ( ) Não

Você deseja receber o relatório final da pesquisa de tese?

( ) Sim ( ) Não

Em caso positivo, forneça o endereço eletrônico para o recebimento do relatório:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Assinatura do participante

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2023.

\_\_\_\_\_

Assinatura do responsável pela pesquisa

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2023.

Cientes:

\_\_\_\_\_

Orientadora  
Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2023.

\_\_\_\_\_

Coorientadora  
Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2023.



## E.2 TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DE VOZ

Eu, \_\_\_\_\_, autorizo, por meio deste termo, a doutoranda Maiara Sasso a realizar a gravação da entrevista para a utilização das informações na pesquisa de tese de doutorado com objetivo de analisar o comportamento do contador do setor público.

Esta autorização é concedida mediante o compromisso da doutoranda em garantir ao entrevistado os seguintes direitos:

1. Ler a transcrição da entrevista gravada, se o desejar. Para isto, é necessário manifestar o desejo no campo designado para esta finalidade ao sinal deste termo.
2. Revisar, se o desejar, os trechos da entrevista que comporão o relatório final do estudo na hipótese que esse uso ocorra. Para manifestar o anseio de efetuar a revisão, é necessário manifestá-lo no campo designado para esta finalidade ao sinal deste termo.
3. Ter a sua identidade preservada, em relatórios que utilizem informações decorrentes da entrevista, por meio da sua não divulgação.
4. Interromper a participação na entrevista a qualquer momento e/ou solicitar a posse da gravação e transcrição da entrevista.
5. Ter as informações fornecidas durante a entrevista utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos.

Eu ( ) desejo / ( ) não desejo ler a transcrição da entrevista gravada.

Eu ( ) desejo / ( ) não desejo revisar os trechos da entrevista que comporão o relatório final do estudo na hipótese que esse uso ocorra.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2023.

\_\_\_\_\_  
Assinatura do entrevistado

### CONTATO DA DOUTORANDA

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908. Butantã, São Paulo/SP, Brasil - 05508-010

E-mail: maiara\_sasso@usp.br

Celular: \_\_\_\_\_

### E.3 TCLE PARA RESPONDENTE DO QUESTIONÁRIO

Prezado(a) participante,

Você está sendo convidado(a) a participar de uma etapa da pesquisa de tese de doutorado desenvolvida pela doutoranda Maiara Sasso, matriculada no Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). A tese de doutorado está sendo conduzida sob a orientação da Professora Doutora Patrícia Siqueira Varela, inscrita no PPGCC da FEA/USP, e sob a coorientação da Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, inscrita na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC).

#### **Objetivo e procedimentos**

O objetivo da pesquisa de tese é analisar o comportamento do contador do setor público. Para o alcance deste objetivo, uma das etapas da pesquisa é a aplicação de questionários, etapa esta que você está sendo convidado(a) a participar. Os dados obtidos por meio do questionário serão utilizados de forma agregada para a obtenção dos resultados e conclusões do estudo.

#### **Privacidade, sigilo e confidencialidade**

Os pesquisadores asseguram a privacidade do participante nesta etapa da pesquisa. Os dados obtidos serão utilizados em conjunto com informações de outros questionários para a obtenção dos resultados e conclusões do estudo. Consequentemente, os dados fornecidos serão utilizados de forma que não permitam a identificação e/ou vinculação dos dados fornecidos aos seus respondentes. Todos os dados e informações decorrentes da sua participação na pesquisa serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos e serão armazenados em pasta criptografada do OneDrive pelo período de sete anos contados a partir da data da disponibilização/publicação da tese ou artigos decorrentes da tese.

#### **Participação, riscos e benefícios**

Sua participação na pesquisa consiste exclusivamente em responder o questionário. Você tem o direito assegurado de não responder a qualquer pergunta que consta no questionário e de interromper a sua participação na pesquisa e/ou retirar o seu consentimento a qualquer momento e por qualquer razão, sem qualquer prejuízo. A sua participação é totalmente voluntária e, portanto, você não receberá nenhum incentivo, nem terá custo financeiro. Os pesquisadores se comprometem a compartilhar o relatório final da pesquisa de tese, caso o recebimento seja de seu interesse. Para isto, sinalize o seu interesse ao final deste TCLE. Para ter uma cópia deste TCLE você deverá imprimi-lo ou deverá gerar uma cópia em pdf para guardá-lo em seu computador. Você também poderá solicitar aos pesquisadores do estudo uma versão deste documento a qualquer momento por meio do e-mail [maiara\\_sasso@usp.br](mailto:maiara_sasso@usp.br).

Destaca-se que a sua participação é muito valiosa para a pesquisa, uma vez que contribuirá para uma melhor compreensão do tema investigado. Quanto aos riscos com a sua participação na pesquisa: risco é definido segundo o inciso XXV do artigo 2 da Resolução 510/2016<sup>63</sup> do Conselho Nacional de Saúde (CNS) como "possibilidade de danos à dimensão física, psíquica, moral, intelectual, social, cultural do ser humano, em qualquer etapa da pesquisa e dela decorrente". No estudo serão utilizadas as informações e dados fornecidos, incluindo opiniões, perspectivas, crenças e fatores de *background* pessoais. A utilização delas, contudo, será efetuada de maneira agregada, não permitindo a identificação do emissor dos dados e informações. Todos os procedimentos estabelecidos na referida Resolução 510/2016 serão observados pelos pesquisadores. Desse modo, a sua participação na pesquisa está sujeita

---

<sup>63</sup> Fonte: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>

a risco mínimo, uma vez que eles não diferem daqueles encontrados na vida cotidiana ao emitir opiniões, perspectivas e crenças sobre tópico contábil.

**Sistema Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) / Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP)**  
"É um sistema constituído por vários CEPs (Comitês de Ética em Pesquisa) que são coordenados pela CONEP (Comissão Nacional de Ética em Pesquisa), que é uma das comissões do Conselho Nacional de Saúde (CNS) do Ministério da Saúde. Um CEP é um colegiado interdisciplinar e independente, de relevância pública, de caráter consultivo, deliberativo e educativo, criado para defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos"<sup>64</sup>. Esta pesquisa foi avaliada CEP/FFLCH/USP (Plataforma Brasil, parecer nº 5.988.003), cujos dados de contato constam ao final deste TCLE.

#### **CONTATO DOS PESQUISADORES**

Maiara Sasso

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade matriculada no PPGCC da FEA/USP

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908. Butantã, São Paulo/SP, Brasil - 05508-010

E-mail: maiara\_sasso@usp.br

Celular: [REDACTED]

Patrícia Siqueira Varela

Orientadora da pesquisa de tese e professora do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908. Butantã, São Paulo/SP, Brasil - 05508-010

E-mail: psvarela@usp.br

Susana Margarida Faustino Jorge

Coorientadora da pesquisa de tese e professora da FEUC

Endereço: Avenida Dr. Dias da Silva, 165. Coimbra, Portugal - 3004-512

E-mail: susjor@fe.uc.pt

#### **CONTATO DO COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA**

Endereço: Rua do Lago, 717 - sala 110, Prédio da Administração da FFLCH - CEP 05508-080 -

Cidade Universitária - São Paulo/SP

Telefone: (11) 2648-6560

E-mail: cep-fflch@usp.br

Você compreendeu o conteúdo na íntegra deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e concorda em participar da pesquisa?

( ) Sim ( ) Não

Você deseja receber o relatório final da pesquisa de tese?

( ) Sim ( ) Não

Em caso positivo, forneça o endereço eletrônico para o recebimento do relatório:

---

---

<sup>64</sup> Fonte: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/assuntos/hfa/ensino-e-pesquisa/comite-de-etica-em-pesquisa-cep-hfa-1#:~:text=Um%20CEP%20%C3%A9%20um%20colegiado,pesquisa%20dentro%20de%20padr%C3%B5es%20%C3%A9ticos.>

## APÊNDICE F – PROTOCOLO DE ENTREVISTA

### F.1 PROTOCOLO DE ENTREVISTA DA ENTREVISTADORA

#### 1 Seção principal

Tabela A.9 – Perguntas da seção principal do protocolo de entrevista

Objetivo com a entrevista	Perguntas para a entrevista
Painel A: crenças comportamentais	
Identificar a percepção (resultados e experiências comportamentais – <i>behavioral outcomes and experiences</i> , em inglês) individual do entrevistado em relação à implementação da ação de n. 1 <sup>a</sup> e da ação de n. 2 <sup>b</sup> . Para este constructo é necessário (i) identificar como o entrevistado percebe as consequências e os resultados da implementação de cada uma das ações, seja para o indivíduo (p. ex., carreira profissional) ou para o ente público; e (ii) identificar a ordem de importância dessas crenças para o entrevistado.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Qual a sua percepção em relação à implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?</li> <li>2. Você acha que a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2 provocaria/provocou alguma mudança (pode ser para o ente ou para a carreira profissional)? Se sim, quais são as mudanças primárias e as mudanças secundárias?</li> <li>3. Você observa pontos positivos com a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Se sim, quais são os pontos positivos primários e os pontos positivos secundários?</li> <li>4. Você observa pontos negativos com a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Se sim, quais são os pontos negativos primários e os pontos negativos secundários?</li> <li>5. O que mais vem à sua mente quando você pensa na implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?</li> </ol>
Painel B: crenças normativas	
Crenças normativas injuntivas: identificar todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades (referentes normativos – <i>normative referents</i> , em inglês) que aprovariam ou desaprovaram o comportamento do entrevistado se ele implementasse a ação de n. 1 e a ação de n. 2.	<p>Quando falamos da implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2, pode existir indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que pensariam que você deveria ou não realizar essas ações:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>6. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você acha que aprovariam ou acham que você deveria implementar a ação de n. 1 e a ação de n. 2? Se sim, liste.</li> <li>7. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você acha que desaprovaram ou pensariam que você não deveria implementar a ação de n. 1 e a ação de n. 2? Se sim, liste.</li> <li>8. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 6 e 7: você quer fazer o que cada um deles acha que você deveria ou não fazer em relação à ação de n. 1 e à ação de n. 2?</li> </ol>
Crenças normativas descritivas: identificar todos os indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades (referentes normativos – <i>normative referents</i> , em inglês) cuja atuação o entrevistado observa em relação à implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2.	<p>Às vezes, quando não temos certeza do que fazer, procuramos ver o que os outros estão fazendo.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você procura verificar se estão implementando a ação de n. 1 e a ação de n. 2 que te servem de exemplos a ser seguido? Se sim, liste.</li> <li>10. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você procura verificar se estão implementando a ação de n. 1 e a ação de n. 2 e que te servem de exemplos a não ser seguido? Se sim, liste.</li> </ol>

Objetivo com a entrevista	Perguntas para a entrevista
	11. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 9 e 10: o quanto você gostaria de fazer o que eles estão fazendo? 12. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 9 e 10: o quanto você se identifica ou se assemelha com cada um deles, isto é, o quanto você acha que seria possível você fazer o que eles estão fazendo?
Painel C: crenças de controle	
Identificar os fatores ou circunstâncias (fatores de controle – <i>control factors</i> , em inglês) que sem os quais o entrevistado não teria a capacidade de implementar a ação de n. 1 e a ação de n. 2 (isto é, fatores facilitadores) e os fatores que poderiam interferir ou inviabilizar essa implementação (isto é, fatores dificultadores).	13. Quais são os fatores ou circunstâncias que na sua percepção facilitariam ou permitiriam que você implementasse a ação de n. 1 e a ação de n. 2? 14. Quais são os fatores ou circunstâncias que na sua percepção dificultariam ou impediriam que você implementasse a ação de n. 1 e a ação de n. 2? 15. Em relação aos fatores ou circunstâncias listados nas perguntas 13 e 14: qual a relevância que você atribui para cada um deles (isto é, quão essencial é a presença ou a ausência de cada um desses fatores para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2)? Algum desses fatores ou circunstâncias poderia ser classificado como sendo de maior relevância que os demais para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Algum desses fatores ou circunstâncias poderia ser classificado como sendo de menor relevância que os demais para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?

*Nota.*

<sup>a</sup> Ação de n. 1: depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços.

<sup>b</sup> Ação de n. 2: conduzir o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município em que o profissional do setor contábil exerce as suas atividades ou presta serviços.

Fonte: elaborado pela autora.

## 2 Seções secundárias

### 2.1 Perguntas de contextualização

- a) O município possui bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural)?
  - a. Se sim: qual a sua representatividade em relação ao ativo total do município?
  - b. Se sim: todos eles são registrados contabilmente de acordo com as normas convergidas às IPSASs?
- b) O município deprecia, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município?
- c) O município conduz o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município?

**2.2 Perguntas de caracterização do entrevistado**

- a) Qual é a sua idade?
- b) Qual é o seu curso de formação?
- c) Qual é o seu maior nível de formação?
- d) Você atuou no setor privado?
  - a. Se sim: qual foi a função exercida?
  - b. Se sim: por quanto tempo você atuou no setor privado?
- e) Há quanto tempo você atua no setor público?
- f) Como poderia ser resumido a sua função exercida atualmente?
- g) Há quanto tempo você exerce a função atual?
- h) Quantas pessoas trabalham no mesmo setor ou departamento que você?

## F.2 PROTOCOLO DE ENTREVISTA ENVIADO AOS ENTREVISTADOS

Prezada(o) entrevistada(o),

Este é o roteiro que será utilizado na entrevista. Nenhuma preparação prévia é necessária, este roteiro possui a finalidade de compartilhar as perguntas que servirão de base para a entrevista.

As informações coletadas na entrevista serão utilizadas para a elaboração de um questionário. Desse modo, com a entrevista se pretende coletar possíveis respostas dos respondentes do questionário, sendo que não existem respostas certas ou erradas para nenhuma das perguntas.

O roteiro possui três seções, a saber: (i) seção I com perguntas de contextualização, (ii) seção II com perguntas específicas sobre as ações estudadas e (iii) seção III com perguntas de caracterização da(o) entrevistada(o). As seções com as suas respectivas perguntas são discriminadas a seguir.

### Seção I - perguntas de contextualização

1. O município possui bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural)?
  - a. Se sim: qual a sua representatividade em relação ao ativo total do município?
  - b. Se sim: todos eles são registrados contabilmente de acordo com as normas convergidas às IPSASs?
2. O município deprecia, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município?
3. O município conduz o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município?

### Seção II - perguntas específicas sobre as ações estudadas

As questões desta seção são referentes a duas ações, a saber:

Ação n. 1: depreciar, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, os bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município que você exerce as suas atividades no período de dois anos; e

Ação n. 2: conduzir o teste de imparidade, de acordo com as normas convergidas às IPSASs, nos bens imóveis (exceto bens do patrimônio cultural) do município que você exerce as suas atividades no período de dois anos.

A tabela a seguir apresenta perguntas em relação as duas ações. As perguntas são reunidas em blocos, com a finalidade de agrupar perguntas similares.

Bloco	Perguntas
A	1. Qual a sua percepção em relação à implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?
	2. Você acha que a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2 provocaria/provocou alguma mudança (pode ser para o ente ou para a carreira profissional)? Se sim, quais são as mudanças primárias e as mudanças secundárias?
	3. Você observa pontos positivos com a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Se sim, quais são os pontos positivos primários e os pontos positivos secundários?
	4. Você observa pontos negativos com a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Se sim, quais são os pontos negativos primários e os pontos negativos secundários?
	5. O que mais vem à sua mente quando você pensa na implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?
B	Quando falamos da implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2, pode existir indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que pensariam que você deveria ou não realizar essas ações:
	6. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você acha que aprovariam ou acham que você deveria implementar a ação de n. 1 e a ação de n. 2? Se sim, liste.
	7. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você acha que desaprovam ou pensariam que você não deveria implementar a ação de n. 1 e a ação de n. 2? Se sim, liste.
C	8. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 6 e 7: você quer fazer o que cada um deles acha que você deveria ou não fazer em relação à ação de n. 1 e à ação de n. 2?
	Às vezes, quando não temos certeza do que fazer, procuramos ver o que os outros estão fazendo.
	9. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você procura verificar se estão implementando a ação de n. 1 e a ação de n. 2 que te servem de exemplos a ser seguido? Se sim, liste.
	10. Há indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades que você procura verificar se estão implementando a ação de n. 1 e a ação de n. 2 e que te servem de exemplos a não ser seguido? Se sim, liste.
	11. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 9 e 10: o quanto você gostaria de fazer o que eles estão fazendo?
D	12. Em relação aos indivíduos, grupos de indivíduos ou entidades listados nas perguntas 9 e 10: o quanto você se identifica ou se assemelha com cada um deles, isto é, o quanto você acha que seria possível você fazer o que eles estão fazendo?
	13. Quais são os fatores ou circunstâncias que na sua percepção facilitariam ou permitiriam que você implementasse a ação de n. 1 e a ação de n. 2?
	14. Quais são os fatores ou circunstâncias que na sua percepção dificultariam ou impediriam que você implementasse a ação de n. 1 e a ação de n. 2?
	15. Em relação aos fatores ou circunstâncias listados nas perguntas 13 e 14: qual a relevância que você atribui para cada um deles (isto é, quão essencial é a presença ou a ausência de cada um desses fatores para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2)? Algum desses fatores ou circunstâncias poderia ser classificado como sendo de maior relevância que os demais para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2? Algum desses fatores ou circunstâncias poderia ser classificado como sendo de menor relevância que os demais para a implementação da ação de n. 1 e da ação de n. 2?



**Seção III - perguntas de caracterização da(o) entrevistada(o)**

1. Qual é a sua idade?
2. Qual é o seu curso de formação?
3. Qual é o seu maior nível de formação?
4. Você atuou no setor privado?
  - a. Se sim: qual foi a função exercida?
  - b. Se sim: por quanto tempo você atuou no setor privado?
5. Há quanto tempo você atua no setor público?
6. Como poderia ser resumido a sua função exercida atualmente?
7. Há quanto tempo você exerce a função atual?
8. Quantas pessoas trabalham no mesmo setor ou departamento que você?

Obrigada pela sua colaboração!

## APÊNDICE G – QUESTIONÁRIO

### G.1 INFORMAÇÕES ADICIONAIS SOBRE O QUESTIONÁRIO

#### 1 Mensuração da intenção e seus três determinantes

Tabela A.10 – Itens do questionário utilizados para a mensuração da intenção e seus três determinantes

Itens <sup>a</sup>	Escalas	Sigla
Painel A: intenção (I)		
37. Eu pretendo executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Definitivamente não</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Definitivamente sim</i>	I1
38. Eu pretendo cooperar com as atividades necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Definitivamente não</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Definitivamente sim</i>	I2
39. Eu vou executar todas as ações necessárias que estiverem ao meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	I3
40. Eu estou me planejando para executar todas as ações necessárias que estiverem no meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	I4
Painel B: atitude (A)		
28 a 32. Depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço é uma prática:	1 - <i>Inútil</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Útil</i>	A1
	1 - <i>Desnecessária</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Necessária</i>	A2
	1 - <i>Irrelevante</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Relevante</i>	A3
	1 - <i>Negativa</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Positiva</i>	A4
	1 - <i>Ruim</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Boa</i>	A5
Painel C1: norma percebida injuntiva (NI)		
42. Entidades/indivíduos que são importantes para mim ou para a entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço entendem que a depreciação de bens imóveis deve ser feita.	1 - <i>Muito improvável</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Muito provável</i>	NI1
44. Entidades/indivíduos cuja opinião eu valorizo aprovam a depreciação de bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Muito improvável</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Muito provável</i>	NI2

Itens <sup>a</sup>	Escalas	Sigla
Painel C2: norma percebida descritiva (ND)		
43. Entidades similares à que eu trabalho ou presto serviços depreciam os seus bens imóveis.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	ND1
45. Profissionais de outras entidades cujas atuações eu admiro depreciam os bens imóveis.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	ND2
Painel D: controle comportamental percebido (PBC)		
33. Eu considero que executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço é:	1 - <i>Muito difícil</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Muito fácil</i>	PBC1
34. Eu sou capaz de executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	PBC2
35. Eu tenho sob o meu controle todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	PBC3
36. Se eu realmente quiser, eu consigo executar todas as ações necessárias para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>	PBC4

Nota.

<sup>a</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

## 2 Mensuração das crenças

Tabela A.11 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração da atitude por meio de crenças comportamentais (CComp)

Atributos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		
		Itens <sup>c</sup>		Escalas
Tomada de decisão interna (CComp1)	e <sup>d</sup>	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem para a tomada de decisão interna	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b <sup>e</sup>	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem/contribuirão para a tomada de decisão interna	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>

Atributos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		Escalas
		Itens <sup>c</sup>		
Evidenciação da situação patrimonial (CComp2)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	contribui para se evidenciar a situação patrimonial	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	contribui/contribuirá para se evidenciar a situação patrimonial	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Aplicabilidade da depreciação para o setor público (CComp3)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	é uma prática aplicável	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	é/será uma prática aplicável	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Controle social (CComp4)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	contribui para o controle social	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	contribui/contribuirá para o controle social	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Controle dos bens (CComp5)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	contribui para o controle dos bens	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	contribui/contribuirá para o controle dos bens	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Custo-benefício (CComp6)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações cujos benefícios são superiores aos custos de produzi-las	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações cujos benefícios são/serão superiores aos custos de produzi-las	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Obtenção de recursos financeiros (CComp7)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem para a obtenção de recursos financeiros	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem/contribuirão para a obtenção de recursos financeiros	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>

Atributos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		
		Itens <sup>c</sup>		Escalas
Promoção profissional (CComp8)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	é um exemplo de prática que contribui para a promoção profissional	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	é um exemplo de prática que contribui/contribuirá para a minha promoção profissional	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Interesse de membros do poder legislativo (CComp9)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que são de interesse de membros do poder legislativo	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que são/serão de interesse de membros do poder legislativo	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Uso da informação em discurso político (CComp10)	e	9. Em entidades do setor público em geral, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem para fins de discurso político	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	10. Na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço, depreciar os bens imóveis [...]	produz informações que contribuem/contribuirão para fins de discurso político	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Cumprimento de normas contábeis (CComp11)	e	11. Independentemente de eu concordar com [...]	as normas contábeis, eu devo cumpri-la por se tratar de normas vigentes	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	11. Independentemente de eu concordar com [...]	a norma que dispõe sobre a depreciação dos bens imóveis, eu devo cumpri-la na entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço por se tratar de uma norma vigente	1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Frustração/incômodo por não conseguir implementar (CComp12)	e	12. A incapacidade de implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis, gera incômodo e/ou frustração nos profissionais de contabilidade de entidades públicas.		1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	13. Eu me sinto incomodado e/ou frustrado se eu não consigo implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.		1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
Receio de punição (CComp13) <sup>f</sup>	e	14. Profissionais de contabilidade de entidades públicas têm receio de ser punidos se não implementarem procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.		1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>
	b	15. Eu tenho receio de ser punido se eu não consigo implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.		1 - <i>Discordo totalmente</i> , 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - <i>Concordo totalmente</i>

Nota.

<sup>a</sup> Corresponderem aos atributos relativos à depreciação de bens imóveis levantados na abordagem qualitativa (ver subseção 4.1.2.1).

<sup>b</sup> Componentes da Equação 1 (ver subseção 2.1.2.1.2) para a mensuração da atitude por meio de crenças.

<sup>c</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

<sup>d</sup> Avaliação do atributo relacionado ao objeto.

<sup>e</sup> Força da crença comportamental do atributo sobre um objeto.

<sup>f</sup> O atributo foi adicionado ao questionário após a realização dos pré-testes, descritos no Apêndice H.

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela A.12 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças normativas injuntivas e descritivas (*CNormI* e *CNormD*, respectivamente)

Referentes normativos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		
		Itens <sup>c</sup>		Escalas
<i>Painel A: CNormI</i>				
Tribunal de contas ( <i>CNormI1</i> )	<i>n<sup>d</sup></i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Seu respectivo tribunal de contas	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m<sup>e</sup></i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Seu respectivo tribunal de contas	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Gestores internos ( <i>CNormI2</i> )	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Seus respectivos gestores internos	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Seus respectivos gestores internos	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>

Referentes normativos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		
		Itens <sup>c</sup>	Escalas	
Controle interno (CNormI3) <sup>f</sup>	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Seu respectivo controle interno	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Seu respectivo controle interno	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Sociedade civil (CNormI4)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Pessoas e entidades da sociedade civil	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Pessoas e entidades da sociedade civil	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública (CNormI5)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Pessoas do setor de contabilidade da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Pessoas do setor contabilidade da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
STN (CNormI6)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que	Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>

Referentes normativos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário		
		Itens <sup>c</sup>	Escalas	
		cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?		
CFC/CRC (CNorm17) <sup>f</sup>	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Conselho Federal/Regional de Contabilidade (CFC/CRC)	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Conselho Federal/Regional de Contabilidade (CFC/CRC)	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas (CNorm18)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Profissionais do setor contábil de outras entidades públicas	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Instituições financeiras (CNorm19) <sup>f</sup>	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Instituições financeiras (por exemplo: BID, BNDES e outros bancos)	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Instituições financeiras (por exemplo: BID, BNDES e outros bancos)	<i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Possíveis investidores no mercado (CNorm110)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Possíveis investidores no mercado	<i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>



Referentes normativos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup> Questionário		
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Possíveis investidores no mercado <i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Empresa de assessoria contábil (CNorm11)	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Empresa de assessoria contábil que presta serviços ao meu município <i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Empresa de assessoria contábil que presta serviços ao meu município <i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Empresa fornecedora de softwares (CNorm12) <sup>f</sup>	<i>n</i>	17. Indique o quanto você considera que cada uma das seguintes entidades/indivíduos acha que a depreciação dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviços deve ser feita:	Empresa fornecedora de softwares para o meu município <i>1 - Muito improvável, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito provável e Não se aplica ao meu município</i>
	<i>m</i>	18. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer fazer o que cada uma das seguintes entidades/indivíduos entende que deve ser feito?	Empresa fornecedora de softwares para o meu município <i>1 - Nunca, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Sempre e Não se aplica ao meu município</i>
Rankings (CNorm13)	<i>n</i>	19. Indique o quanto você considera a depreciação de bens imóveis como um indicador relevante para o posicionamento do seu município em rankings, como o da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	<i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante e Nunca ouvi falar sobre rankings</i>
	<i>m</i>	20. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, com qual frequência você quer cumprir com os indicadores de rankings, como o da STN?	<i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante e Nunca ouvi falar sobre rankings</i>

Referentes normativos <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário	
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
Painel B: <i>CNormD</i>			
Nível de implementação por outras entidades públicas municipais ( <i>CNormD14</i> )	<i>n</i>	21. O nível de implementação da depreciação de bens imóveis por outras entidades públicas municipais é:	<i>1 - Muito baixo, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito alto</i>
	<i>m</i>	22. Referente à implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, quão semelhante você considera que a entidade pública que você trabalha ou presta serviços é em relação a outras entidades públicas municipais?	<i>1 - Totalmente diferente, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Totalmente semelhante</i>

Nota.

<sup>a</sup> Correspondem aos referentes normativos relativos à depreciação de bens imóveis levantados na abordagem qualitativa (ver subseção 4.1.2.2).

<sup>b</sup> Componentes da Equação 2 (ver subseção 2.1.2.2.2) para a mensuração das normas percebidas por meio de crenças.

<sup>c</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

<sup>d</sup> Crença normativa injuntiva ou descritiva em relação ao terceiro.

<sup>e</sup> Motivação para cumprir com a crença formada a partir da expectativa desse terceiro.

<sup>f</sup> O referente normativo foi adicionado ao questionário após a realização dos pré-testes, descritos no Apêndice H.

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela A.13 – Itens do questionário, com suas respectivas escalas, utilizados para a mensuração de crenças de controle (*CCont*)

Fatores de controle <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário	
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
Apoio de gestores internos ( <i>CCont1</i> )	<i>c</i> <sup>d</sup>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Apoio de gestores internos <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i> <sup>e</sup>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Apoio de gestores internos <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Plano de implementação ( <i>CCont2</i> )	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Plano de implementação, em que se estabelecem ações a serem executadas em conjunto com a disponibilidade de recursos orçamentários-financeiros <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você	Plano de implementação, em que se estabelecem <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3,</i>

Fatores de controle <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup> Questionário		
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
		trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	ações a serem executadas em conjunto com a disponibilidade de recursos orçamentários-financeiros <i>4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Profissionais do setor contábil (CCont3)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Profissionais do setor contábil (pense no número, nível de capacitação e comportamento desses profissionais) <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Profissionais do setor contábil (pense no número, nível de capacitação e comportamento desses profissionais) <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Julgamento profissional (CCont4)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Segurança para fazer os julgamentos profissionais necessários <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Segurança para fazer os julgamentos profissionais necessários <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Profissionais de setores não-contábeis (CCont5)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Profissionais de setores não-contábeis (pense no número, nível de capacitação e comportamento desses profissionais) <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Profissionais de setores não-contábeis (pense no número, nível de capacitação e comportamento desses profissionais) <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Suporte de terceiros especialistas (CCont6)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Suporte de terceiros especialistas em assuntos específicos <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>

Fatores de controle <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup> Questionário		
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Suporte de terceiros especialistas em assuntos específicos <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Troca de experiência (CCont7)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Troca de experiência com profissionais de outras entidades <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Troca de experiência com profissionais de outras entidades <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Sistemas de TI (CCont8)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Sistemas de Tecnologia da Informação (TI) utilizado no setor contábil e em outros setores <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Sistemas de Tecnologia da Informação (TI) utilizado no setor contábil e em outros setores <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Plano de contas (CCont9)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Plano de contas <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Plano de contas <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Recursos estruturais, exceto TI (CCont10)	<i>c</i>	24. Para organizar/executar todas as ações relativas ao ativo imobilizado da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Recursos estruturais, exceto TI (por exemplo: salas físicas de trabalho, recursos de informática e internet) <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Recursos estruturais, exceto TI (por exemplo: salas físicas de trabalho, recursos de informática e internet) <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>

Fatores de controle <sup>a</sup>	C. <sup>b</sup>	Questionário	
		Itens <sup>c</sup>	Escalas
MCASP (CCont11) <sup>f</sup>	<i>c</i>	25. Qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem do MCASP  <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem do MCASP  <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
NBC TSPs (CCont12) <sup>f</sup>	<i>c</i>	25. Qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem das NBC TSPs  <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem das NBC TSPs  <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Normas/políticas contábeis elaboradas pela entidade (CCont13)	<i>c</i>	25. Qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem de normas/políticas contábeis sobre o ativo imobilizado elaboradas pela entidade que você trabalha ou presta serviço  <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	O conteúdo, a forma e a linguagem de normas/políticas contábeis sobre o ativo imobilizado elaboradas pela entidade que você trabalha ou presta serviço  <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>
Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis (CCont14)	<i>c</i>	25. Qual adequabilidade você atribui para cada um dos seguintes fatores?	Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço  <i>1 - Muito inadequado, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito adequado</i>
	<i>p</i>	26. Para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço, qual relevância você atribui a cada um dos seguintes fatores?	Identificação e atribuição do valor inicial dos bens imóveis da entidade pública em que você trabalha ou presta serviço  <i>1 - Muito irrelevante, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 - Muito relevante</i>

*Nota.*

<sup>a</sup> Correspondem aos fatores de controle relativos à depreciação de bens imóveis levantados na abordagem qualitativa (ver subseção 4.1.2.3).

<sup>b</sup> Componentes da Equação 3 (ver subseção 2.1.2.3.2) para a mensuração do controle comportamental percebido por meio de crenças;

<sup>c</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

<sup>d</sup> Crença que o fator de controle estará presente.

<sup>e</sup> Poder do fator em facilitar ou impedir a execução do comportamento.

<sup>f</sup> Os fatores de controle MCASP (*CCont11*) e NBC TSPs (*CCont12*) eram tratados em conjunto como normas e políticas contábeis a partir das entrevistas executadas na abordagem qualitativa e foram segregados após a realização dos pré-testes, descritos no Apêndice H.

Fonte: elaborado pela autora.

### 3 Fatores contextuais

Tabela A.14 – Itens do questionário, com suas respectivas alternativas/escalas, utilizados para a coleta de dados referentes a fatores contextuais

Variáveis	Itens <sup>a</sup>	Alternativas/escalas	Tipo de questão
Sexo	52. Qual o seu sexo?	Feminino; Masculino.	Escolha de uma alternativa.
Maior nível de formação	54. Qual é a sua formação?	Cursos de formação: administração, contabilidade, direito, economia e outro curso. Níveis de formação: técnico, graduação, especialização e mestrado/doutorado.	Matriz, com seleção de mais de uma opção.
Idade	53. Qual é a sua idade?	-	Campo para digitar resposta.
Experiência no setor privado	55. Por quantos anos você trabalhou/trabalha com a contabilidade do setor privado?	-	Campo para digitar resposta.
Experiência no setor público	56. Por quantos anos você trabalha com a contabilidade do setor público?	-	Campo para digitar resposta.
Vínculo profissional	47. Quanto ao meu vínculo profissional/laboral, eu:	Ocupo cargo efetivo. Ocupo cargo de confiança /comissionado. Sou terceirizado. Outro. Especifique: _____	Escolha de uma alternativa.
Tipo de entidade do vínculo	48. Eu trabalho ou presto serviço para:	A administração direta do poder executivo. Autarquia. Fundação instituída e mantida pelo poder público. Entidade de previdência. O poder legislativo. Outro. Especifique: _____	Múltipla escolha, com seleção de mais de uma alternativa.

Variáveis	Itens <sup>a</sup>	Alternativas/escalas	Tipo de questão
Unidade Federativa	58. Unidade Federativa de localização do município que você trabalha ou presta serviço:	Acre; Alagoas; Amapá; Amazonas; Bahia; Ceará; Distrito Federal; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso; Mato Grosso do Sul; Minas Gerais; Pará; Paraíba; Paraná; Pernambuco; Piauí; Rio de Janeiro; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Rondônia; Roraima; Santa Catarina; São Paulo; Sergipe e Tocantins.	Escolha de uma alternativa.
Capital	57. O município em que você trabalha ou presta serviço é uma capital?	Sim; Não.	Escolha de uma alternativa.
Faixa populacional	59. Qual é a faixa populacional do município que você trabalha ou presta serviço?	Até 5 mil habitantes; Mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes; Mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes; Mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes; Mais de 500 mil habitantes.	Escolha de uma alternativa.
Cultura orçamentária	50. Qual a intensidade da cultura orçamentária no município que você trabalha ou presta serviço?	0 a 100	Barra deslizante, de 0 a 100.
Cultura patrimonial	51. Qual a intensidade da cultura patrimonial (regime de competência para as Variações Patrimoniais Aumentativas e para as Variações Patrimoniais Diminutivas) no município que você trabalha ou presta serviço?	0 a 100	Barra deslizante, de 0 a 100.

*Nota.*

<sup>a</sup> As numerações que antecedem os itens apresentados nesta coluna correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

## 4 Questões/textos adicionais apresentados no questionário

### 4.1 Apresentação do questionário aos respondentes

O intuito da seção é a apresentação do questionário aos respondentes quanto ao perfil de participante desejado e a identificação quanto à atuação do respondente. Considerando que o conjunto de participantes da pesquisa integra profissionais do setor contábil de municípios brasileiros, elaborou-se duas questões para identificar se o respondente atendia a essa

característica. O texto de apresentação formulado, bem como as duas questões, é apresentado na Figura A.2.

A questão identificada com o número 1 na referida figura foi utilizada para a habilitação do respondente, se ele respondesse à primeira ou a segunda alternativa, ou para a sua eliminação, caso contrário. Desse modo, os respondentes que escolhiam a terceira alternativa da questão de número 1 não respondiam às demais questões do questionário.

Já a questão identificada com o número 49 na Figura A.2 foi inserida para se viabilizar a análise do setor de atuação do respondente. A questão foi respondida por todos os participantes e os dados coletados provocaram a eliminação de respondentes devido ao seu desalinhamento com o perfil especificado para o presente estudo. As eliminações são explanadas na subseção 3.4.1.

#### **4.2 Apresentação e questões relativas ao TCLE**

Elaborou-se um texto sintetizando os principais pontos do termo aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa (ver pareceres emitidos pelo comitê no Anexo A). Adicionalmente, discriminaram-se as duas questões que constam no TCLE aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa, referentes ao recebimento de relatório final da pesquisa (ver questão de número 2 na Figura A.3) e a compreensão e concordância em participar do estudo (ver questão de número 3 na Figura A.3). Esta questão habilita o respondente a participar da pesquisa quando a resposta é sim e, caso contrário, o desabilita. Assim, os respondentes que escolhiam a segunda alternativa da questão número 2 não respondiam às demais perguntas do questionário.



Figura A.2 – Texto do questionário referente à sua apresentação aos respondentes quanto ao perfil desejado e à identificação da atuação do respondente

**Bem-vindo ao questionário**

Quem pode respondê-lo?

- Profissionais da contabilidade municipal (incluindo contador e técnico contábil) que atuam ou prestam serviços para os poderes executivo (administrações direta e indireta) e legislativo, excluindo tribunais de contas.

- Os profissionais devem atuar com a elaboração de informação contábil de propósito geral, isto é, atuar ou ser responsável por atividades contábeis abrangendo a contabilidade baseada no regime de competência.

- O profissional pode ser (i) efetivo, (ii) ocupar cargo de confiança /comissionado ou (iii) terceirizado.

No caso de profissional que trabalha ou presta serviços para mais de uma entidade municipal: solicitamos que responda ao questionário tendo em mente a situação da entidade municipal em que o seu vínculo é mais representativo, ou seja, na entidade em que você está mais envolvido com as atividades ou possui mais responsabilidades.

1. Eu sou profissional da contabilidade que trabalha para entidade:

- pública municipal.
- privada, mas presto serviços contábeis para entidade pública municipal.
- nenhuma das alternativas anteriores descreve a minha atuação.

49. Em qual setor da entidade pública você trabalha?

- Setor responsável pela contabilidade.
- Setor responsável pelo patrimônio municipal.
- Sou de empresa privada e presto serviço para a entidade pública.
- Outro. Especifique: \_\_\_\_\_

*Nota.* As numerações que antecedem as duas questões correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

Figura A.3 – Texto do questionário referente ao TCLE

**Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)**

Esta pesquisa foi aprovada por Comitê de Ética em Pesquisa, visando o respeito e proteção dos participantes.

Para participar da pesquisa é necessária a sua concordância com o TCLE. Esta é uma prática comum em estudos que observam normas éticas (Resolução nº 510, de 07/04/2016).

Em síntese, o TCLE garante que a sua participação:

- consiste exclusivamente em responder o questionário;
- pode ser interrompida a qualquer momento; e
- é totalmente voluntária e anônima no relatório da pesquisa.

Conteúdo da íntegra do TCLE:

<https://onedrive.live.com/?authkey=%21ADEVSe2MzGGwCpU&cid=2260147D172A20BA&id=2260147D172A20BA%2189304&parId=2260147D172A20BA%2189302&o=OneUp>

2. Você deseja receber o relatório final desta pesquisa?

- Não.
- Sim. Ele deve ser enviado para o seguinte e-mail: \_\_\_\_\_

3. Você compreendeu o conteúdo na íntegra do TCLE e concorda em participar da pesquisa?

- Sim.
- Não.

*Nota.* As numerações que antecedem as duas questões correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

### **4.3 Explicações sobre bens imóveis e depreciação e questões para identificação das práticas executadas pela entidade do respondente**

Os bens que deveriam ser considerados pelos respondentes do questionário ao lerem o termo “bens imóveis”, bem como a explicação do entendimento desejado da ação em estudo (isto é, depreciação) são apresentados, respectivamente, pelo primeiro e segundo trecho em itálico discriminados na Figura A.4.

Elaboraram-se questões com o intuito de se (i) identificar o setor responsável pela elaboração da política contábil aplicada aos bens imóveis (ver questão de número 4 na Figura A.4), haja vista que nas entrevistas conduzidas se constatou que essa responsabilidade não é exclusiva do setor contábil; (ii) levantar a existência e registro contábil de bens imóveis na entidade pública (ver questão de número 5 na Figura A.4), uma vez que existem situações em que eles são inexistentes, principalmente em entidades legislativas, segundo achados da abordagem qualitativa do presente estudo; e (iii) identificar se a depreciação dos bens imóveis é efetuada pela entidade pública (ver questão de número 6 na Figura A.4) e, em caso positivo, (iv) levantar se as taxas de depreciação empregadas refletem, ou não, a vida útil econômica dos bens depreciados (ver questão de número 7 na Figura A.4).

Figura A.4 – Texto do questionário referente à coleta de dados quanto a práticas aplicadas aos bens imóveis e explicação da ação objeto de estudo

Atenção!

*Várias perguntas mencionam os bens imóveis. Quando isso ocorrer, considere todos eles incluindo os de infraestrutura e com exceção dos bens do patrimônio cultural.*

4. Na entidade pública que você trabalha ou presta serviço, qual é o setor responsável por elaborar a política contábil aplicável aos bens imóveis?

Setor contábil.

Setor responsável pelo departamento do patrimônio.

Outro.

5. Na entidade pública que você trabalha ou presta serviço, os bens imóveis:

existem, mas eles não são registrados contabilmente.

existem, e parte deles são registrados contabilmente.

existem, e todos eles são registrados contabilmente.

não existem. Neste caso, onde as atividades da entidade pública são executadas? \_\_\_\_\_

6. A entidade pública que você trabalha ou presta serviços deprecia os seus bens imóveis?

Não.

Sim, mas somente parte dos bens imóveis que deveriam ser depreciados.

Sim, todos os bens imóveis em que a depreciação se aplica.

7. Quanto à depreciação dos bens imóveis, a entidade pública que você trabalha ou presta serviço:

Não deprecia nenhum de seus bens imóveis.

Deprecia seus bens imóveis utilizando exclusivamente taxas estabelecidas por outras entidades (por exemplo: Receita Federal e Tribunal de Contas) e essas taxas não refletem a vida útil econômica desses bens.

Deprecia seus bens imóveis utilizando exclusivamente taxas estabelecidas pela própria entidade pública que eu trabalho ou presto serviço e essas taxas não refletem a vida útil econômica desses bens.

Deprecia seus bens imóveis utilizando uma combinação de taxas estabelecidas por outras entidades (por exemplo: Receita Federal e Tribunal de Contas) e pela própria entidade pública que eu trabalho ou presto serviço e essas taxas que não refletem a vida útil econômica desses bens.

Deprecia seus bens imóveis utilizando taxas que refletem a vida útil econômica desses bens.

Atenção!

*Este questionário trata sobre a depreciação de bens. Quando a prática for citada, considere a sua execução por meio de taxas que reflitam a vida útil econômica dos bens, bem como o uso do método (por exemplo: linha reta/linear/cotas constantes, soma dos dígitos e unidades produzidas) que melhor capture a redução do valor dos bens da entidade pública que você trabalha ou presta serviço.*

*Caso a sua entidade já deprecie parte ou todos os seus bens imóveis utilizando vidas úteis e métodos que não reflitam adequadamente a redução do valor dos bens, responda o questionário considerando a necessidade de ajustes na prática de depreciação.*

8. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores: \_\_\_\_\_

Nota. As numerações que antecedem as duas questões correspondem àquelas da versão do questionário disponibilizado aos respondentes, apresentada no Apêndice G.2.

Fonte: elaborado pela autora.

## G.2 QUESTIONÁRIO DISPONIBILIZADO AOS RESPONDENTES



### Bem-vindo ao questionário

#### Quem pode respondê-lo?

- Profissionais da contabilidade municipal (incluindo contador e técnico contábil) que atuam ou prestam serviços para os poderes executivo (administrações direta e indireta) e legislativo, excluindo tribunais de contas.

- Os profissionais devem atuar com a elaboração de informação contábil de propósito geral, isto é, atuar ou ser responsável por atividades contábeis abrangendo a contabilidade baseada no regime de competência.

- O profissional pode ser (i) efetivo, (ii) ocupar cargo de confiança /comissionado ou (iii) terceirizado.

*No caso de profissional que trabalha ou presta serviços para mais de uma entidade municipal:* solicitamos que responda ao questionário tendo em mente a situação da entidade municipal em que o seu vínculo é mais representativo, ou seja, na entidade em que você está mais envolvido com as atividades ou possui mais responsabilidades.

\* 1. Eu sou profissional da contabilidade que trabalha para entidade:

- pública municipal.
- privada, mas presto serviços contábeis para entidade pública **municipal**.
- nenhuma das alternativas anteriores descreve a minha atuação.



## Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

Esta pesquisa foi aprovada por Comitê de Ética em Pesquisa, visando o respeito e proteção dos participantes.

Para participar da pesquisa é necessária a sua concordância com o TCLE. Esta é uma prática comum em estudos que observam normas éticas (Resolução nº 510, de 07/04/2016).

Em síntese, o TCLE garante que a sua participação:

- consiste exclusivamente em responder o questionário;
- pode ser interrompida a qualquer momento; e
- é totalmente voluntária e anônima no relatório da pesquisa.

Conteúdo da íntegra do TCLE: <https://1drv.ms/b/s!ArogKhd9FGAihbIYMRVJ7YzMYbAKIQ?e=c6aKi2>

\* 2. Você deseja receber o relatório final desta pesquisa?

Não

Sim. Ele deve ser enviado para o seguinte e-mail:

\* 3. Você compreendeu o conteúdo na íntegra do TCLE e **concorda** em participar da pesquisa?

Sim

Não



## Bloco 1

### Atenção!

Várias perguntas mencionam os **bens imóveis**. Quando isso ocorrer, considere todos eles incluindo os de infraestrutura e com exceção dos bens do patrimônio cultural.

\* 4. Na entidade pública que você trabalha ou presta serviço, qual é o setor responsável por elaborar a **política contábil** aplicável aos bens imóveis?

- Setor contábil.
- Setor responsável pelo departamento do patrimônio
- Outro.

\* 5. Na entidade pública que você trabalha ou presta serviço, os **bens imóveis**:

- existem, mas **eles não são** registrados contabilmente.
- existem, e **parte** deles são registrados contabilmente.
- existem, e **todos** eles são registrados contabilmente.
- não existem. Neste caso, onde as atividades da entidade pública são executadas?

\* 6. A entidade pública que você trabalha ou presta serviços **deprecia** os seus bens imóveis?

- Não.
- Sim, mas somente **parte** dos bens imóveis que deveriam ser depreciados.
- Sim, **todos** os bens imóveis em que a depreciação se aplica.

\* 7. Quanto à **depreciação** dos bens imóveis, a entidade pública que você trabalha ou presta serviço:

- Não deprecia nenhum de seus bens imóveis.
- Deprecia seus bens imóveis utilizando exclusivamente taxas estabelecidas por **outras entidades** (por exemplo: Receita Federal e Tribunal de Contas) e essas taxas **não refletem a vida útil econômica** desses bens.
- Deprecia seus bens imóveis utilizando exclusivamente taxas estabelecidas pela própria **entidade pública que eu trabalho ou presto serviço** e essas taxas **não refletem a vida útil econômica** desses bens.
- Deprecia seus bens imóveis utilizando uma combinação de taxas estabelecidas por **outras entidades** (por exemplo: Receita Federal e Tribunal de Contas) e pela própria **entidade pública que eu trabalho ou presto serviço** e essas taxas que **não refletem a vida útil econômica** desses bens.
- Deprecia seus bens imóveis utilizando taxas que **refletem a vida útil econômica** desses bens.

### **Atenção!**

Este questionário trata sobre a depreciação de bens. Quando a prática for citada, considere a sua execução por meio de **taxas que refletem a vida útil econômica dos bens**, bem como o uso do **método** (por exemplo: linha reta/linear/cotas constantes, soma dos dígitos e unidades produzidas) **que melhor capture a redução do valor dos bens** da entidade pública que você trabalha ou presta serviço.

Caso a sua entidade já deprecia parte ou todos os seus bens imóveis utilizando vidas úteis e métodos que não reflitam adequadamente a redução do valor dos bens, responda o questionário considerando a necessidade de ajustes na prática de depreciação.

8. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:









\* 12. A incapacidade de implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis, **gera incômodo e/ou frustração** nos profissionais de contabilidade de entidades públicas.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 13. **Eu me sinto incomodado e/ou frustrado** se eu não consigo implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 14. Profissionais de contabilidade de entidades públicas têm **receio de ser punidos** se não implementarem procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 15. **Eu tenho receio de ser punido** se eu não consigo implementar procedimentos de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, como a depreciação de bens imóveis.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:







\* 21. O nível de implementação da **depreciação de bens imóveis** por outras entidades públicas municipais é:

1 - Muito baixo	2	3	4	5	6	7 - Muito alto
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 22. Referente à **implementação de procedimentos contábeis patrimoniais**, quão semelhante você considera que a entidade pública que você trabalha ou presta serviços é em relação a outras entidades públicas municipais?

1 - Totalmente diferente	2	3	4	5	6	7 - Totalmente semelhante
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:











O **conteúdo**, a **forma** e a **linguagem** de normas/políticas contábeis sobre o ativo imobilizado elaboradas pela entidade que você trabalha ou presta serviço

**Identificação e atribuição do valor inicial** dos bens imóveis

27. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:





\* 39. Eu vou executar todas as ações necessárias que estiverem ao meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 40. Eu estou me planejando para executar todas as ações necessárias que estiverem ao meu alcance para depreciar os bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

41. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:





**Bloco 6**

\* 42. Entidades/indivíduos que são importantes para mim ou para a entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço entendem que a depreciação de bens imóveis deve ser feita.

1 - Muito improvável	2	3	4	5	6	7 - Muito provável
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 43. Entidades similares à que eu trabalho ou presto serviços depreciam os seus bens imóveis.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 44. Entidades/indivíduos cuja opinião eu valorizo aprovam a depreciação de bens imóveis da entidade pública em que eu trabalho ou presto serviço.

1 - Muito improvável	2	3	4	5	6	7 - Muito provável
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

\* 45. Profissionais de outras entidades cujas atuações eu admiro depreciam os bens imóveis.

1 - Discordo totalmente	2	3	4	5	6	7 - Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

46. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:



## Bloco final

\* 47. Quanto ao meu vínculo profissional/laboral, eu:

- Ocupo cargo efetivo.
- Ocupo cargo de confiança /comissionado.
- Sou terceirizado.
- Outro. Especifique:

\* 48. Eu trabalho ou presto serviço para:

(selecione a quantidade necessária de opções)

- A administração direta do poder executivo.
- Autarquia.
- Fundação instituída e mantida pelo poder público.
- Entidade de previdência.
- O poder legislativo.
- Outro. Especifique:

\* 49. Em qual **setor** da entidade pública você trabalha?

- Setor responsável pela contabilidade.
- Setor responsável pelo patrimônio municipal.
- Sou de empresa privada e presto serviço para a entidade pública.
- Outro. Especifique:

\* 50. Qual a intensidade da **cultura orçamentária** no município que você trabalha ou presta serviço? Deslize a barra abaixo para indicar a intensidade.

0 100

\* 51. Qual a intensidade da **cultura patrimonial (regime de competência para as Variações Patrimoniais Aumentativas e para as Variações Patrimoniais Diminutivas)** no município que você trabalha ou presta serviço? Deslize a barra abaixo para indicar a intensidade.

0 100

\* 52. Qual o seu **sexo**?

- Feminino  
 Masculino

\* 53. Qual é a sua **idade**?

\* 54. Qual é a sua **formação**?

(selecione a quantidade necessária de opções)

	Técnico	Graduação	Especialização	Mestrado/doutorado
Administração	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Direito	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Economia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outro curso	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Comente se desejar

\* 55. Por quantos anos você trabalhou/trabalha com a **contabilidade do setor privado**? Digite "0", se necessário.

\* 56. Por quantos anos você trabalha com a **contabilidade do setor público**?

\* 57. O município em que você trabalha ou presta serviço é uma **capital**?

Sim

Não

\* 58. **Unidade Federativa** de localização do município que você trabalha ou presta serviço:

- Acre
- Alagoas
- Amapá
- Amazonas
- Bahia
- Ceará
- Distrito Federal
- Espírito Santo
- Goiás
- Maranhão
- Mato Grosso
- Mato Grosso do Sul
- Minas Gerais
- Pará
- Paraíba
- Paraná
- Pernambuco
- Piauí
- Rio de Janeiro
- Rio Grande do Norte
- Rio Grande do Sul
- Rondônia
- Roraima
- Santa Catarina
- São Paulo
- Sergipe
- Tocantins

\* 59. Qual é a **faixa populacional** do município que você trabalha ou presta serviço?

- Até **5 mil** habitantes
- Mais de **5 mil** e menos de **50 mil** habitantes
- Mais de **50 mil** e menos de **100 mil** habitantes
- Mais de **100 mil** e menos de **500 mil** habitantes
- Mais de **500 mil** habitantes

60. Se desejar, deixe o seu comentário em relação às perguntas anteriores:



Muito obrigada pela sua resposta!

### G.3 TRATAMENTO DE DADOS DO QUESTIONÁRIO PARA A ANÁLISE

Tabela A.15 – Formação de variáveis a partir de questões referentes a fatores contextuais

Variável (n. da questão no questionário)	Alternativas apresentadas no questionário	Categorias formadas para análise descritiva
Maior nível de formação (54)	Cursos de formação: administração, contabilidade, direito, economia e outro curso. Níveis de formação: técnico, graduação, especialização e mestrado/doutorado.	Técnico; Graduação; Especialização; e Mestrado/doutorado.
Vínculo profissional (47)	Ocupo cargo efetivo. Ocupo cargo de confiança/comissionado. Sou terceirizado. Outro. Especifique: _____	Cargo efetivo ( <i>efetivo</i> ): indica os respondentes que sinalizaram apenas a alternativa “ocupo cargo efetivo”; Cargo de confiança/comissionado ( <i>conf/com</i> ): indica os respondentes que sinalizaram apenas a alternativa “ocupo cargo de confiança /comissionado”; e Terceirizado/contratado ( <i>ter/cont</i> ): indica os respondentes que sinalizaram a alternativa “sou terceirizado”, bem como aqueles que sinalizaram por meio de comentários que prestam serviços, ou são consultores, assessores ou contratados.
Tipo de entidade do vínculo (48)	A administração direta do poder executivo; Autarquia; Fundação instituída e mantida pelo poder público; Entidade de previdência; O poder legislativo. Outro. Especifique: _____	Administração direta, somente ( <i>direta</i> ): indica os respondentes que sinalizaram apenas a alternativa “a administração direta do poder executivo”; Administração indireta, somente ( <i>indireta</i> ): indica os respondentes que sinalizaram uma ou mais das seguintes alternativas “autarquia”, “fundação instituída e mantida pelo poder público” e “entidade de previdência”, bem como aqueles que sinalizaram por meio de comentários que trabalham em empresa pública; Legislativo, somente ( <i>legislativo</i> ): indica os respondentes que sinalizaram apenas a alternativa “o poder legislativo”; Administrações direta e indireta ( <i>executivo</i> ): indica os respondentes que sinalizaram a alternativa “a administração direta do poder executivo” e uma ou mais das seguintes alternativas “autarquia”, “fundação instituída e mantida pelo poder público” e “entidade de previdência”; Administração direta e legislativo ( <i>diretalegislativo</i> ): indica os respondentes que sinalizaram as seguintes alternativas “a administração direta do poder executivo” e “o poder legislativo”; Administrações direta e indireta e legislativo ( <i>municipal</i> ): indica os respondentes que sinalizaram as alternativas “a administração direta do poder executivo” e “o poder legislativo” e uma ou mais das seguintes alternativas “autarquia”, “fundação instituída e mantida pelo poder público” e “entidade de previdência”; e Não informado ( <i>naoinformado</i> ): indica os respondentes que sinalizaram por meio de comentários que trabalham

Variável (n. da questão no questionário)	Alternativas apresentadas no questionário	Categorias formadas para análise descritiva
		em municípios ou prestam serviços para entidades públicas, porém não informaram o tipo de entidade.
Região geográfica (58)	Acre; Alagoas; Amapá; Amazonas; Bahia; Ceará; Distrito Federal; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso; Mato Grosso do Sul; Minas Gerais; Pará; Paraíba; Paraná; Pernambuco; Piauí; Rio de Janeiro; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Rondônia; Roraima; Santa Catarina; São Paulo; Sergipe e Tocantins	Centro-oeste ( <i>centro</i> ): Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul; Nordeste ( <i>nordeste</i> ): Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe; Norte ( <i>norte</i> ): Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins; Sudeste ( <i>sudeste</i> ): Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo; e Sul ( <i>sul</i> ): Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Fonte: elaborado pela autora.



## APÊNDICE H – PRÉ-TESTES DO QUESTIONÁRIO

Pré-testes do questionário foram conduzidos com sete pessoas, em agosto de 2023. Seis são profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros, sendo que cinco deles ocupam cargo efetivo e um ocupa cargo comissionado. A sétima pessoa é membro da academia, com domínio de assuntos municipais. Dos seis profissionais do setor contábil, dois participaram também da etapa das entrevistas.

Quanto ao tipo de entidade municipal que os seis profissionais do setor contábil público de municípios brasileiros se vinculam, quatro deles prestam serviços somente à administração direta, um presta serviços exclusivamente à autarquia e um executa as suas atividades tanto na administração direta quanto em entidade de previdência.

Dessas entidades, duas se localizam na região sul do Brasil, sendo uma delas com mais de 5 mil e menos de 50 mil habitantes e a outra com mais de 100 mil e menos de 500 mil habitantes. Uma terceira entidade apresenta faixa populacional intermediária a estas, com mais de 50 mil e menos de 100 mil habitantes, e se posiciona na região norte do país. Outras três entidades possuem mais de 500 mil habitantes, duas se situando em estados distintos da região nordeste e uma na região sudeste brasileira.

Os pré-testes foram executados a partir do compartilhamento do link do questionário eletrônico extraído da ferramenta também empregada para a aplicação da versão final do instrumento de coleta, que é a SurveyMonkey®. Realizou-se ajustes do questionário a partir dos pré-testes, quais sejam:

- a) redução dos textos referentes à apresentação do TCLE e às instruções gerais para responder o questionário. Ela foi feita com o propósito de se reduzir o tamanho do instrumento visando aumentar a probabilidade de se obter respostas completas. Quanto à apresentação do TCLE, foi sinalizado que ele estava muito extenso e que não havia diferenças quanto ao conteúdo apresentado em TCLE para questionários na área pública. Por isso, o seu conteúdo poderia ser sintetizado. Já quanto às instruções gerais para responder o questionário, elas eram apresentadas em uma página exclusiva e compreendiam explicações dos bens específicos que integram os bens imóveis. Participantes do pré-teste consideraram desnecessária a explicação e apontaram que a

apresentação das informações em uma página exclusiva fazia com que o instrumento parecesse ainda maior;

- b) inclusão do atributo receio de punição (*CComp13*) em crenças comportamentais (questões 14 e 15 da versão final do questionário). A versão do questionário anterior ao pré-teste apresentava o atributo frustração/incômodo por não conseguir implementar (*CComp12*), resultante das entrevistas conduzidas. Contudo, recebeu-se a sugestão para adicionar o atributo *CComp13* e dada a diferença com o atributo existente e a reanálise das entrevistas transcritas, optou-se pela sua adição no questionário.

Frisa-se que o termo punição foi explicitamente mencionado por quatro entrevistados (05E, 07E, 14E e 16E). O entrevistado 16E disse que “existia uma norma, existia uma pressão, apesar que não havia punição, mas havia esse medo de punição” (Entrevistado 16E, comunicação pessoal, 20 de abril de 2023), ao se referir à implementação antecipada da prática em 2015. A afirmação do entrevistado e o uso do termo punição tinha sido considerado somente nas perspectivas das crenças normativas, como cobrança de terceiros tal como o tribunal de contas, e das crenças de controle, como fator necessário para que se tivesse o apoio de gestores internos e profissionais de setores não contábeis. Após o pré-teste se decidiu que o atributo deveria ser também considerado como crenças comportamentais. Esclarece-se que a sugestão foi realizada por uma pessoa que não foi entrevistada na abordagem qualitativa;

- c) inclusão dos referentes normativos controle interno (*CNorm13*), CFC/CRC (*CNorm17*), instituições financeiras (*CNorm19*) e empresa fornecedora de *softwares* (*CNorm112*) em crenças normativas (questões 17 e 18 da versão final do questionário). *CNorm17* foi sugerido por uma pessoa que não tinha sido previamente entrevistada e os demais referentes normativos foram indicados por um entrevistado do presente estudo. Reanalisou-se as transcrições das entrevistas e se constatou evidências para os referentes normativos *CNorm13* e *CNorm112*.

Quanto ao primeiro referente, o *CNorm13*, dois entrevistados mencionaram o controle interno. Um deles, o entrevistado 12A, o citou para indicar a falta de iniciativa quanto à criação de uma política contábil em âmbito municipal. Ele disse: “[nós fizemos] uma coisa bem básica [de depreciação] assim dentro do que nós conseguiríamos fazer, até mesmo para poder dar o pontapé inicial [e] para esperar uma definição do órgão central que seria o controle interno da prefeitura, para a gente depois aderir, que até hoje não aconteceu” (Entrevistado 12A, comunicação pessoal, 03 de maio de 2023). Já o entrevistado 05E citou o controle interno ao se referir como um possível agente que

poderia viabilizar a cobrança e posterior implementação da depreciação de bens imóveis em determinados municípios. O participante afirmou:

Para [municípios d]o interior, para cidades menores, essa questão de contabilidade [baseada no regime de competência], até mesmo os órgãos de fiscalização, eles focaram muito na questão da contabilidade orçamentária e financeira, então o tribunal de contas têm uma exigência, uma cobrança maior nesse aspecto. Hoje é que com a questão do controle interno e da evolução mesmo é que se começa a já ter cobrança nesse sentido, mas ainda eu enxergo como um caminho a percorrer. (Entrevistado 05E, comunicação pessoal, 22 de maio de 2023).

O controle interno foi apontado então como um referente normativo que poderia contribuir com a implementação da depreciação de bens imóveis, porém visto como não atuante em relação à prática até o momento da realização das entrevistas. Assim, considerando o suporte existente nas entrevistas conduzidas, decidiu-se por acrescentar o controle interno como referente normativo em crenças normativas.

Referente à empresa fornecedora de *softwares* (CNorm112), notou-se que a fala do entrevistado 13E é referente tanto à empresa de assessoria contábil quanto à empresa fornecedora de *software*. O *software* estava sendo considerado exclusivamente como fator de controle como sistemas de TI, em crenças de controle, considerando a sua relevância como ferramenta técnica (Banco Mundial, 2022). Adicionalmente, a literatura (Aquino, Lino, et al., 2020; Aquino & Neves, 2019; Azevedo, Aquino, et al., 2020; Azevedo, Lino, et al., 2020; Sedyiyama et al., 2017) indica o protagonismo dessas empresas no processo de implementação de mudanças contábeis. Assim, decidiu-se pela inclusão do referente normativo no instrumento de coleta, segregando-o de empresa de assessoria contábil.

O referente normativo instituições financeiras (CNorm19) não foi explicitamente mencionado pelos entrevistados. Ocorreram somente menções da utilidade da informação para a obtenção de recursos financeiros, utilizado como atributo em crenças comportamentais. A implementação da depreciação de bens imóveis foi entendida como relevante, por entrevistados na abordagem qualitativa, para contribuir com a alcance de nota adequada relativa à Capacidade de Pagamento (CAPAG) para a aprovação de financiamentos. Adicionalmente, pesquisas acadêmicas (Adhikari et al., 2013, 2021; Adhikari & Mellembvik, 2010; Brusca et al., 2016; Christensen et al., 2019; Gómez-Villegas et al., 2020; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012; Polzer et al., 2019; Sellami & Gafsi, 2019) apontam sobre a atuação dessas instituições em diferentes países, principalmente no contexto de governos centrais. Notou-se também durante pré-testes

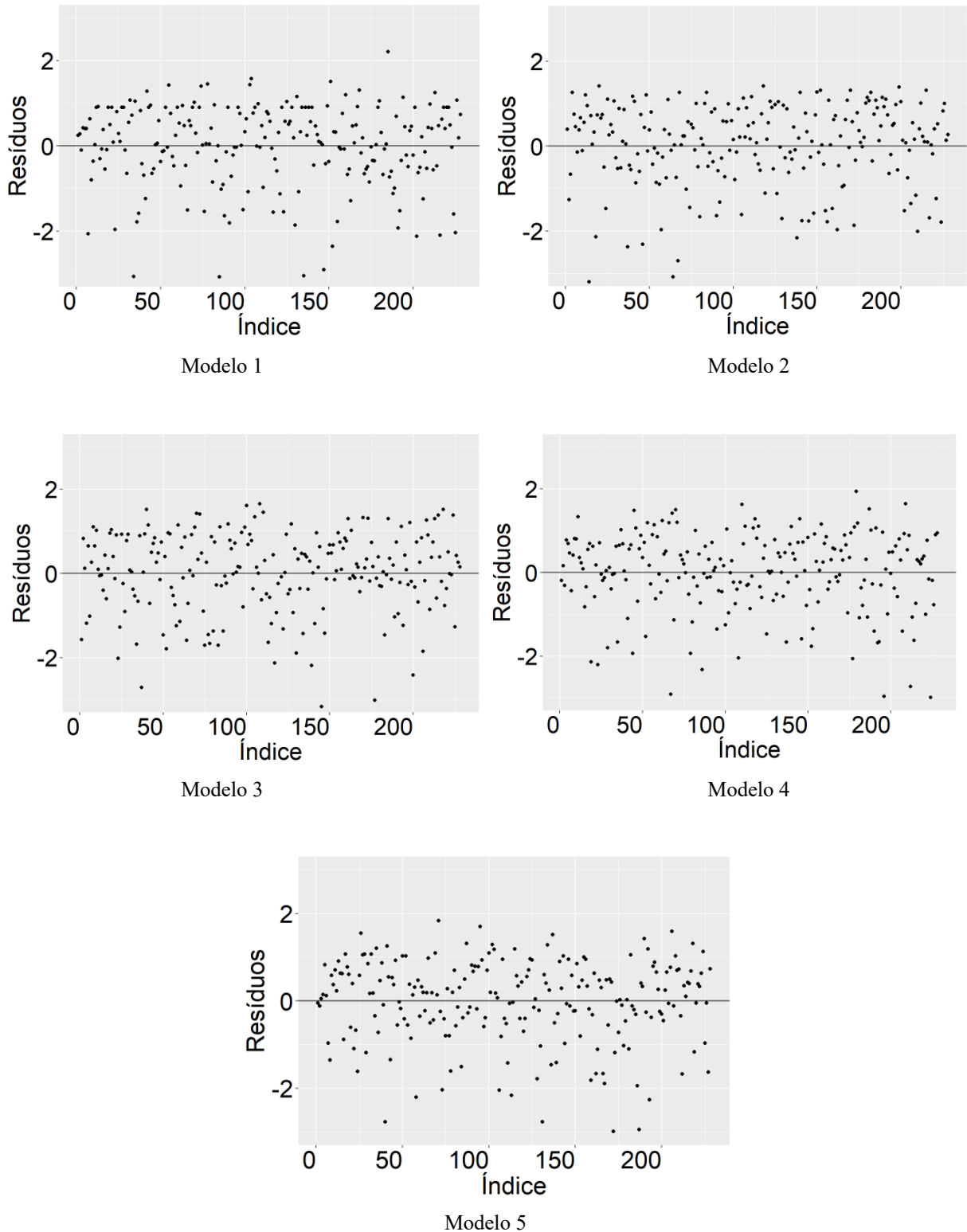
que participantes poderiam pensar em instituições financeiras no referente normativo possíveis investidores no mercado (*CNormI10*). Assim, a adição de *CNormI9* poderia contribuir com a segregação de ambos os referentes normativos. Com base nesses pontos, decidiu-se por incluir essas instituições, sugerida nos pré-testes, como referente normativo em crenças normativas.

CFC/CRC (*CNormI7*) é o único referente normativo não citado por entrevistados, mesmo implicitamente, que foi adicionado ao questionário. Ele foi sugerido por um acadêmico durante os pré-testes e a sua inserção no instrumento de coleta foi efetuada para viabilizar a comparação da percepção dos profissionais sobre esse referente normativo, editor das NBC TSPs, e a STN, responsável pelo MCASP;

- d) discriminação dos fatores de controle MCASP (*CContI1*) e NBC TSPs (*CContI2*) em crenças de controle (questões 25 e 26 da versão final do questionário). Assim como CFC/CRC, as NBC TSPs também não foram citadas por entrevistados, mesmo implicitamente. A sugestão de discriminação das MCASP e das NBC TSPs também foi feita por acadêmico e se optou por segregar os fatores por motivo idêntico daquele mencionado no parágrafo anterior quanto a inserção do referente normativo CFC/CRC (*CNormI7*);
- e) reformulação da questão alusiva ao referente normativo *rankings* (*CNormI13*) (questões 19 e 20 da versão final do questionário). Ele era apresentado no questionário por meio da explícita menção ao *ranking* da STN e ao *ranking* do tribunal de contas, pois ambos foram apontados, respectivamente, por sete e um entrevistado (ver Tabela 4.7). Observou-se que o segundo tipo de *ranking* é utilizado por somente um tribunal de contas no Brasil e, por isso, a sua menção no questionário poderia gerar dúvidas em grande maioria dos respondentes. Conseqüentemente, a questão foi reformulada e foi apresentada genericamente;
- f) alteração de apresentação da opção *N/A* para *Não se aplica ao meu município e Nunca ouvi falar sobre rankings* (questões 17 a 20 da versão final do questionário). Apesar da forma utilizada ser mais extensa, ela não seria confundida por *Nenhuma das anteriores*, como poderia ocorrer com a forma inicial empregada;
- g) modificação da questão referente à cultura patrimonial (questão 51 da versão final do questionário). A versão preliminar do instrumento de coleta apresentava somente “regime de competência” como explicação dessa cultura. Optou-se por alterar o texto para “regime de competência para as Variações Patrimoniais Aumentativas e para as Variações Patrimoniais Diminutivas”, em decorrência da sinalização de um participante

- quanto à possibilidade de respondentes não compreenderem os termos cultura patrimonial e cultura orçamentária (questão 50 da versão final do questionário). Assim, manteve-se inalterada a questão referente a esta cultura e se alterou aquela adicionando termos utilizados exclusivamente no regime de competência. Outros participantes foram questionados sobre o entendimento das questões e não se constatou empecilhos para a sua compreensão;
- h) alteração de questão sobre gênero para questão sobre sexo (questão 52 da versão final do questionário). Considerando-se que a informação de gênero não seria abordada, optou-se por coletar exclusivamente o sexo dos respondentes;
  - i) reformulação da variável referente à idade dos respondentes (questão 53 da versão final do questionário). Ela era apresentada em sete categorias e foi transformada em questão aberta para o participante digitar a sua idade. Procedeu-se à mudança, pois esta forma viabiliza o seu versátil manejo;
  - j) combinação de questões sobre titulação e curso de formação em uma única pergunta em formato matriz (questão 54 da versão final do questionário). A alteração viabiliza a coleta de ambas as informações e a identificação adicional de qual o curso se refere cada titulação;
  - k) exclusão de questão que solicitava a indicação do nome do município em que o respondente presta serviço. Obteve-se o apontamento de que respondentes poderiam se sentir desconfortáveis com fornecer a informação, com receio de identificação, ao considerar que questões do questionário são referentes à percepção individual sobre procedimento contábil baseado no regime de competência;
  - l) redução do número de categorias da variável faixa populacional (questão 59 da versão final do questionário). Antes do pré-teste eram apresentadas 14 faixas populacionais. Recebeu-se a consideração que essa apresentação requeria tempo adicional para a análise e seleção da categoria aplicável. Desse modo, visando reduzir o tempo despendido para se responder à questão e a indiferença que se teria quanto à coleta de dados, optou-se pela apresentação de cinco categorias;
  - m) inserção do número de cada questão, com o intuito de facilitar a localização do respondente;
  - n) inclusão de espaços para comentários, para viabilizar a indicação de observações que o respondente julgar pertinente ao responder o questionário; e
  - o) adição de destaques de palavras em complemento àqueles utilizados.

Quatro participantes do pré-teste do questionário apontaram sobre a sua extensão. As estimativas de tempo e taxa de resposta fornecidas pela ferramenta SurveyMonkey® eram, respectivamente, 22 minutos e 63%. Um participante que não citou sobre a extensão do questionário concluiu o seu preenchimento em, aproximadamente, 19 minutos. Apesar de se reconhecer a sua extensão, julgou-se inviável a sua redução pelo entendimento de que as questões eram necessárias para a coleta de dados sobre os diferentes constructos. Concluiu-se que a redução somente seria possível se a quantidade de constructos fosse reduzida, consequência da reformulação do presente estudo. Com base nesse entendimento, optou-se por não reduzir o tamanho do questionário e se assumiu o risco de se concluir o presente estudo com a taxa estimada de resposta provida pela ferramenta, podendo ela ser inferior.

**APÊNDICE I – RESULTADOS ADICIONAIS DA ABORDAGEM QUANTITATIVA**Figura A.5 – Representações gráficas dos resíduos dos modelos estimados 1 a 5, mensurados pelas cargas fatoriais ( $n = 228$ )

Fonte: dados da pesquisa.

Figura A.6 – Saídas do *software* R para os modelos de regressões lineares entre intenção (variável resposta) e determinantes comportamentais (variáveis predictoras): variáveis mensuradas pelas suas somas e médias ( $n = 228$ )

**Modelo 1**

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 A_i + \epsilon_i$$

**Soma**

```
Residuals:
  Min       1Q   Median       3Q      Max
-14.0026  -2.4216   0.7562   3.7087  10.6453

Coefficients:
            Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept) 16.38639   1.21316  13.507 < 2e-16 ***
ASOMA        0.19366   0.04073   4.755 3.54e-06 ***
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 4.555 on 226 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.09094, Adjusted R-squared:  0.08692
F-statistic: 22.61 on 1 and 226 DF, p-value: 3.536e-06
```

**Média**

```
Residuals:
  Min       1Q   Median       3Q      Max
-3.5006  -0.6054   0.1891   0.9272   2.6613

Coefficients:
            Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept)  4.09660   0.30329  13.507 < 2e-16 ***
AMEDIA       0.24208   0.05091   4.755 3.54e-06 ***
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1.139 on 226 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.09094, Adjusted R-squared:  0.08692
F-statistic: 22.61 on 1 and 226 DF, p-value: 3.536e-06
```

**Modelo 2**

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 N_i + \epsilon_i$$

**Soma**

```
Residuals:
  Min       1Q   Median       3Q      Max
-15.7403  -2.8131   0.4428   3.6746   8.4792

Coefficients:
            Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept) 17.98444   1.04867  17.150 < 2e-16 ***
NSOMA       0.21949   0.05519   3.977 9.4e-05 ***
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 4.618 on 226 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.06541, Adjusted R-squared:  0.06127
F-statistic: 15.82 on 1 and 226 DF, p-value: 9.397e-05
```

**Média**

```
Residuals:
  Min       1Q   Median       3Q      Max
-3.9351  -0.7033   0.1107   0.9186   2.1198

Coefficients:
            Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept)  4.49611   0.26217  17.150 < 2e-16 ***
NMEDIA       0.21949   0.05519   3.977 9.4e-05 ***
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1.155 on 226 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.06541, Adjusted R-squared:  0.06127
F-statistic: 15.82 on 1 and 226 DF, p-value: 9.397e-05
```



**Modelo 3**

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 PBC_i + \epsilon_i$$

**Soma**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -16.2943 -2.3895 0.6581 3.4835 7.7057

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 19.59587 0.76578 25.589 < 2e-16 \*\*\*  
 PBCSOMA 0.17460 0.05146 3.393 0.000817 \*\*\*  
 ---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 4.66 on 226 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.04847, Adjusted R-squared: 0.04426  
 F-statistic: 11.51 on 1 and 226 DF, p-value: 0.0008167

**Média**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -4.0736 -0.5974 0.1645 0.8709 1.9264

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 4.89897 0.19144 25.589 < 2e-16 \*\*\*  
 PBCMEDIA 0.17460 0.05146 3.393 0.000817 \*\*\*  
 ---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1.165 on 226 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.04847, Adjusted R-squared: 0.04426  
 F-statistic: 11.51 on 1 and 226 DF, p-value: 0.0008167

**Modelo 4**

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 A_i + \beta_2 N_i + \beta_3 PBC_i + \epsilon_i$$

**Soma**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -12.7663 -2.8597 0.3943 3.1732 8.9646

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 14.28158 1.35490 10.541 < 2e-16 \*\*\*  
 ASOMA 0.15125 0.04573 3.307 0.00110 \*\*  
 PBCSOMA 0.13333 0.05116 2.606 0.00977 \*\*  
 NSOMA 0.08323 0.06295 1.322 0.18742  
 ---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 4.468 on 224 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1328, Adjusted R-squared: 0.1212  
 F-statistic: 11.44 on 3 and 224 DF, p-value: 5.242e-07

**Média**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -3.1916 -0.7149 0.0986 0.7933 2.2412

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 3.57039 0.33872 10.541 < 2e-16 \*\*\*  
 AMEDIA 0.18906 0.05716 3.307 0.00110 \*\*  
 PBCMEDIA 0.13333 0.05116 2.606 0.00977 \*\*  
 NMEDIA 0.08323 0.06295 1.322 0.18742  
 ---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1.117 on 224 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1328, Adjusted R-squared: 0.1212  
 F-statistic: 11.44 on 3 and 224 DF, p-value: 5.242e-07

**Modelo 5**

$$I_i = \beta_0 + \beta_1 A_i + \beta_2 N_i + \beta_3 PBC_i + \beta_4 (A * PBC)_i + \beta_5 (N * PBC)_i + \epsilon_i$$

**Soma**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -13.0120 -2.9054 0.4081 2.9726 8.4637

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 13.179161 2.871746 4.589 7.44e-06 \*\*\*  
 ASOMA 0.282485 0.110018 2.568 0.0109 \*  
 PBCSOMA 0.225489 0.207449 1.087 0.2782  
 NSOMA -0.065841 0.144437 -0.456 0.6489  
 ASOMA:PBCSOMA -0.010732 0.008166 -1.314 0.1901  
 PBCSOMA:NSOMA 0.011865 0.010119 1.173 0.2422

---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 4.469 on 222 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1405, Adjusted R-squared: 0.1212  
 F-statistic: 7.259 on 5 and 222 DF, p-value: 2.564e-06

**Média**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -3.2530 -0.7263 0.1020 0.7432 2.1159

Coefficients:  
 Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)  
 (Intercept) 3.29479 0.71794 4.589 7.44e-06 \*\*\*  
 AMEDIA 0.35311 0.13752 2.568 0.0109 \*  
 PBCMEDIA 0.22549 0.20745 1.087 0.2782  
 NMEDIA -0.06584 0.14444 -0.456 0.6489  
 AMEDIA:PBCMEDIA -0.05366 0.04083 -1.314 0.1901  
 PBCMEDIA:NMEDIA 0.04746 0.04048 1.173 0.2422

---  
 Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1.117 on 222 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1405, Adjusted R-squared: 0.1212  
 F-statistic: 7.259 on 5 and 222 DF, p-value: 2.564e-06

Fonte: dados da pesquisa.

Figura A.7 – Saídas do *software* R com os resultados dos modelos completos de regressões lineares estimados entre intenção e atitude mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ )

**Intenção**

```
Residuals:
  Min      1Q  Median      3Q      Max
-3.3538 -0.4902  0.1437  0.6322  1.6984

Coefficients:
      Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
constante    -1.574528   0.493520  -3.190  0.00165 **
conf/com      0.307279   0.208569   1.473  0.14223
ter/cont     -0.313928   0.269221  -1.166  0.24496
legislativo   0.375090   0.216071   1.736  0.08409 .
indireta     0.158064   0.270168   0.585  0.55916
executivo    0.209028   0.338790   0.617  0.53794
municipal   -0.404957   0.361658  -1.120  0.26415
diretalegislativo -0.417973   0.494655  -0.845  0.39912
naoinformado 0.044222   1.015125   0.044  0.96530
orcamentaria 0.008802   0.003255   2.704  0.00744 **
patrimonial  0.004951   0.002583   1.917  0.05669 .
sexo         0.101994   0.146536   0.696  0.48721
idade        0.005493   0.010040   0.547  0.58492
formacao     0.060000   0.151337   0.396  0.69218
privado      0.004014   0.009605   0.418  0.67648
publico     -0.001557   0.011012  -0.141  0.88768
capital      0.452642   0.258085   1.754  0.08097 .
sul          0.315270   0.161390   1.953  0.05214 .
norte       0.642100   0.282908   2.270  0.02428 *
nordeste    0.189407   0.210846   0.898  0.37008
centro      0.556410   0.307109   1.812  0.07150 .
100a500hab -0.300673   0.254074  -1.183  0.23803
50a100hab   -0.450512   0.297606  -1.514  0.13164
5a50hab     -0.287119   0.253043  -1.135  0.25785
ate5hab     -0.621716   0.323505  -1.922  0.05603 .

---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 0.9496 on 203 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.1936,    Adjusted R-squared:  0.09829
F-statistic: 2.031 on 24 and 203 DF,  p-value: 0.004442
```

**Atitude**

```
Residuals:
  Min      1Q  Median      3Q      Max
-2.7297 -0.5817  0.2369  0.6540  1.6430

Coefficients:
      Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
constante    -0.2471891   0.4973861  -0.497  0.61974
conf/com      0.1177856   0.2102028   0.560  0.57586
ter/cont     -0.5922262   0.2713296  -2.183  0.03021 *
legislativo   0.2415198   0.2177635   1.109  0.26870
indireta     -0.2937270   0.2722843  -1.079  0.28198
executivo    0.5418799   0.3414444   1.587  0.11406
municipal    0.4839632   0.3644911   1.328  0.18574
diretalegislativo 0.1871963   0.4985303   0.375  0.70768
naoinformado 0.8020135   1.0230771   0.784  0.43400
orcamentaria 0.0016727   0.0032809   0.510  0.61073
patrimonial  0.0035813   0.0026033   1.376  0.17044
sexo         0.2663536   0.1476842   1.804  0.07279 .
idade        -0.0035889   0.0101182  -0.355  0.72319
formacao     -0.0396464   0.1525221  -0.260  0.79517
privado      -0.0090779   0.0096804  -0.938  0.34948
publico      0.0004983   0.0110986   0.045  0.96423
capital      0.3092452   0.2601069   1.189  0.23586
sul          -0.4963190   0.1626547  -3.051  0.00258 **
norte       0.6788958   0.2851239   2.381  0.01819 *
nordeste    0.0549299   0.2124981   0.258  0.79629
centro     -0.4783803   0.3095143  -1.546  0.12376
100a500hab -0.0965906   0.2560647  -0.377  0.70641
50a100hab   -0.3209505   0.2999376  -1.070  0.28586
5a50hab     -0.0649327   0.2550252  -0.255  0.79928
ate5hab     -0.1710886   0.3260397  -0.525  0.60033

---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 0.957 on 203 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.1809,    Adjusted R-squared:  0.08411
F-statistic: 1.869 on 24 and 203 DF,  p-value: 0.01089
```

Fonte: dados da pesquisa.

Figura A.8 – Saídas do *software* R com os resultados dos modelos completos de regressões lineares estimados entre norma percebida e controle comportamental percebido mensuradas por suas cargas fatoriais (variáveis respostas) e os fatores contextuais (variáveis preditoras) ( $n = 228$ )

**Norma percebida**

**Controle comportamental percebido**

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -2.77012 -0.59190 0.07821 0.65910 1.83891

Residuals:  
 Min 1Q Median 3Q Max  
 -1.89195 -0.76865 -0.07339 0.64845 2.93852

Coefficients:

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
constante	0.305968	0.240515	1.272	0.20473
vinculo	-0.171579	0.167912	-1.022	0.30803
legislativo	0.237329	0.220921	1.074	0.28393
indireta	-0.001736	0.271676	-0.006	0.99491
variasentidades	0.019635	0.219777	0.089	0.92890
orcamentaria	0.156444	0.140990	1.110	0.26843
patrimonial	-0.396431	0.136883	-2.896	0.00418 **
sexo	0.222702	0.142923	1.558	0.12068
idade	0.335852	0.157678	2.130	0.03433 *
formacao	-0.043927	0.146557	-0.300	0.76468
privado1	-0.005844	0.207122	-0.028	0.97752
privado2	0.259136	0.143086	1.811	0.07156 .
publico	-0.362828	0.157324	-2.306	0.02207 *
capital	-0.170379	0.258596	-0.659	0.51070
regiao	-0.022889	0.163720	-0.140	0.88895
50a500hab	-0.207163	0.243885	-0.849	0.39661
ate50hab	-0.265904	0.244994	-1.085	0.27901

Coefficients:

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
constante	-0.34745	0.24213	-1.435	0.15278
vinculo	-0.01945	0.16904	-0.115	0.90849
legislativo	0.67069	0.22240	3.016	0.00288 **
indireta	0.61716	0.27350	2.257	0.02506 *
variasentidades	-0.02486	0.22125	-0.112	0.91065
orcamentaria	0.11036	0.14194	0.778	0.43773
patrimonial	-0.30032	0.13780	-2.179	0.03041 *
sexo	-0.10167	0.14388	-0.707	0.48056
idade	0.28379	0.15874	1.788	0.07524 .
formacao	0.25560	0.14754	1.732	0.08466 .
privado1	-0.02175	0.20851	-0.104	0.91701
privado2	-0.12176	0.14405	-0.845	0.39891
publico	-0.01290	0.15838	-0.081	0.93515
capital	0.11944	0.26033	0.459	0.64684
regiao	0.01522	0.16482	0.092	0.92651
50a500hab	0.13682	0.24552	0.557	0.57795
ate50hab	0.16053	0.24664	0.651	0.51584

Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

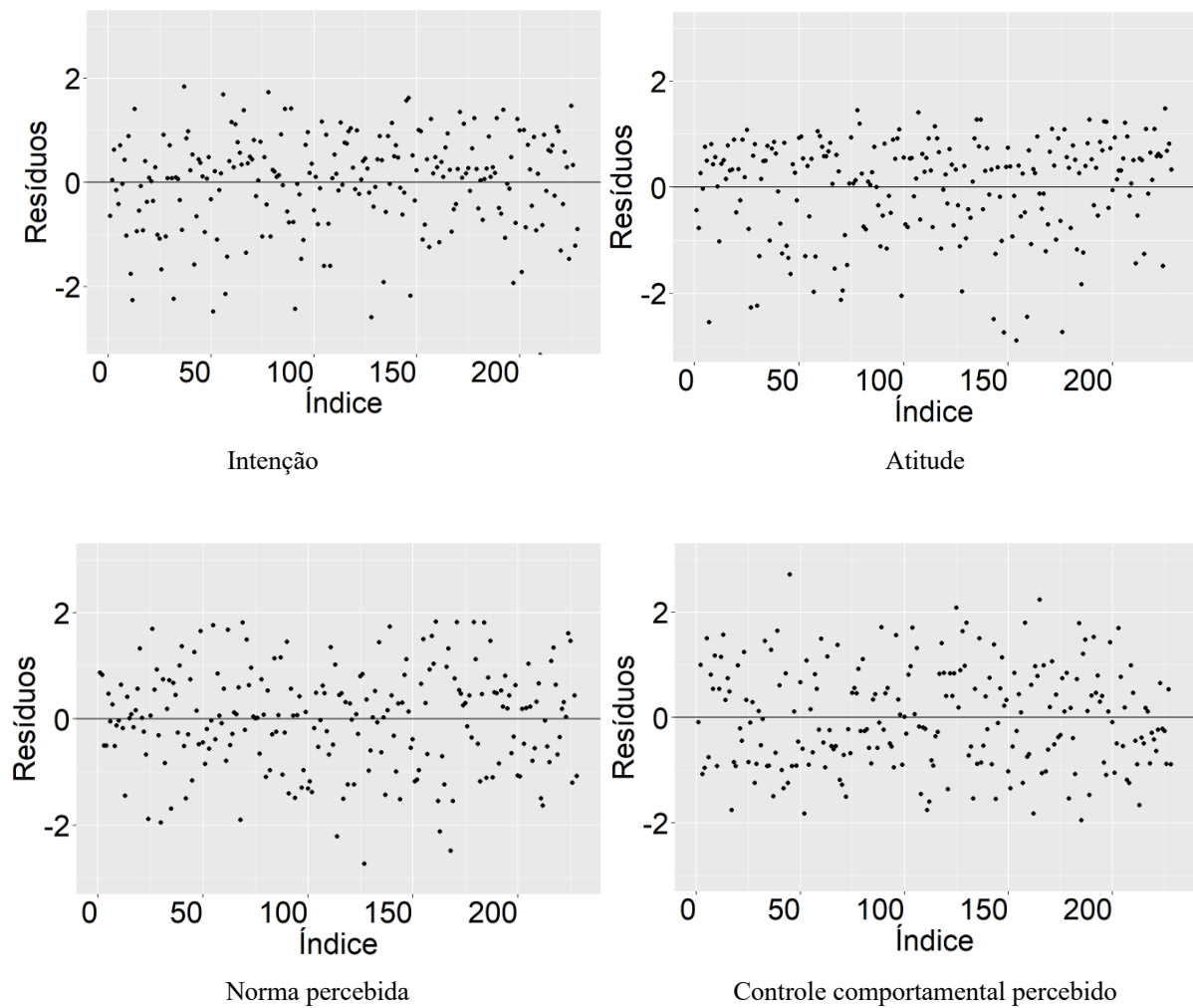
Signif. codes: 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 0.9638 on 211 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1365, Adjusted R-squared: 0.07105  
 F-statistic: 2.085 on 16 and 211 DF, p-value: 0.01006

Residual standard error: 0.9703 on 211 degrees of freedom  
 Multiple R-squared: 0.1249, Adjusted R-squared: 0.05854  
 F-statistic: 1.882 on 16 and 211 DF, p-value: 0.02349

Fonte: dados da pesquisa.

Figura A.9 – Representações gráficas dos resíduos dos modelos *stepwise – backward* estimados para as variáveis respostas intenção, atitude, norma percebida e controle comportamental percebido ( $n = 228$ )



Fonte: dados da pesquisa.