



**AS OPINIÕES DE PREPARADORES E UTILIZADORES
INTERNOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO
SETOR PÚBLICO: O CASO DO PODER JUDICIÁRIO
FEDERAL DO BRASIL**

Juarez Tadeu Filippe Vago

Tese de Mestrado em Contabilidade

Orientada por:

Professor Doutor Manuel Emílio Mota de Almeida Castelo Branco

Faculdade de Economia

Universidade do Porto

2012

NOTA BIOGRÁFICA

Juarez Tadeu Filippe Vago nasceu em 26 de fevereiro de 1966.

Em 1985 iniciou a vida profissional em contabilidade como assistente de auditoria de uma empresa multinacional de auditoria externa com escritório em Vitória, capital do Estado do Espírito Santo. A obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis ocorreu em 1990 pela Universidade Federal do Espírito Santo, onde também obteve o título de Licenciado em Língua Inglesa e Literatura em 1989. A formação dupla permitiu conjugar a carreira de professor e tradutor de língua inglesa com a carreira contábil, sendo que a entrada no setor público veio com a nomeação, em 1991, para o cargo de contador do Tribunal Regional do Trabalho de 17ª. Região – Estado do Espírito Santo.

Ao longo dos 10 anos iniciais da carreira pública, as múltiplas responsabilidades de cargos e funções de chefia e assessoramento adiaram a volta à academia, que somente ocorreu no período de 2001-2003, com a obtenção do grau de especialista no curso de pós-graduação em Finanças de Mercado do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC, no Rio de Janeiro. Em 2007 iniciou os estudos no curso de Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, com retorno ao Brasil em fins de 2009, sem, contudo, haver concluído a tese de mestrado, em função de dificuldades pessoais e de saúde.

No ano letivo de 2012 concluiu a presente tese.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer ao meu orientador pela compreensão em relação aos problemas de saúde que me impossibilitaram de cumprir o cronograma inicialmente acordado.

Agradeço também a todos os funcionários da Secretaria do Mestrado pela disponibilidade e atenção sempre dispensadas, especialmente nos momentos de maior dificuldade.

Agradeço a meu amado companheiro Adriano, que sempre me apoiou em todo o percurso acadêmico.

Agradeço à minha família e aos amigos pelo carinho e auxílio recebidos.

Agradeço aos colegas de trabalho e à Administração do Tribunal Regional do Trabalho da 17^a. Região, com quem partilho os benefícios da experiência acadêmica no aperfeiçoamento de meu trabalho, para realização das metas da instituição.

RESUMO

O presente trabalho é um estudo exploratório sobre as características das demonstrações financeiras do setor público do Brasil. Seu objetivo é identificar e analisar as opiniões expressas por preparadores e utilizadores internos das demonstrações financeiras que trabalham em entidades do Poder Judiciário Federal a respeito de seus quatro atributos principais: utilidade, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade. A metodologia combina o referencial teórico do novo institucionalismo de pesquisa em contabilidade com o levantamento de dados empíricos por *survey* e análise de resultados tanto quantitativa, com estatística descritiva e testes não-paramétricos, quanto qualitativa, com análise de conteúdo com instrumental da *grounded theory* (teoria fundamentada). Demonstrou-se que, do ponto de vista dos profissionais investigados, a adoção das normas internacionais de contabilidade do setor público *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS* no Brasil afeta sua prática profissional no sentido de aperfeiçoar o relato contábil, cuja principal limitação se circunscreve ao eixo de significados associados ao atributo compreensibilidade das demonstrações, tanto para os utilizadores internos quanto para os externos. Evidenciou-se nos textos fornecidos pelos sujeitos a preocupação de torná-las significativas para um público leigo, o cidadão comum, visto como um destinatário necessário das prestações de contas, para além dos Tribunais de Contas e outras agências de controle e auditoria governamentais. Essa preocupação dos respondentes revela a consciência de que a prática profissional contábil, para merecer mais legitimidade social, não pode prescindir de se fazer entender pelo conjunto da sociedade em que se insere, mesmo se forem consideradas as forças de isomorfismo institucional atualmente em jogo no processo de adoção dos *IPSAS* atuantes nos dois campos organizacionais identificados no processo: o da regulação governamental e o da profissão contábil.

Palavras-chave: relato contábil; demonstrações financeiras; setor público; Brasil; normas internacionais de contabilidade; *IPSAS*; preparadores; utilizadores; atributos; isomorfismo institucional; novo institucionalismo; *grounded theory*.

ABSTRACT

The present work is an exploratory study on the characteristics of financial statements issued by the public sector in Brazil. Its aim is to identify and analyze the opinions expressed by preparers and internal users of financial statements who work at institutions belonging to the Federal Judiciary Power about their four main attributes: usefulness, understandability, verifiability and faithful representation of the financial, budgetary and assets reality of the entity. The methodology combines the theoretical foundations supplied by the new institutionalism in accounting research with the collection of data by means of a survey and the results are analyzed both on a quantitative basis, employing descriptive statistics and non-parametric tests, and on a qualitative basis, employing content analysis techniques supplied by the grounded theory. The results demonstrate that, from the standpoint of the professionals studied, the adoption of the International Public Sector Accounting Standards – IPSAS in Brazil affects their professional practice towards improving the financial reporting, whose main limitation is ascribed to an axis of meanings associated with the attribute understandability of financial statements, as much for the internal as for the external users. Texts supplied by the respondents brought evidence of their concern with a need to enhance the meaning of the financial statements for the lay public, the common citizen, regarded as a necessary recipient of accountability, beyond the Audit Courts and other governmental audit and control agencies. Such concern shown by respondents reveal their awareness that the professional accounting practice, in order to achieve more social legitimacy, cannot dismiss the aim of being understood by the society into which it is inscribed, notwithstanding the forces of institutional isomorphism presently in play in the process of adopting IPSAS and acting in the two organizational fields identified in such process: the governmental regulation and the accounting profession.

Keywords: financial reporting; financial statements; public sector; Brazil; international accounting standards; IPSAS; preparers; users; attributes; institutional isomorphism; new institutionalism; grounded theory.

ÍNDICE

Páginas

ÍNDICE DE GRÁFICOS E TABELAS.....	viii
LISTA DE SIGLAS UTILIZADAS	ix
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento geral	1
1.2. Objetivos e motivações	3
1.3. Estrutura da tese	3
2. REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1. O novo institucionalismo no estudo das organizações e da contabilidade	5
2.2. Relato contábil do setor público e questão de pesquisa: preparadores, utilizadores e atributos das demonstrações em processo de isomorfismo aos IPSAS	10
2.2.1. Preparadores	12
2.2.2. Utilizadores	13
2.2.3. Atributos	15
2.2.3.1. Atributo 1. Utilidade/relevância e frequência de uso	18
2.2.3.2. Atributo 2. Compreensibilidade	19
2.2.3.3. Atributo 3. Confiabilidade	19
2.2.3.4. Atributo 4. Capacidade de refletir a realidade (<i>true and fair view</i>)	19
2.3. Contexto institucional da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil	20
2.3.1. Conselho Federal de Contabilidade – CFC	23
2.3.2. Secretaria do Tesouro Nacional – STN	26
3. METODOLOGIA	28
3.1. Levantamento do tipo <i>survey</i> (questionário)	29
3.1.1. Amostra	30
3.1.2. Análise quantitativa	31
3.1.3. Análise qualitativa	33
3.2. Análise documental de literatura técnica e não técnica	33
3.3. Observação participativa	34
4. RESULTADOS	35

4.1. Análise dos dados demográficos dos respondentes e suas entidades de origem	35
4.2. Análise das questões fechadas sobre os atributos	37
4.2.1. O atributo utilidade/relevância e sua relação com frequência de uso	39
4.2.1.1. Utilidade	39
4.2.1.2. Relevância	41
4.2.1.3. Frequência de uso	42
4.2.2. O atributo compreensibilidade	45
4.2.3. O atributo confiabilidade	47
4.2.4. O atributo capacidade de refletir a realidade (<i>true and fair view</i>)	48
4.2.5. A necessidade de modificação das demonstrações	50
4.3. Análise das questões abertas e semi-abertas	50
4.3.1. Análise da questão aberta 1	51
4.3.2. Análise da questão semi-aberta 11	54
4.3.3. Análise da questão 12	55
5. DISCUSSÃO	60
5.1. Perfil demográfico dos respondentes	62
5.1.1. Predominância do sexo masculino	62
5.1.2. Dupla titulação	62
5.1.3. Quadro jovem	63
5.2. Atributos das demonstrações financeiras	63
5.2.1. O atributo utilidade/relevância	64
5.2.2. A frequência de uso	64
5.2.3. O atributo compreensibilidade	65
5.2.4. O atributo confiabilidade	66
5.2.5. O atributo capacidade de refletir a realidade (<i>true and fair view</i>)	67
5.2.6. A necessidade de modificação das demonstrações	68
5.3. Análise de conteúdo dos textos fornecidos nas questões abertas	68
5.3.1. Menções espontâneas sobre as demonstrações (questão aberta 1)	68
5.3.1.1. Balanço orçamentário	68
5.3.1.2. Balanço financeiro	69
5.3.1.3. Balanço patrimonial	70
5.3.1.4. Demonstração das variações patrimoniais	71

5.3.2. Menção espontânea sobre instrumentos auxiliares à compreensão das demonstrações (questão semi-aberta 11)	73
5.3.3. Menção espontânea sobre sugestões de modificação das demonstrações (questão semi-aberta 12)	74
6. CONCLUSÕES	79
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81
ANEXOS	89
ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO	89
ANEXO 2 – POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM	92
ANEXO 3 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	94
ANEXO 4 – BALANÇO FINANCEIRO	96
ANEXO 5 – BALANÇO PATRIMONIAL	97
ANEXO 6 – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	98
ANEXO 7 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	101
ANEXO 8 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	103
ANEXO 9 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	104
ANEXO 10 – Resumo da análise estatística: opiniões com associação significativa em relação à categoria do respondente medida pelo Teste de Fisher ou pelos resíduos ajustados	105

ÍNDICE DE GRÁFICOS E TABELAS

Páginas

Tabela 1. Relacionamento entre atributos e questões de investigação	29
Tabela 2. Distribuição dos respondentes por categoria, tempo de experiência e escolaridade	35
Gráfico 1. Distribuição geográfica das entidades de origem dos respondentes	37
Tabela 3. Estatística descritiva dos dados principais respondidos na questão 6 com escala de 3 pontos (3-muito, 2-razoável, 1-pouco) e teste de Fisher	38
Tabela 4. Opiniões sobre o atributo utilidade	39
Tabela 5. Opiniões sobre o atributo relevância	41
Tabela 6. Opiniões sobre frequência de uso interno	43
Tabela 7. Opiniões sobre frequência de uso externo	44
Tabela 8. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade, por demonstração	46
Tabela 9. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade (controle)	46
Tabela 10. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade (controle)	47
Tabela 11. Opiniões sobre o atributo confiabilidade, por demonstração	48
Tabela 12. Opiniões sobre o atributo capacidade de refletir a realidade, por demonstração	48
Tabela 13. Opiniões sobre divergência entre valor de mercado e valor contábil divulgado no Balanço Patrimonial	49
Tabela 14. Menções espontâneas sobre o Balanço Orçamentário – questão 1	51
Tabela 15. Menções espontâneas sobre o Balanço Financeiro – questão 1	52
Tabela 16. Menções espontâneas sobre o Balanço Patrimonial – questão 1	53
Tabela 17. Menções espontâneas sobre a Demonstração das Variações Patrimoniais – questão 1	54
Tabela 18. Micro-análise das sugestões dos preparadores para modificação das demonstrações	56
Tabela 19. Micro-análise das sugestões dos utilizadores para modificação das demonstrações	57
Tabela 20. Frequência das categorias de unidade de conteúdo	58

LISTA DE SIGLAS UTILIZADAS

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

NPFM: New Public Financial Management

NPM: New Public Management

FASB: Financial Accounting Standards Board

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

GASB: Governmental Accounting Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

IBRACON: Instituto dos Auditores do Brasil

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

IFAC: Internatiional Federation of Accountants

IFRS: International Financial Reporting Standards

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBCT 1: Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 1

SIAFI: Sistema Integrado de Administração Financeira

SCN93: Sistemas de Contas Nacionais pelas Nações Unidas 1993.

1. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento geral

A relevância da pesquisa sobre contabilidade do setor público permaneceu relativamente invisível até o final da década de 1990, segundo Broadbent (1999), apesar da importância econômica dos serviços públicos que passaram a ser geridos, fornecidos e dirigidos por organizações privadas e do terceiro setor, vinculados a programas de “modernização”. Broadbent e Guthrie (2008) relatam que a maioria das investigações trata de diferentes níveis de governo ou jurisdição e baseiam-se em estudos das organizações abordando o tema de contabilidade de gestão, em detrimento da contabilidade financeira, concentrando-se nos Estados Unidos, no Reino Unido, na Austrália e, especialmente na Nova Zelândia, berço do chamado “New Public Financial Management” – NPFM (nova gestão financeira pública). Os autores ressaltam a necessidade de ampliar o leque da investigação para incluir mais reflexão e análise crítica a respeito da padronização de informação contábil internacionalmente, difundida por instituições supra-nacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, no sentido de que promoveria um maior entendimento econômico entre as nações. O processo de convergência em curso aos *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público) se apóia no pressuposto da objetividade da informação contábil, mas a aparente objetividade normativa esconde imensa complexidade, devendo ser considerados os contextos culturais e os sistemas institucionais nacionais em que tais normas sejam adotadas. Outra objeção quanto à adoção dos IPSAS vê nesse processo uma forma de privatização da uma função reguladora primordialmente estatal, pois são formulados pelo *International Federation of Accountants – IFAC*, uma instituição privada.

No Brasil, a adoção dos IPSAS tem sido acelerada, desde o lançamento do projeto de convergência, em 2007, liderado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN. As primeiras modificações na prática contábil do setor público entraram em vigência a partir de 2010, com a introdução da depreciação de alguns ativos não correntes, como imóveis, veículos e certas classes de equipamentos, o que significou a adoção parcial do regime de competência ou acréscimo (*accrual basis*). As demonstrações contábeis sofreram pequenas alterações

em seu conteúdo e forma a partir de 2011, e a partir de 2012 pretende-se uma adoção completa das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (CFC, 2008b), dissociando a contabilidade patrimonial da tradicional contabilidade orçamentária baseada no regime de caixa.

Investigar esse processo de convergência da prática contábil brasileira exige, primeiramente, que o investigador explicita sua posição epistemológica, para depois situar o problema de forma contextualizada e então definir métodos adequados para sua ação. Para o estudo da contabilidade no setor público, o novo institucionalismo ou neo-institucionalismo, segundo Lounsberry (2008), é, dentre as correntes da teoria institucional das organizações, aquela que pode oferecer recursos conceituais abrangentes e com fundamentos empíricos importantes. Segundo Thoenig (2010), a sua principal unidade de análise é o conceito de campo organizacional, em que as instituições sociais públicas ou privadas se articulam e planejam seu curso de ação (DiMaggio e Powell, 1983); a estrutura formal também é composta de mito e cerimônia (Meyer e Rowan, 1977); processos de mudança ocorrem por isomorfismo coercitivo, mimético e normativo (DiMaggio e Powell, 1983, p.152).

Enfim, em vez de tratar a contabilidade como uma disciplina estática e puramente técnica, a metodologia institucional e social procura estudá-la como mecanismo interligado à vida das organizações e ao contexto em que ela opera, para explicar os fenômenos contábeis a partir dos padrões de comportamento, normas, crenças e procedimentos a que as organizações recorrem para ganhar legitimidade no ambiente em que atuam. Baseia-se em dois pressupostos: primeiro, em ciências sociais não se pode formular qualquer explicação que tenha como base uma linguagem unívoca, não contextual; segundo, as aplicações e características dos mecanismos contábeis nem sempre são definidas por motivações objetivas e racionais, e, em vez de ser usada com o objetivo de fornecer subsídios para orientar o processo decisório, a contabilidade acaba atuando como instrumento de legitimação de decisões já adotadas. Pode-se inferir que, nesse caso, não é tão interessante saber, a priori, se determinado procedimento contábil realmente contribui para gerar decisões racionais, mas se ele é percebido como algo relevante no contexto em que é utilizado (Dias e Machado, 2004).

1.2. Objetivos e motivações

A investigação sobre relato contábil no setor público brasileiro tem se limitado à discussão normativa, em um ambiente de convergência aos *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público). Como não há trabalhos sobre a questão específica das características das demonstrações contábeis que tenham por fundamento a metodologia institucional de pesquisa em contabilidade, o presente estudo é relevante, pois contribui como visão alternativa sobre o tópico, empregando conceitos como campo institucional, isomorfismo coercitivo, normativo e mimético (DiMaggio e Powell, 1983).

O presente projeto é um estudo exploratório sobre as características das demonstrações contábeis do setor público brasileiro, cuja realização é requisito do Curso de Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade do Porto. O objetivo é identificar e analisar as opiniões de preparadores e utilizadores internos das demonstrações financeiras de contabilidade pública, divulgadas anualmente por entidades do Poder Judiciário Federal do Brasil, a respeito de seus quatro atributos principais: utilidade, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade. O interesse pessoal e facilidade de acesso influenciaram na escolha do tema, pois o pesquisador é contabilista atuante desde 1990 em um dos tribunais integrantes do Poder Judiciário Federal, o que ajudou a delimitar o campo investigado e a coleta de dados.

1.3. Estrutura da tese

Além da introdução, há mais quatro capítulos. O Capítulo 2 contém os fundamentos teóricos, revisão da bibliografia e revisão do contexto histórico da contabilidade do setor público nacional e internacional desde 1960, sob o paradigma do *New Public Financial Management*, para situar a seguinte questão de pesquisa: **quais são as opiniões de preparadores e utilizadores internos das quatro demonstrações financeiras de contabilidade pública, o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, divulgadas anualmente por entidades do Poder Judiciário Federal do Brasil, a**

respeito de seus quatro atributos principais: utilidade, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade?

O Capítulo 3 explicita a metodologia e a relevância dos resultados para a comunidade científica e a administração pública, bem como suas limitações. A metodologia combina abordagem quantitativa (estatística descritiva e testes não-paramétricos) e qualitativa (análise de conteúdo) na análise dos dados empíricos.

O Capítulo 4 contém a análise de resultados, dividindo-se em análise quantitativa dos dados obtidos a partir das questões fechadas do questionário aplicado e análise de conteúdos das respostas a questões abertas, com recurso ao instrumental fornecido por algumas técnicas básicas de pesquisa qualitativa propostas por Strauss e Corbin (2008).

O Capítulo 5 contém a discussão dos resultados da análise quantitativa e qualitativa, em uma tentativa de integração de análise contextual, sob a ótica do fundamento teórico adotado, o novo institucionalismo na pesquisa em contabilidade.

O Capítulo 6 finaliza a apresentação do trabalho, resumindo conclusões, limitações e sugestões de pesquisa futura.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A relevância da pesquisa sobre contabilidade do setor público já foi abordada desde o início da década de 1990, de forma incipiente, por autores como Lapsley e Van Helden, mas permaneceu relativamente invisível até o final da década de 1990, segundo Broadbent (1999), não obstante a relativa importância dos serviços públicos em termos econômicos. Afinal, muitas nações-estado fornecem serviços públicos essenciais que têm sido, em grande parte, geridos, fornecidos e dirigidos por organizações privadas e do terceiro setor, desde o início da década de 1990, como resultado de programas de “modernização”. Broadbent e Guthrie (2008) revisaram a literatura de artigos sobre contabilidade do setor público, publicados em oito periódicos selecionados de 1992 a 2006, dando continuidade a seu trabalho anterior que cobria o período 1987 a 1992 (Broadbent e Guthrie, 1992). Concluíram que a maioria trata de diferentes níveis de governo ou jurisdição e baseiam-se em estudos das organizações abordando o tema de contabilidade de gestão, em detrimento da contabilidade financeira. Concentram-se nos Estados Unidos, no Reino Unido ou na região da Austrália e Pacífico, onde se situa a Nova Zelândia, a nação que se considera a chave do desenvolvimento do que passou a ser chamado de “*new public financial management*” – *NPFM* (nova gestão financeira pública). Ressaltaram os autores que as pesquisas comparativas necessitavam ir além de simplesmente detalhar diferentes práticas nacionais e avançar na reflexão e análise crítica do argumento de que mais padronização de informação contábil internacionalmente promoveria um maior entendimento econômico entre as nações. Tal argumento não reconhece que a aparente objetividade da informação contábil esconde imensa complexidade, devendo ser considerados os contextos culturais e os sistemas institucionais nacionais em que tais práticas estão inseridas.

2.1. O novo institucionalismo no estudo das organizações e da contabilidade

A teoria institucional constitui um paradigma importante no estudo da sociologia organizacional, enfatizando o valor da conformidade com o ambiente institucional para a sobrevivência das organizações, o que leva ao aumento da estabilidade, da legitimidade e do acesso a recursos. A pesquisa em contabilidade sob a ótica da teoria institucional possui cerca de 30 anos de tradição e se fundamenta principalmente nos

conceitos de isomorfismo, *accountability*, habitualização, objetificação e sedimentação descritos por vários autores (DiMaggio e Powell, 1983; Hopwood, 1985; Hopwood *et al*, 1983; Meyer, 1986; Meyer e Rowan, 1977; Miller, 1994; Miller e O’Leary, 1987; Robert e Scapens, 1985; Tolbert e Zucker, 1983).

Para Meyer e Rowan (1977), a teoria institucional recupera um elemento weberiano que é a legitimidade de estruturas formais racionalizadas, pois na sociedade moderna as organizações se desenvolvem em contextos altamente institucionalizados e são pressionadas a refletir os mitos do ambiente em vez de exigências puramente técnicas. As empresas usam os orçamentos, como de resto qualquer outro instrumento contábil, não por acreditarem que eles possam gerar benefícios internos, mas por perceber que são necessários para obter a aprovação dos diversos agentes com os quais se relacionam, especialmente os provedores de capitais, e para conferir um caráter de racionalidade às suas atividades no ambiente em que atuam. Parte-se do princípio de que organizações que não se apóiam em sistemas contábeis formais tendem a ser vistas como negligentes, irracionais e ilegítimas. Organizações do setor público são pródigas em exemplos dessa natureza, ao tentarem demonstrar que estão sob o controle da sociedade porque cumprem um orçamento.

Segundo Miller (1994), a crescente institucionalização do aparato contábil e a noção de que a contabilidade faz parte de uma estrutura social mítica permite que ela seja estudada como uma espécie de código social institucionalizado, mediante o qual as organizações públicas ou privadas apresentam-se ao mundo expondo suas potencialidades e metas, demonstrando o que pretendem fazer, por que fazer e como fazer. Por isso o papel da contabilidade não se esgota no fornecimento de informações destinadas a orientar decisões racionais, mas afigura-se como uma prática institucional com feição ideológica e como símbolo de racionalidade econômica, um fenômeno que ocorre em praticamente todo o mundo e que pode explicar a padronização de normas contábeis em ambientes mais globalizados. A idéia de que organizações que utilizam mecanismos contábeis são economicamente mais racionais vale também para as nações (Miller e O’Leary, 1987). Com a intensificação do processo de globalização, quando se fala em competitividade entre países, fala-se também em redução de custos tributários,

eliminação de desperdícios e outros fenômenos ligados, direta ou indiretamente, ao terreno da contabilidade. A adoção de normas contábeis internacionais, tanto no setor privado quanto no setor público, não estaria baseada no conceito de eficiência dos sistemas de contabilidade e do poder informativo das demonstrações financeiras, mas sim na tentativa de organizações e governos que as adotam em aumentar sua reputação de racionais, modernos, responsáveis e cumpridores das leis (Carruthers, 1995, p. 316; Meyer e Rowan, 1977, p.45).

As organizações tendem a se conformar às normas e influências sociais predominantes, tanto de forma cerimonial quanto real, sob pena de perder legitimidade, o que leva à homogeneidade em estruturas e práticas organizacionais, por meio de um processo denominado *isomorfismo estrutural*. Tal processo se subdivide em dois tipos: *isomorfismo competitivo*, um cenário de competição de mercado livre e aberto em que uma forma melhor, mais barata ou mais eficiente de se fazer algo se impõe sobre as organizações por forças competitivas; e *isomorfismo institucional*, em que as organizações tendem a adotar as mesmas práticas em resposta a pressões institucionais de organizações similares (DiMaggio e Powell, 1983). Estes autores utilizam o conceito de campo organizacional como o agregado de organizações que constituem uma área reconhecida da vida institucional: fornecedores chave, consumidores de recursos e de produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares, cuja vantagem é contemplar a totalidade dos atores relevantes, sem se limitar às empresas que competem entre si ou às redes de organizações que interagem entre si. Este conceito se baseia na noção de campo como objeto da ciência social proposta por Bourdieu, em que “os indivíduos existem como agentes socialmente constituídos e que produzem efeitos neste campo, havendo uma luta constante entre os agentes para demarcarem o espaço social” (Lounsbury, 2008, p.355).

Vários processos podem levar uma organização a mudar suas práticas de relato contábil e financeiro para torná-las isomórficas (Scott, 1995). Para Meyer e Rowan (1977), à medida que os estados racionalizados expandem seu domínio sobre mais arenas da vida social, as organizações cada vez mais refletem as regras institucionalizadas e legitimadas pelo estado e dentro dele, tornando-se mais homogêneas dentro de dados

domínios e mais baseadas em rituais de conformidade a instituições mais amplas e menos influenciadas pelas atividades técnicas. Uma organização pode resolver os conflitos entre regras cerimoniais e eficiência, empregando dois dispositivos: o desacoplamento (*decoupling*) e a lógica da confiança. O desacoplamento consiste em proteger as suas estruturas formais de processos de avaliação baseados em desempenho técnico por meio da minimização de rotinas de inspeção, avaliação e controle de atividades e por meio do tratamento informal da coordenação e interdependência entre suas unidades. A lógica da confiança e da boa-fé é sustentada pelas práticas de evasão, discricionariedade e desconsideração:

Apesar da falta de coordenação e controle, as organizações em que ocorre o desacoplamento não são anarquia. As atividades do dia-a-dia prosseguem de forma ordeira. O que legitima as organizações institucionalizadas, permitindo que pareçam úteis apesar da falta de validação técnica, é a confiança e boa-fé de seus participantes internos e constituintes externos. (Meyer e Rowan, 1977, p. 357)

DiMaggio e Powell (1983) identificaram três mecanismos de isomorfismo institucional que são úteis para o enquadramento teórico da presente investigação, cujo objetivo se vincula ao gradual processo de adoção de novas práticas contábeis do setor público brasileiro, em convergência ao normativo *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS. Os autores propõem a seguinte classificação: *isomorfismo coercitivo*, *isomorfismo mimético* e *isomorfismo normativo*.

Isomorfismo coercitivo

Este possui duas origens: a influência política, de pressões formais e informais exercidas nas organizações por outras de que dependem, por meio de força, persuasão ou convite à associação; e o problema de legitimidade, ou seja, das expectativas culturais da sociedade. Os autores citam o destaque dado por Weber ao impacto de um sistema racionalizado complexo de lei contratual que exige controles organizacionais para honrar compromissos legais. Acrescentam que outras exigências legais e técnicas do estado como “as vicissitudes do ciclo orçamentário, a onipresença de certas exigências referentes a exercícios fiscais, relatos anuais e relatos financeiros– também moldam as organizações em formas semelhantes” (DiMaggio e Powell, 1983, p.150).

Isomorfismo mimético

Resulta de respostas padrão à incerteza, em que uma organização imita o modelo de outra organização semelhante em seu campo que ela perceba como sendo mais legítima ou bem-sucedida, o que pode ser uma solução mais viável e econômica, mesmo que não haja qualquer evidência concreta de que os modelos adotados aumentam a eficiência. Um exemplo claro de modelagem isomórfica mimética foram “as reformas administrativas nas agências governamentais dos EUA, como o orçamento base-zero do governo Carter” (DiMaggio e Powell, 1983, p.152).

Isomorfismo normativo

Resulta da luta coletiva de membros de uma profissão que se associam em organizações profissionais para definir as condições e os métodos de seu trabalho e estabelecer uma legitimação para sua autonomia profissional. Assenta-se tanto na educação formal e na legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários quanto no crescimento de redes que vão além das organizações e permitem que novos modelos se difundam rapidamente (DiMaggio e Powell, 1983, p.153).

Em acréscimo ao modelo de três tipos de isomorfismo de DiMaggio e Powell, a análise de Scott (1995) propõe três pilares para o processo de interação e homogeneização das instituições. O pilar regulador fornece sistemas formais de regras e mecanismos de cumprimento sancionados pelo estado (leis). O pilar normativo inclui “tanto a cultura como a estrutura social como meios legítimos usados por atores individuais e coletivos para agir, apropriando-se de valores para perseguir metas independentes” (Hirsch, 1997, p.1714). O terceiro pilar na tipologia de Scott é o pilar cognitivo, em que as ações são legitimadas por sua conformidade a um leque de roteiros (*scripts*) e suposições culturais externos (crenças e valores incorporados que são impostos aos atores sociais ou por estes internalizados). Como resultado, as organizações em geral adotam estruturas e práticas de gestão consideradas legítimas e socialmente aceitáveis por outras organizações em seu campo, independentemente de sua real utilidade. Pelo isomorfismo, países também alinham suas práticas e normas contábeis com aquelas existentes em outras jurisdições.

Lounsbury (2008, p. 349) considerou “anacrônico o excesso de ênfase na conformidade, no isomorfismo e na aderência a normas e valores encontrado em estudos mais antigos feitos sob a perspectiva do novo institucionalismo”, especialmente os empíricos, como o de Tolbert e Zucker (1983), que supõem que a difusão de mudanças ocorre em dois estágios estanques: as organizações a adotá-las mais cedo seriam motivadas pela racionalidade das decisões técnicas, mas as que as adotam mais tarde seriam pressionadas a somente imitar as primeiras, de forma irracional. A pesquisa institucional mais recente passou a dar atenção também à heterogeneidade organizacional, substituindo o mimetismo irracional e a estabilidade por nova ênfase na racionalidade institucional e na luta e mudança contínuas. Estudos comportamentais da prática contábil, sob a perspectiva do novo institucionalismo, passam a se importar com os atores sociais e a diversidade, utilizando, por exemplo, teorias como a Teoria de Rede de Atores (*Actor Network Theory – ANT*) proposta por Latour, Callon e outros. Gendron *et al* (2007), por exemplo, utilizaram a *ANT* ao analisarem a introdução de critérios de medida de desempenho no serviço público do Canadá, por parte da Auditoria Geral da Província de Alberta, a partir de 1993, em um contexto de modernização de Nova Gestão Pública (*New Public Management – NPM*), em um tipo de trabalho que considera tanto a dinâmica institucional quanto a micro-processual, além das crenças e normas culturais mais amplas que estruturam a cognição e orientam a tomada de decisão em um campo. Tal avanço resgataria a abordagem mais pluralista da racionalidade institucional sinalizada por Meyer e Rowan (1977) e Meyer e Scott (1983), que sugeriram que o ambiente institucional é fragmentado, leva à ambigüidade e à criação de estruturas mais variadas, onde o isomorfismo “não é um processo inconsciente determinado estruturalmente, mas uma realização que exige esforço” (Lounsbury, 2008, p. 353).

2.2. Relato contábil do setor público e questão de pesquisa: preparadores, utilizadores e atributos das demonstrações em processo de isomorfismo aos IPSAS

A recente convergência das normas contábeis de várias economias emergentes às normas do *International Accounting Standards Board - IASB* e do *International Federation of Accountants - IFAC*, para o setor privado e para o setor público, respectivamente, pode ser resultante de conformidade normativa e mimética, ditada pela necessidade de atender os requisitos fixados por órgãos de financiamento como o Banco

Mundial e por agências de classificação do risco, facilitando o acesso ao crédito por parte dos seus governos e aos recursos de investidores internacionais por parte das empresas nacionais. Vários argumentos ajudaram a construir a crença de que os *International Financial Reporting Standards – IFRS*, fornecem mensuração e relato financeiros verdadeiros universalmente, o que para o setor público corresponderia aos *International Public Sector Accounting Standards- IPSAS*. Dentre eles, o de que o aumento da compreensibilidade, credibilidade e comparabilidade das demonstrações de entidades e governos protegeria investidores, reduziria barreiras aos fluxos de capital internacionais e melhoraria a alocação de recursos em mercados financeiros globais (Rodrigues e Craig, 2007, p. 746). Representações freqüentes da contabilidade no imaginário social e no plano normativo associam-na a atributos de confiabilidade e relevância, mas vários pesquisadores já reconheceram que há muito mais na contabilidade do que é sugerido por sua imagem tradicional neutra e funcionalista (Burchell *et al.*, 1980; Carruthers, 1995; McSweeney, 1997; Miller, 1994; Miller e O’Leary, 1987; Morgan, 1988).

Carpenter e Feroz (2001) estudaram a adoção dos *Generally Accepted Accounting Principles – GAAP* na contabilidade de quatro governos estaduais dos EUA, concluindo que qualquer estratégia de resistência à pressão institucional para adotá-las seria um fracasso em razão da força dos campos institucionais da profissão contábil bem organizada e do governo. Carnegie e West (2005), mesmo sem recorrerem explicitamente ao instrumental analítico do novo institucionalismo, mas nele buscando a perspectiva da contabilidade como prática institucional e sociológica, investigaram o processo de imposição a entidades do setor público da Austrália e Nova Zelândia, para fins de relato, de normas de avaliação para ativos sem características financeiras, como coleções de museus e bibliotecas. Concluíram que tal tentativa de aperfeiçoar a prestação de contas (*accountability*) fracassou porque a adoção do regime de competência (*accrual*) do setor privado a recursos do setor público que não possuam características financeiras, como as coleções dos museus e bibliotecas estudados, não consegue abarcar o valor social e cultural de tais recursos e funciona mais como processo de legitimação da profissão contábil. Anteriormente, Guthrie (1998) já havia alertado que a implementação indiscriminada do regime de competência na

contabilidade do setor público na Austrália, com a conseqüente avaliação monetária de bens públicos como coleções de arte, estradas, pontes e praças, poderia produzir dados mais confusos para usuários das demonstrações contábeis.

Na investigação presente, o foco é a dimensão intra-organizacional do processo de produção e de utilização interna do relato financeiro de uma parte do governo central no Brasil. Com fins exploratórios, não possui variáveis previamente definidas nem hipóteses a serem testadas, mas fez-se necessário distinguir ao menos dois eixos do processo investigativo: as categorias dos sujeitos e os atributos das demonstrações. Assim foi possível definir metodologia (tipo e instrumento de coleta de dados e abordagem combinada de análise quantitativa e qualitativa) e fundamento teórico. A seguir é feito o enquadramento dos dois eixos considerando a literatura existente.

2.2.1. Preparadores

Atualmente, o preparador de demonstrações financeiras é o contabilista, de quem se exige formação técnica comprovada por título de nível universitário, cuja atividade pode ser objeto de regulação pelas associações profissionais ou pelo Estado, ou por ambos, dependendo do país. O papel social e a evolução da profissão têm sido objeto de investigações baseadas na perspectiva do novo institucionalismo. O estudo de Boland (1982) recorre ao conceito de isomorfismo de Meyer e Rowan para situar a luta dos contabilistas norte-americanos, a partir do início do século XX, em busca de reconhecimento e legitimidade. O autor traz evidência histórica de que houve interação de mitos com tecnologias, em processo de legitimação que vai além da busca de eficiência técnica:

A profissão incorpora elementos estruturais que refletem os mitos racionalizados da sociedade, busca declarações formais para se isentar de erros, transforma mistérios morais em procedimentos impessoais, sofre conflitos originados de demandas desiguais, e incorpora elementos estruturais inconsistentes. (Boland, 1982, p. 123)

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, ramificado em unidades regionais de cada estado, é a instituição profissional associativa, criada por força de lei para fiscalizar o profissional que nela deve se registrar para prestar serviços de forma autônoma ou trabalhar como empregado de uma organização privada ou pública. No

caso específico do campo organizacional do setor público escolhido para a investigação, o Poder Judiciário Federal, o contabilista deve ser aprovado em exames de seleção para ingressar na carreira, sendo-lhe garantida a estabilidade após três anos de serviço. Nesse contexto institucional, o preparador de demonstrações se encontra limitado na sua prática, pois apenas controla os registros automáticos no Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, gerados pelas apropriações de despesas feitas por funcionários da área orçamentária ou pelos pagamentos feitos por funcionários da área financeira, dos quais não se exige o título de contabilista. A centralização da contabilidade decorrente da implantação do SIAFI, iniciada em 1988, resultou no esvaziamento da influência da profissão contábil nas divisões ou departamentos ministeriais existentes nos estados e municípios, o que provoca atrito com o Conselho Federal de Contabilidade, cuja posição é ambígua. Se, por um lado, defende a racionalidade embebida em um projeto como o SIAFI, buscando legitimidade junto ao Estado, por outro, reconhece que o mercado de trabalho para o contabilista se encolhe, o que lhe retira legitimidade junto aos associados.

2.2.2. Utilizadores

Internacionalmente, tem havido diversos estudos que tentam determinar quem são os interessados ou utilizadores no uso de relatórios anuais do setor público (*stakeholders*), qual informação utilizam e para que fins. Mack e Ryan (2007) citam Butterworth *et al.*, 1989; Lapsley, 1992; Hodges *et al.*, 2002, no Reino Unido; Brusca Alijarde, 1997, na Espanha; Steccolini, 2004, na Itália; Skaerbaek, 2005, na Noruega; Coy *et al.*, 1997 na Nova Zelândia e Clark, 2001, na Austrália. Os autores classificam os estudos em dois grupos: o primeiro com orientação normativa e o segundo com orientação empírica.

O primeiro, majoritário, usa argumentos normativos para identificar grupos de utilizadores e aplica a teoria da agência ao setor público: políticos são vistos como agentes em busca de maximizar sua renda corrente e futura, pecuniária e não pecuniária, almejando para isso sua re-eleição; eleitores são os principais, também em busca de aumentar seus benefícios, o que os incentiva a monitorar os políticos (agentes), que, por sua vez, aceitam o custo de divulgar e relatar informações financeiras voluntárias. Com foco no utilizador externo, identificaram categorias similares: órgãos

governamentais, investidores e credores, fornecedores de recursos, órgãos de fiscalização e legisladores (Anthony, 1978; Jones *et al.*, 1985; Daniels e Daniels, 1991). Alguns partiram dessa orientação normativa e acrescentaram evidência empírica (Atamian e Ganguli, 1991, citam outras municipalidades como destinatários frequentes de relatórios financeiros de municipalidades nos EUA). Na Espanha, Brusca Alijarde (1997) analisou questionários de utilizadores das demonstrações de governos locais e evidenciou diferenças significativas entre as opiniões de dois grupos a respeito da utilidade de cada demonstração: diretores financeiros locais (utilizadores internos) consideravam mais útil a demonstração de execução do orçamento (arrecadação da receita e execução da despesa por natureza), seguida do fluxo de caixa e da demonstração da dívida; auditores regionais (utilizadores externos), no entanto, consideravam mais úteis o fluxo de caixa e a demonstração da dívida, alegando o valor preditivo dessas demonstrações.

Um segundo e menor grupo de estudos tem tentado empiricamente determinar os perfis reais dos utilizadores e de suas percepções sobre a forma e o conteúdo do relato financeiro, especialmente em contexto de mudanças de normas no setor público. Nessa perspectiva de crítica à teoria da agência aplicada ao setor público, há estudos como o de Coy *et al* (1997), que traz evidência empírica da Nova Zelândia, com abordagem quantitativa e qualitativa combinadas. Analisaram-se dados coletados de 260 questionários contendo 14 questões sobre qualidades das demonstrações e 20 questões sobre divulgação, conforme os requisitos da norma local espelhada nas normas norte-americanas do *Financial Accounting Standards Board – FASB*. Os respondentes eram indivíduos que haviam anteriormente recebido relatórios financeiros de instituições de ensino superior público referentes a 1992. Contrariamente à suposição normativa de que o relato contábil se destina a satisfazer a necessidade de informação de utilizadores externos variados para tomada de decisão econômica, o grupo mais significativo de respondentes foi o de funcionários das próprias instituições (utilizadores internos), ao passo que pouquíssimos estudantes, analistas, jornalistas e políticos (utilizadores externos) responderam. Em relação ao conteúdo e forma do relato, os respondentes desejavam melhorias nas demonstrações que as tornassem mais úteis para a tomada de decisão, mais completas, compreensíveis e neutras, e que divulgassem mais dados a

respeito dos planos futuros e suas implicações financeiras e a respeito de efetividade e eficiência. Evidenciou-se, portanto, um hiato entre a expectativa do utilizador e o que ele realmente percebe nas demonstrações, o que pode sinalizar deficiências em seu conteúdo e/ou forma, e colocar em dúvida a capacidade do relato contábil de auxiliar no processo de prestação de contas e de responsabilização do gestor público, subjacente ao conceito de *accountability* recentemente difundido nas sociedades democráticas ocidentais.

2.2.3. Atributos

A questão dos atributos ou características qualitativas das demonstrações contábeis tem sido objeto de prescrição normativa e vinculada ao paradigma da utilidade da informação para tomada de decisão econômica por um utilizador externo potencial, tanto para o setor privado quanto para o setor público. Segundo as estruturas conceituais do IASB, FASB e *Governmental Accounting Standards Board – GASB* seis características principais são necessárias:

- compreensibilidade: os utilizadores devem ser capazes de entender seu significado;
- tempestividade: a divulgação deve ser feita em lapso temporal que não comprometa a relevância;
- relevância: capacidade da informação auxiliar o utilizador a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir avaliações passadas;
- confiabilidade: significa ausência de erro material ou enviesamento;
- completude: significa possuir conteúdo que atenda os requisitos legais;
- comparabilidade: capacidade de ser comparada com demonstrações de diferentes entidades e com demonstrações de outros períodos da mesma entidade

No âmbito da regulação profissional no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBCT 1 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2008a), reconhecendo expressamente no documento que adota o conteúdo do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* do IASB. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2008b), publicadas em convergência aos IPSAS (IFAC, 2009), apresentam um texto genérico e não citam

nenhuma característica adicional às características qualitativas previstas no Apêndice ao IPSAS 1, o qual, por sua vez, repete o conteúdo da Estrutura Conceitual do IASB. O pressuposto basilar da NBCT 1 é a noção de **utilidade geral para tomada de decisões econômicas por utilizadores externos** e alcança inclusive as entidades do setor público:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, (...) não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários (...) [e] preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas (..) Esta Estrutura Conceitual se aplica às demonstrações contábeis de todas as entidades (...), sejam no setor público ou no setor privado. (CFC, 2008a, itens 1 a 4 e 8)

Os itens 24 a 46 da NBCT 1 prescrevem as quatro características qualitativas das demonstrações contábeis que as tornariam úteis para os usuários:

- 1- compreensibilidade**, descrita como essencial, mas, paradoxalmente, reconhecendo-se que tal atributo está condicionado a se exigir dos usuários um conhecimento prévio razoável das atividades econômicas e de contabilidade;
- 2- relevância**, que se concretiza somente se a informação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários em sua avaliação de eventos passados, presentes ou futuros, com funções de previsão e confirmação interrelacionadas dependentes da natureza e da materialidade das informações;
- 3- confiabilidade**, (*true and fair view*) que depende da capacidade da demonstração de representar fielmente as transações ou eventos que diz representar, pressupondo sempre algum risco de insucesso decorrente de dificuldades de mensuração e apresentação, que pode ser mitigado cumprindo os princípios da primazia da essência sobre a forma, da neutralidade, da prudência e da integridade; e
- 4- comparabilidade**, que é a capacidade de permitir ao usuário comparar informações da entidade ao longo do tempo e entre entidades diferentes, exigindo para isso, que ele seja informado das práticas seguidas na elaboração das demonstrações, ou de eventuais mudanças nestas práticas.

No final de 2010, IASB e FASB modificaram os capítulos da Estrutura Conceitual do IASB sobre objetivo do relato e sobre características qualitativas da informação contábil financeira útil. Essas modificações não foram consideradas no presente estudo, pois o projeto se desenvolveu antes de sua divulgação e de sua tradução para o ambiente normativo brasileiro, o que somente ocorreu em dezembro de 2011 (CFC, 2011). Em relação ao objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral (capítulo 1) adotou-se um posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários externos: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade.

Relativamente às características qualitativas da informação contábil-financeira útil, quatro alterações ocorreram. Primeiro, adotou-se uma divisão das características qualitativas em (a) características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna) e (b) características qualitativas de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade). Em segundo lugar, a característica qualitativa confiabilidade foi redenominada de representação fidedigna. Em terceiro lugar, a característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância, considerando que a representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna. Em quarto lugar, a característica prudência (conservadorismo) foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade, considerando que subavaliações de ativos e superavaliações de passivos ocasionam registros de desempenhos posteriores inflados que são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

A corrente majoritária da pesquisa brasileira em contabilidade se limita a ver nas demonstrações financeiras um dispositivo técnico, neutro e instrumental, um produto final ou como “canal de transmissão do processo de registro de eventos econômicos observados e codificados pelo seu agente transmissor, o contabilista” (Dias Filho e Nakagawa, 2001, p. 49). A clareza e compreensibilidade são citadas como algumas de

suas principais características desejáveis para que possa cumprir a finalidade de auxiliar o utilizador no processo de tomada de decisão econômica, segundo o paradigma da escolha racional, que lhe permita selecionar entre alternativas de ação a mais adequada aos seus objetivos (Slomski, 2003). No entanto, em outros países, para além do realismo epistemológico dominante, alguns estudos abordam a dimensão subjetiva do processo de relato e consideram as demonstrações não apenas como um canal de comunicação, mas artefatos culturais, carregados de significados.

Armenic e Craig (2009), por exemplo, baseiam-se no paradigma de semântica cognitiva de estudos linguísticos de Lakoff, Johnson e Gibbs e criticam a visão dominante de que “a contabilidade é um instrumento”, pois a consideram uma “metáfora mecanicista”:

Essa metáfora conceitual infere que a contabilidade é um dispositivo mecânico, instrumento de medição ou aparato similar; e que ela é capaz de medir objetivamente o efeito da acumulação de transações econômicas, registradas em relação a uma entidade contábil, sobre o desempenho financeiro [...] um descritor adequado e inanimado de uma verdade financeira subjacente, livre de interferência humana. (Armenic e Craig, 2009, p. 878)

Segundo os autores, um dos resultados da difusão dessa metáfora se constitui na crença de que a contabilidade é incapaz de produzir um relato que não seja a representação fiel da realidade, o que afeta diretamente a relevância e a confiabilidade, as características qualitativas principais da informação contábil prescritas por órgãos normativos como o FASB. Nesse sentido, a fim de delimitar o objeto da presente investigação, foram escolhidos quatro atributos das demonstrações a serem investigados, com base na norma brasileira e procedendo-se a algumas adaptações, justificadas a seguir.

2.2.3.1. Atributo 1. Utilidade/relevância e frequência de uso

Este atributo foi adaptado e combinado, pois a norma considera a *utilidade* um pressuposto para a elaboração das demonstrações contábeis, não uma característica. Entretanto, para simplificar a coleta de dados ela foi considerada um atributo em combinação com a característica *relevância*, supondo-se que determinada demonstração será considerada relevante se, primeiramente, atender uma necessidade do usuário, ou seja, se lhe for útil. Outro aspecto considerado foi a *frequência de uso*, de forma complementar à noção de utilidade e de relevância, embora não se tenha tomado por

pressuposto que a maior frequência de uso signifique maior utilidade e relevância. Determinada demonstração pode ser julgada útil e capaz de atender a necessidade de informação do usuário **mesmo que** tenha menor frequência de uso.

2.2.3.2. Atributo 2. Compreensibilidade

Este atributo foi definido em correspondência à característica prevista na norma, sem nenhuma modificação ou adaptação.

2.2.3.3. Atributo 3. Confiabilidade

Este atributo foi definido em correspondência à característica prevista na norma, sem nenhuma modificação ou adaptação.

2.2.3.4. Atributo 4. Capacidade de refletir a realidade (*true and fair view*)

Este atributo não correspondente a nenhuma característica prevista na norma, mas é considerado um requisito da característica confiabilidade. A capacidade de refletir a realidade econômica da entidade foi definida como um atributo para fins da presente investigação, porque até 2009, época de coleta dos dados, a legislação da contabilidade pública não previa depreciação de itens do ativo imobilizado, tampouco a amortização do valor de bens intangíveis ao longo dos exercícios em que produzissem benefícios econômicos para a entidade, caso de softwares. Assim, o registro e divulgação pelo custo histórico tornavam questionável o valor da informação constante do Balanço Patrimonial. Como resultado, seria possível que um respondente viesse a julgar determinada demonstração muito confiável, mas, ao mesmo tempo, pouco capaz de refletir a realidade econômica da entidade, por não evidenciar a perda de valor por uso ou obsolescência do ativo imobilizado ou pela ausência da amortização do ativo intangível.

Em resumo, dentre as quatro características contidas na NBCT 1 (compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade) somente foi excluída a comparabilidade, em razão da legislação fixar uniformidade compulsória das demonstrações para todas as entidades governamentais de qualquer esfera (União, Estados e Municípios). Em tese, seria inócuo elaborar uma questão a esse respeito, pelo menos no âmbito nacional. O

enquadramento teórico da presente investigação vincula-se à visão mais recente do novo institucionalismo (Lounsbury, 2008), em que os conceitos de campo organizacional, isomorfismo normativo, mimético e coercitivo não excluem a investigação das relações sociais e percepções cognitivas dos sujeitos (preparadores e utilizadores internos) envolvidos no processo de relato e as características (atributos) das demonstrações. Em decorrência desse enquadramento e valendo-se do critério de acessibilidade do investigador, foi definida a seguinte questão de pesquisa:

Quais são as opiniões de preparadores e utilizadores internos do Poder Judiciário Federal do Brasil a respeito das demonstrações financeiras anuais (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) em relação aos atributos utilidade/relevância, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade?

2.3. Contexto institucional da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil

Apresenta-se um breve histórico da evolução da contabilidade governamental brasileira no contexto econômico e normativo nacional e internacional desde a década de 1960. O marco inicial é a implantação do orçamento-programa em 1964, acompanhada da edição da Lei de Finanças Públicas, a Lei 4.320/1964 (Brasil, 1964) que sobrevive até hoje, em um contexto econômico de internacionalização dos mercados por que passou o capitalismo desde fins do século XIX, seguido da recente introdução do paradigma da Nova Gestão Pública (*New Public Management*) no País, desde 1995. Dos anos 90 em diante, cresceu a internacionalização da atividade econômica, aumentaram fortemente os fluxos comerciais e dos investimentos diretos estrangeiros, com a liberalização do comércio, a desregulamentação dos serviços de massa (transportes, comunicações) e do mercado financeiro, e consolidaram-se fóruns supranacionais, como espaços de negociação e regulação, cujo exemplo mais sólido é a Comunidade Européia e a zona do euro. Nessa linha evolutiva, importa destacar a criação, em 1984, do órgão normativo para o setor público nos EUA, denominado *Governmental Accounting Standards Board – GASB*, integrado ao *Federal Accounting Standards Board – FASB*, e

a criação dos Sistemas de Contas Nacionais pelas Nações Unidas - SCN93, bem como realçar o processo de convergência contábil internacional, a partir dos anos 90, do setor privado (*FASB* e *IASB*) e seus reflexos no setor público (normas *GASB/FASB* e normas do *International Public Sector Accounting Standards Board* – *IPSASB*, pertencente à *International Federation of Accountants* - *IFAC*).

Os órgãos de regulação contábil no Brasil iniciaram a convergência às normas internacionais do setor privado desde fins da década de 90, culminando-se o processo com a adoção quase integral dos *International Financial Reporting Standards* – *IFRS*, alterando-se a Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/1976 (Brasil, 1976), por meio da Lei nº 11.638/2007 (Brasil, 2007) e da Lei nº 11.941/2009 (Brasil, 2009a). A partir de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão colegiado com poderes regulatórios constituído de representantes da classe contábil e de agências governamentais, têm centralizado a normatização da convergência. Dentre as principais alterações, destacam-se:

- em relação às demonstrações financeiras, passou-se a exigir, além do balanço patrimonial, da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados e da demonstração do resultado do exercício: a) a demonstração dos fluxos de caixa, que substituiu a antiga demonstração das origens e aplicações de recursos, dispensada apenas para companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a R\$ 2 milhões; b) a demonstração do valor adicionado no caso de companhias abertas cotadas em bolsa;
- separou-se definitivamente a escrituração contábil da escrituração fiscal, remetendo-se esta para livros ou registros auxiliares (art. 177, parágrafo segundo da Lei 6.404/1976);
- adequaram-se conceitos à norma internacional: divisão do ativo e passivo em grupos de circulante e não circulante; permissão do registro de fundo de comércio adquirido ou ágio da aquisição de empresas (*goodwill*) no subgrupo intangível; exclusão do subgrupo resultados de exercícios futuros, anteriormente parte do passivo;
- o custo de aquisição deixou de ser o critério preponderante na avaliação do ativo, passando-se à adoção do valor justo (*fair value*) em certos casos: pelo custo de reposição de matérias-primas; pelo preço líquido de realização de bens ou direitos destinados à venda; pelo valor de mercado de instrumentos financeiros, inclusive derivativos, podendo-se considerar, na ausência de um mercado ativo, o valor presente

líquido dos fluxos de caixa futuros de instrumentos similares ou o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação.

Na contabilidade do setor público, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000 (Brasil, 2000), passou a exigir dos gestores públicos o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, e às dívidas consolidada e mobiliária. Já em 2007, o Projeto de Convergência aos IPSAS (CFC, 2010c), iniciado pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, pretendia fazer convergir as contas nacionais e as demonstrações orçamentárias, contábeis e financeiras governamentais às normas internacionais até 2012. O campo da regulação contábil no Brasil é formado por seis instituições influentes:

- Conselho Federal de Contabilidade – CFC, dotado de personalidade jurídica própria, fiscaliza, certifica e regula a profissão;
- Secretaria do Tesouro Nacional - STN, incumbida de regular a contabilidade pública de todos os entes do governo central, dos governos estaduais e municipais (locais);
- Receita Federal, responsável por arrecadar e administrar os tributos de competência da União, com forte domínio sobre a prática contábil de todas as empresas, diretamente em relação aos tributos federais e indiretamente em relação aos tributos arrecadados por Estados e Municípios, apesar de sua relativa autonomia no regime federativo;
- Comissão de Valores Mobiliários – CVM, que regula normas aplicáveis às sociedades de capital aberto;
- Banco Central do Brasil, responsável pela regulação de instituições financeiras;
- Instituto dos Auditores do Brasil – IBRACON.

Dentre elas, cinco tem status de agência estatal reguladora e foram criadas por lei, e apenas o IBRACON é uma associação privada profissional, que congrega as grandes redes de firmas de auditoria externa multinacionais (“*Big Four*”). Possui grande influência desde 1971, ano de sua fundação, e foi um dos membros fundadores do IFAC, em 1977. No âmbito da presente investigação, importa detalhar apenas as

atribuições e atividades do CFC e da STN, pois se vinculam diretamente à contabilidade do setor público.

2.3.1. Conselho Federal de Contabilidade – CFC

Principal órgão profissional de regulação, foi criado por lei em 1925, com autonomia financeira garantida pela arrecadação das taxas anuais pagas compulsoriamente aos Conselhos Regionais de cada estado federado por cerca de 416 mil contabilistas individuais e 73 mil organizações contábeis existentes e licenciados (CFC, 2009). Desde o fim da década de 1990, a entidade tem realizado ações para diminuir a força da legislação fiscal sobre seu processo de normatização, resultando daí um certo paradoxo que consiste em conviver, simultaneamente, com a dependência ao formalismo legal a que está submetido, já que foi criado como um órgão da esfera pública com poder de arrecadar tributo para fiscalizar a atividade profissional, e com o desejo de independência, ao tentar alcançar uma legitimidade social e um prestígio profissional nunca antes usufruídos pelos contabilistas brasileiros, como se observa em publicação contendo o planejamento estratégico da entidade para 2010:

Ressalte-se que o conjunto de diretrizes foi estrategicamente desenhado para ser atingido, plenamente, até o ano de 2017. Atingidas na totalidade, essas metas implicam a conquista do cenário que compõe a visão de futuro do Sistema: “Ser referência nacional e internacional como órgão de profissão regulamentada, politicamente articulado e formador de opinião em questões socioeconômicas, tributárias, técnicas e organizacionais, consolidando a profissão contábil como fator de proteção da sociedade”. (CFC, 2010a)

Tal paradoxo assume contornos mais nítidos a partir da recente e intensa abertura do órgão para a academia, por meio de um projeto de incorporação de bases consideradas mais científicas para sua atuação e do estímulo financeiro a programas de mestrados e doutorados:

O CFC instituiu o Programa Excelência na Contabilidade, que tem como proposta intensificar a realização de cursos de pós-graduação stricto sensu em Contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios firmados com instituições de ensino superior recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Constata-se que o ensino de pós-graduação no Brasil vem experimentando excepcional crescimento, o que representa um auspicioso ganho em qualidade profissional e acadêmica. Na área contábil, no entanto, esse fenômeno não vem ocorrendo em igual

proporção. Embora o curso de Ciências Contábeis tenha uma boa demanda, é pequeno o número de cursos de mestrado em Contabilidade com relação ao quantitativo de professores que atuam nas instituições de ensino do País.

É correto afirmar que está na figura dos mestrados e doutorados a possibilidade de se conquistar um espaço maior na sociedade, uma vez que os contadores estarão melhor preparados para apontar a essa sociedade os caminhos que as Ciências Contábeis têm a oferecer. (CFC, 2010b)

Vários membros do CFC atualmente são pesquisadores egressos dos programas de mestrado e doutorado em contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, única instituição acadêmica que exhibe renome no cenário nacional de pesquisa em contabilidade, de onde surgiu a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI. A maior presença em seus quadros desse grupo pode ser sintomática da busca por legitimidade empreendida pelo CFC, especialmente quando se observa o relato auto-indulgente dos fundadores da instituição, na descrição de sua trajetória, revelando uma auto-imagem quase messiânica em relação à prática contábil da época, considerada anacrônica:

Em 1970, professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP colocaram no papel as suas experiências e lançaram o livro Contabilidade Introdutória. A publicação trouxe à luz um novo pensamento, quebrou tabus, varreu conceitos anacrônicos. Começava a Revolução Contábil. Em 1974, criaram a FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. O Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP jamais seria o mesmo. Seus projetos modificaram o cenário Contábil, Atuarial e Financeiro do País. Uma atuação pioneira que contribui para a evolução na forma de se fazer Contabilidade no Brasil. Elaborar, divulgar e dar transparência às demonstrações contábeis. Um universo importante de setores econômicos foi considerado nessas atividades. Projetos executados para a CVM e Banco Central resultaram em manuais que regem a contabilidade dos setores de sociedades por ações, instituições financeiras e fundos de investimento, dentre outros. (FIPECAFI, 2010)

Finalmente, em 2008, desenvolveu-se o projeto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP:

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC desencadeou um programa que tem como intuito debater a Contabilidade Pública Brasileira em seus pilares de sustentação. Este processo produziu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, que foram trabalhadas pelo CFC “(...) com a participação de doutores, mestres e profissionais com notória experiência, oriundos de entidades como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunais de Contas, Universidades, entidades paraestatais e Governos Federal, Estadual e Municipal.” (CFC, 2008b).

O produto final desse projeto foi o conjunto de 10 normas instituídas pelas Resoluções nº 1128 a 1137 de 21/11/2008 (CFC, 2008b), com a seguinte codificação, cujo conteúdo é em muitos casos a tradução literal de trechos das IPSAS correspondentes:

- 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
- 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil
- 16.4 – Transações no Setor Público
- 16.5 – Registro Contábil
- 16.6 – Demonstrações Contábeis
- 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- 16.8 – Controle Interno
- 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Vários seminários e cursos dirigidos aos contabilistas têm sido promovidos pelo CFC, com apoio do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, com uma explícita agenda de difusão e reprodução das práticas adotadas em países como Nova Zelândia e Reino Unido, caracterizando uma função legitimadora mimética e normativa. Como evidência recente dessa agenda pode-se citar um programa de seminário realizado em 2010, intitulado Diretrizes para Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS (CFC, 2010c):

- Estágio atual, contexto normativo internacional, perspectivas e principais desafios sob a ótica da IFAC
- A experiência internacional na adoção de Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público: desafios, processo de internalização, dificuldades, estratégias, fases e estágio de implantação (Nova Zelândia)
- O CFC e o processo de convergência no Brasil
- O papel da contabilidade Patrimonial como indutora da gestão pública
- Contabilização de bens públicos de uso comum e de recursos naturais na visão dos organismos internacionais: apresentação de casos práticos sobre mensuração, reconhecimento, depreciação, amortização e exaustão de bens públicos de uso comum e especiais, tais como praças, ruas, monumentos, construções históricas, pontes e o processo de controle e registro contábil dos recursos naturais.

- O papel da contabilidade na geração de informações para estatísticas fiscais de acordo com os padrões internacionais (*Global Finance Statistics Manual – GFSM – 2001*, publicado pelo FMI): a contabilidade patrimonial como base das estatísticas de finanças públicas alinhada aos padrões internacionais. A experiência do Governo Brasileiro em transparência de informações fiscais e na implantação de estatísticas de finanças públicas de acordo com os padrões internacionais (GFSM- 2001)
- Transição do regime de caixa para o de competência: orçamento, patrimônio, caixa, adoção do regime de competência, reconhecimento da receita tributária. Ian Carruthers - Reino Unido.

2.3.2. Secretaria do Tesouro Nacional - STN

Incumbida de regular a contabilidade pública na esfera federal, estadual e municipal, este órgão centraliza na Coordenação de Contabilidade a geração de normas e, desde 2008 iniciou a regulamentação em direção à convergência aos IPSAS. Como fruto deste trabalho destaca-se a Portaria n.º 184, de 25 de Agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, que deu o respaldo necessário ao processo de convergência ao determinar em seu Art. 1º:

(...) à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, (...), o desenvolvimento das (...) ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. (Brasil, 2008)

Finalmente, em 2010, a STN operacionalizou a implementação gradativa dos critérios de depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outras inovações. Antes, havia publicado a Portaria nº 467 (Brasil, 2009b), que instituiu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de aplicação obrigatória para o governo central (União) em 2011, para governos regionais (Estados) em 2012 e para governos locais (Municípios) em 2013. O Manual segue as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Os reflexos das inovações conceituais e operacionais quanto ao registro das operações (reconhecimento e mensuração) se fez sentir nas normas de apresentação (forma e conteúdo das demonstrações). A Portaria STN nº 749/2009, de 15/12/2009 (Brasil, 2009c), alterou um pouco as quatro demonstrações (Anexos 3, 4, 5 e 6) e incluiu a Demonstração dos Fluxos de Caixa (Anexo 7, obrigatória), a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (Anexo 8, obrigatória apenas para empresas estatais

dependentes) e a Demonstração do Resultado Econômico (Anexo 9, facultativa). Foi revogada pela Portaria STN nº 664/2010 (Brasil, 2010a), que, por sua vez, foi revogada pela Portaria STN nº 406/2011 (Brasil, 2011), cuja principal modificação foi ter removido o método indireto para elaboração da Demonstração de Fluxos de Caixa por não se aplicar ao setor público, que fará uso do método direto para seu levantamento. Finalmente, a Portaria STN nº 437/2012 (Brasil, 2012), de 12/07/2012, vigente a partir do exercício financeiro de 2013, excluiu a Demonstração do Resultado Econômico (demonstração gerencial não obrigatória) e efetuou alterações pontuais nas estruturas das demonstrações contábeis conforme definições das normas brasileiras e internacionais de contabilidade.

Em resumo, aplicando o conceito de campo organizacional (DiMaggio e Powell, 1983) ao enquadramento da questão de pesquisa, foram identificados dois campos que se entrelaçam. O primeiro campo se compõe de duas instituições contábeis regulatórias: o CFC, de matriz associativa profissional e técnica, com poder ramificado regionalmente, e a STN, órgão do Poder Executivo Federal, centralizado em Brasília, encarregado da gestão financeira da União, com poder normativo contábil sobre todo o setor público, governo central e governos regionais e locais. O segundo campo é a instituição objeto da regulação investigada, o Poder Judiciário Federal: uma estrutura complexa constituída de três ramos, Justiça Federal, Justiça do Trabalho e Justiça Eleitoral, disseminados regionalmente em Tribunais com autonomia administrativa, mas limitada autonomia financeira por não possuírem arrecadação de receitas próprias. Cada Tribunal, por sua vez, administra subunidades em nível local que efetivamente entregam o serviço judicial ao cidadão (ver Anexo 2 sobre amostragem). Nesse contexto institucional os dados empíricos (opiniões dos preparadores e utilizadores internos do Poder Judiciário Federal) serão analisados e discutidos, adotando-se a visão mais recente do novo institucionalismo (Lounsbury, 2008), em que os conceitos de campo institucional, isomorfismo normativo, mimético e coercitivo não excluem a investigação das relações sociais e percepções cognitivas dos sujeitos envolvidos no processo de relato e as características (atributos) das demonstrações.

3. METODOLOGIA

Quanto aos seus objetivos, a presente investigação é exploratória em razão de o resultado da revisão bibliográfica haver revelado a inexistência de investigação empírica prévia sobre as opiniões de contabilistas e gestores do setor público brasileiro a respeito dos atributos de demonstrações contábeis governamentais, seja em nível de governo central, seja em nível de governo estadual (regional) ou municipal (local).

O objetivo do trabalho é identificar e analisar as opiniões de preparadores e utilizadores internos das quatro demonstrações financeiras de contabilidade pública, especificamente aquelas exigidas pela Lei 4.320/1964, o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, divulgadas anualmente por entidades do Poder Judiciário Federal do Brasil, a respeito de seus quatro atributos principais: utilidade, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade?

Empregou-se tanto a metodologia de pesquisa quantitativa (estatística descritiva e testes não-paramétricos), como elementos da teoria fundamentada de pesquisa qualitativa (*grounded theory*), desenvolvida originalmente pelos sociólogos Barney Glaser e Anselm Strauss, conforme descrita por Strauss e Corbin (2008, p. 39):

[Há] uma forma alternativa de pensar sobre a relação entre dois paradigmas de pesquisa aparentemente incongruentes. (...) o objetivo da teorização é desenvolver teorias úteis. Assim, *qualquer* tecnologia, seja qualitativa ou quantitativa, é apenas um meio para atingir esse objetivo. Não acreditamos na primazia de qualquer modo de fazer pesquisa. (...) A questão não é primazia, mas, sim, quando e como cada modo pode ser útil para a teorização

Os autores ressaltam que pode “haver interação para frente e para trás entre as combinações dos dois tipos de procedimentos, com dados qualitativos afetando análises quantitativas e vice-versa.” (Strauss e Corbin, 2008, p. 42). Em pesquisa de contabilidade, Lapsley (2004) propõe o uso de estratégias de pesquisa com base na teoria fundamentada para investigar decisões complexas, especialmente em pesquisas de campo ou estudos de caso. Segundo o autor, é necessário entender o sentido das interações com os atores chave nas organizações, interpretando os fatos e eventos para

além de sua aparência. Stoner e Holland (2004) utilizam a teoria fundamentada em pesquisa sobre Finanças, empregando entrevistas não invasivas que contribuam para uma compreensão subjetiva de mundo dos indivíduos. Quanto aos procedimentos para coleta de dados, foi feita a revisão bibliográfica, seguida de levantamento do tipo *survey*, e simultaneamente, de forma suplementar, empregaram-se as técnicas de análise documental de literatura técnica e não técnica e observação participativa assistemática em congressos e seminários.

3.1. Levantamento do tipo *survey* (questionário)

O instrumento de pesquisa foi um questionário com quinze questões (Anexo 1 – Questionário), incluindo uma questão aberta (questão 1), duas semi-abertas (questões 11 e 12) e doze questões fechadas. As questões fechadas continham escala ordinal do tipo Likert (muito, razoavelmente, pouco) em relação ao atributo ou indicavam a frequência de uso de uma demonstração (frequentemente, ocasionalmente, raramente, nunca).

Tabela 1. Relacionamento entre atributos e questões de investigação

Atributo	Questões
1a-Utilidade	4, 6
1b-Relevância	10
1c-Frequência de uso interno	5, 7, 15
1d-Frequência de uso externo	15
2-Compreensibilidade	6, 8, 9, 11, 14
3-Confabilidade	6
4-Capacidade de refletir a realidade	6, 13

A fim de permitir o tratamento de dados, a escala Likert nominal foi transformada conforme os seguintes valores: no caso de três opções, (3) muito (2) razoavelmente (1) pouco; no caso de quatro opções, (4) frequentemente (3) ocasionalmente (2) raramente (1) nunca. As questões 2, 3 solicitavam dados demográficos sobre a entidade e as questões 1 (aberta) e 12 (semi-aberta) não se vinculavam a nenhum atributo específico:

1) Cite pelo menos duas palavras que lhe vêm à cabeça para cada uma das demonstrações contábeis.

12) Considera necessário fazer alguma modificação nas demonstrações contábeis atuais que contribua para a melhoria da gestão da entidade a que pertence? ()sim () não

Em caso positivo, que modificação sugere? (alterar, eliminar, acrescentar, etc..)

Houve pré-teste do instrumento de pesquisa (*Anexo 1-Questionário*), entregue pessoalmente em abril de 2009 a três preparadores e três utilizadores internos em entidades localizadas na cidade de Vitória e coletados no dia seguinte, quando se entrevistou o sujeito sobre dificuldades encontradas no preenchimento. Após pequenas alterações de redação sugeridas por eles, concluiu-se que o instrumento era adequado em termos de inteligibilidade. O relacionamento das questões com os quatro atributos de cada uma das quatro demonstrações contábeis, é indicado na tabela seguinte:

3.1.1. Amostra

Conforme a proposta inicial do projeto, a população estudada foi estimada em 590 indivíduos que trabalhavam em 59 entidades do Poder Judiciário Federal localizadas em praticamente todos os Estados da República Federativa do Brasil (*Anexo 2 – População e Amostragem*). A amostra teve caráter não probabilístico, por acessibilidade ou conveniência (Gil, 1999), pois seria formada por um mínimo de 40 sujeitos, sendo 20 preparadores e 20 utilizadores, com base na acessibilidade do pesquisador, que pertence ao quadro de funcionários de uma das entidades. Planejava-se remeter o questionário por e-mail corporativo a pelo menos um preparador e um utilizador de cada uma das 59 entidades, o que resultaria no mínimo de 118 destinatários e no máximo 250, excluídos os sujeitos aos quais se aplicou o pré-teste na cidade de Vitória.

Passadas duas semanas após o envio do questionário a cerca de 160 destinatários em maio de 2009, houve baixíssima taxa de resposta, de modo que foram necessários contatos telefônicos durante junho de 2009 para se chegar ao total de 277 destinatários (139 preparadores e 137 utilizadores). Destes, se obteve resposta de 58 sujeitos (27 preparadores e 31 utilizadores), ou seja, 21% dos 277 possíveis respondentes. Os questionários respondidos foram devolvidos por e-mail pelo sujeito, preservado o sigilo da fonte. Segundo Richardson (1999), uma desvantagem do envio por correio ou e-mail, além da baixa taxa de devolução, é o viés nas respostas, pois, geralmente, os formulários são devolvidos pelas pessoas mais interessadas em colaborar, de modo que a amostra não é aleatória, o que prejudicaria a generalização dos resultados. No entanto, considerando que se trata de pesquisa exploratória com abordagens qualitativa e

quantitativa combinadas, sem o objetivo de testar hipóteses prévias, não é seu objetivo chegar a resultados generalizáveis, apenas apontar novos caminhos para investigação.

3.1.2. Análise quantitativa

Os dados obtidos nas questões fechadas foram tratados com uso do software Statistical Package for the Social Sciences – SPSS. Segundo Maroco e Bispo (2005), variáveis qualitativas só se podem considerar a um nível nominal (sexo, ocupação, etc.) ou ordinal (classes ordenáveis). Na investigação presente, a variável qualitativa nominal constitui-se de duas classes mutuamente excludentes não ordenáveis: **preparadores e utilizadores** de demonstrações contábeis. Já as variáveis qualitativas ordinais corresponderam às opiniões coletadas nos questionários em questões fechadas, algumas expressas em escalas ordinais do tipo Likert. Para comparar parâmetros de duas ou mais populações com amostras pequenas (58 sujeitos respondentes) com variáveis qualitativas (escala ordinal ou nominal), usam-se técnicas não paramétricas como o teste do qui-quadrado, aplicável se forem satisfeitas as seguintes condições:

- o tamanho da amostra deve ser maior que 20 ($N > 20$);
- todas as classes devem ter frequência esperada maior que 1; e
- pelo menos 80% das classes devem ter frequência esperada igual ou maior que 5.

No presente caso, a primeira e segunda condições foram atendidas (amostra maior que 20 e todas as classes com frequência esperada maior que 1), mas a terceira condição não foi satisfeita, de modo que a solução foi utilizar o teste exato de Fisher, com nível de significância de 5%, assim “valor-p” menor que 0,05 indicaria associação entre as variáveis. Adicionalmente, analisou-se o resíduo ajustado padronizado para cada classe, comparando-o com o ponto crítico de 1.96 para nível de significância de 5% em uma distribuição normal: se o resíduo for maior que o ponto crítico conclui-se que a frequência observada para aquela classe desvia-se significativamente (para mais ou para menos) do valor esperado. Quanto ao grau de correlação, como se trata de variáveis qualitativas ordinais, métodos paramétricos como o coeficiente de Pearson não são adequados, portanto calculou-se o coeficiente de correlação ordinal de Spearman, um método não paramétrico que pode tomar valores entre -1 (correlação direta perfeita) e 1 (correlação inversa perfeita) ou 0 (variáveis não correlacionadas). Enfim, a estatística

descritiva utilizada na análise se concentra nas frequências obtidas, embora também sejam apresentadas a média e o desvio-padrão, com validade limitada no caso de variável qualitativa ordinal em uma escala simplificada de três ou quatro pontos, utilizada no questionário.

Adicionalmente, a fim de testar a confiabilidade do instrumento foi calculado o coeficiente Alfa de Cronbach. Apresentado por Lee J. Cronbach (Cronbach, 1951) como uma forma de estimar a confiabilidade de um questionário aplicado em uma pesquisa, o alfa mede a correlação entre respostas em um questionário através da análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes. Trata-se de uma correlação média entre itens de um questionário que utilizam a mesma escala de medição. Essa condição foi atendida apenas para os 16 itens da questão fechada nº 6, em que se pedia ao respondente avaliar em que grau cada uma das quatro demonstrações financeiras possuía os quatro atributos investigados: utilidade, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade (ver Tabela 1). A mesma escala Likert nominal foi utilizada para os 16 itens e transformada conforme os seguintes valores: (1) muito (2) razoavelmente (3) pouco. O coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador através da seguinte equação:

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

onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

s_i^2 corresponde a variância de cada item;

s_t^2 corresponde a variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias.

Existe certo consenso entre os pesquisadores acerca da interpretação da confiabilidade de um questionário obtida a partir do valor deste coeficiente. Na literatura o $\alpha \geq 0,70$ é

considerado o mínimo aceitável; $0,9 > \alpha \geq 0,8$ é considerado bom e $\alpha \geq 0,90$ é considerado excelente. (George e Mallery, 2003).

3.1.3. Análise qualitativa

Os dados obtidos nas questões abertas e semi-abertas foram analisados qualitativamente, com técnicas de análise léxica e análise de conteúdo com classificação em categorias, segundo as fases propostas por Strauss e Corbin (2008). A codificação iniciou-se pela classificação progressiva dos elementos chamada de codificação aberta, com análise detalhada linha por linha (micro-análise), necessária para gerar categorias iniciais. Em seguida, foi realizada a codificação axial, que é o processo de relacionar categorias (fenômenos) às suas subcategorias (condições, ações, consequências), em um processo de reagrupamento dos dados que foram divididos durante a codificação aberta. Este reagrupamento permite a “interpretação de tendências nos enunciados dos sujeitos, isto é, procurando-se respostas para questões do tipo por que ou de que forma, onde, quando, como e com que resultados” (Strauss e Corbin, 2008, p. 128).

O processo de codificação é registrado em memorandos e pode resultar em diagramas, que são representações visuais das relações entre fenômenos e conceitos. Finalmente, a fim de assegurar grau aceitável de validade, confiabilidade e credibilidade da análise qualitativa empreendida, utilizou-se o método de triangulação, em que dois pesquisadores independentes revisaram a codificação utilizada e não houve discrepâncias significativas entre sua avaliação e a do pesquisador (Strauss e Corbin, p. 253).

3.2. Análise documental de literatura técnica e não técnica

A revisão da literatura técnica, especialmente artigos científicos, livros e normas legais e regulamentares, constituiu-se de fonte de dados importantes para a fundamentação teórica sob a ótica da teoria institucional. A literatura não técnica incluiu preâmbulos de normas, comunicações de entidades normativas, cartas de intenções e demais elementos que foram especialmente relevantes quanto à evidenciação de processos de isomorfismo mimético e normativo envolvendo os membros da profissão contábil no Brasil, em

busca da legitimidade social, tais como o CFC, a STN e acadêmicos vinculados às universidades.

3.3. Observação participativa

O método de observação participativa assistemática, adequado para estudos exploratórios, foi utilizado em três eventos específicos ocorridos após a fase de planejamento, razão por que não constou como método escolhido na redação original do projeto de pesquisa. À medida em que surgiram as oportunidades, de setembro de 2008 a dezembro de 2009, o pesquisador participou de seminários e congressos onde coletou impressões e dados, registrando-os em notas. Foram os seguintes os eventos:

- 2º. Fórum Regional de Contabilidade Pública (Vitória, 18-20 de setembro de 2008)
- 2º. Fórum Nacional de Contabilidade Pública (Belo Horizonte, 16-18 outubro de 2008)
- Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público (Brasília, 3-4 de dezembro de 2009)

Os eventos tratavam da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública aos IPSAS, abrangendo a questão do relato e das demonstrações contábeis, e, por concentrarem participantes profissionais e acadêmicos da contabilidade, nacionais e estrangeiros permitiram um aprofundamento das análises das transformações em curso, sob a ótica da teoria institucional, quanto à evidenciação de processos de isomorfismo mimético e normativo, como já citado anteriormente.

4. RESULTADOS

4.1. Análise dos dados demográficos dos respondentes e suas entidades de origem

A caracterização dos 58 respondentes da amostra é resumida na tabela seguinte:

Tabela 2. Distribuição dos respondentes por categoria, tempo de experiência e escolaridade

Categoria	Preparador		Utilizador		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Sexo						
Masculino	17	63	20	65	37	64
Feminino	10	37	11	35	21	36
Total	27	100	31	100	58	100
Tempo de experiência						
0 a 10 anos	12	45	15	48	27	46
11 a 20 anos	15	55	14	45	29	50
21 a 35 anos	0	0	2	7	2	4
Total	27	100	31	100	58	100
Escolaridade*						
Contabilidade (15)	24	-	18	-	42	-
Direito (11)	1	-	11	-	12	-
Gestão (18)	2	-	6	-	8	-
Outros: Economia, Engenharia, etc (21)	5	-	6	-	11	-
Total de títulos	32	-	41	-	73	-

* Tempo médio desde a obtenção do título de escolaridade entre parênteses.

Houve equilíbrio entre as duas categorias, definidas por meio de auto-declaração no questionário: 27 preparadores de demonstrações contábeis (vinculados às atividades de registro e elaboração) e 31 utilizadores internos de demonstrações (21 vinculados às atividades de auditoria interna e 10 às atividades de gestão superior da entidade). Quanto ao gênero, houve predomínio do sexo masculino: 64% masculino e 36% feminino, o que é consistente com a preponderância do sexo masculino na profissão contábil, conforme dados compilados pelo Conselho Federal de Contabilidade para 2010 em todo o Brasil (CFC, 2010d), que apontam na mesma direção: do total de 439.051 contabilistas ativos, 269.217 (61%) eram do sexo masculino e apenas 169.834 (39%) do sexo feminino.

Analisando-se o tempo de experiência na categoria, constata-se que 46% tinham entre 0 a 10 anos, 50% de 11 a 20 anos e apenas cerca de 4% possuíam mais de 21 anos até 35 anos (limite para aposentadoria), o que revelou um conjunto de profissionais em fase inicial ou intermediária da carreira no serviço público. A participação insignificante de profissionais com mais de 20 anos de tempo de serviço público parece consistente com o fato de que, durante a implantação das políticas neo-liberais entre 1995 e 2002, sob a inspiração do paradigma da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), tenha havido poucas nomeações de servidores ativos, cujo número passou de cerca de 1.836.000 para 1.855.000 em todos os poderes da União (Brasil, 2010b). Somente a partir de 2002, com o governo de centro-esquerda, novos concursos públicos foram realizados e novas nomeações ocorreram, atingindo-se cerca de 2 milhões de servidores em 2009. Tal tendência é sinalizada na amostra pela participação de 46% de profissionais respondentes com 0 a 10 anos de experiência.

Quanto à escolaridade todos os 58 sujeitos possuíam pelo menos um título universitário e alguns possuíam mais de um título. Nesse aspecto, é importante notar a clara divisão entre as duas categorias: dos 27 preparadores, 24 (90%) eram graduados em contabilidade, mas pouquíssimos detinham um segundo título (direito-1, gestão-2, outros-5); por outro lado, dentre os 31 utilizadores, 18 possuíam título em contabilidade, 11 em direito, 6 em administração/gestão e 6 em outras formações como economia e engenharia. A dupla titulação encontrada no perfil dos utilizadores, especialmente em direito, poderia ser vista, de uma perspectiva apenas instrumental, como reflexo da necessidade de formação mais abrangente para que desempenhem suas funções, ligadas à auditoria interna, gestão superior e assessoria à gestão. No entanto, de uma perspectiva institucional, o título de bacharel em direito por si só, seria um requisito implícito para a ascensão profissional do contabilista nas organizações do poder judiciário, por força do isomorfismo coercitivo resultante do domínio dos profissionais de direito no campo dessas organizações.

Relativamente às entidades de origem, 91% eram tribunais regionais localizados nos estados e 9% tribunais superiores localizados em Brasília. O gráfico a seguir demonstra a distribuição geográfica por regiões, em que se observa uma maior participação da

região sul, seguida do norte e centro-oeste, que somados resultam em 63%. O risco de enviesamento da amostragem em relação ao sudeste era temido em razão do pesquisador pertencer ao quadro de uma entidade localizada nessa região, fato que não se confirmou, pois não houve excesso de representação do sudeste em relação às demais regiões.

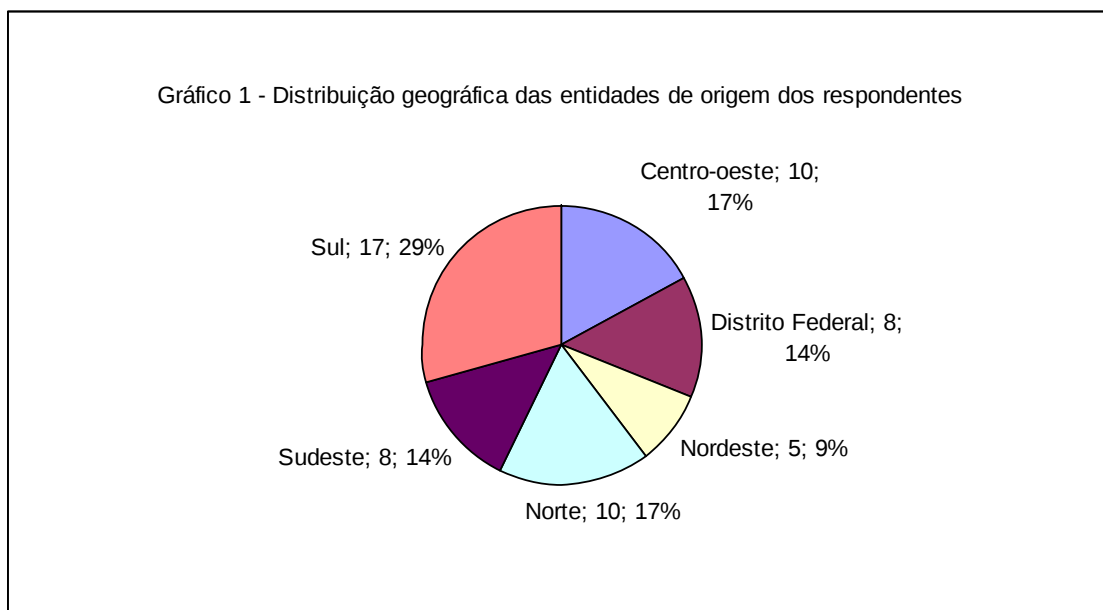


Gráfico 1. Distribuição geográfica das entidades de origem dos respondentes

Quanto às demais características das entidades, observou-se o seguinte:

- 55% pertenciam à Justiça do Trabalho, 26% à Justiça Eleitoral e 19% à Justiça Federal, o que é consistente com a estimativa da população (ver Anexo 2);
- quase 50% das entidades existem há mais de 40 anos, cerca de 35% possuem apenas entre 11 a 20 anos de existência, resultado da criação de novos Tribunais do Trabalho e Tribunais Eleitorais no início da década de 1990 em todos os estados da Federação, por imposição da Nova Constituição promulgada em 1988;
- 40% das entidades podem ser classificadas como de dimensão média (501 a 1.000 funcionários e juízes) e 38% de grande dimensão (mais de 1.000).

4.2. Análise das questões fechadas sobre os atributos

Inicialmente, são detalhados na Tabela 3 os resultados da estatística descritiva (frequências, médias e desvios-padrão) e do teste exato de Fisher, com nível de

significância de 5% (não-paramétrico), para o conjunto de 16 itens contidos na questão 6, que constituem a parte central do questionário.

Tabela 3. Estatística descritiva dos dados principais respondidos na questão 6 com escala de 3 pontos (3-muito, 2-razoável, 1-pouco) e teste de Fisher

Atributo	Frequência				Média	Desvio-padrão	Teste de Fisher
	3	2	1	Total			
1-Útil							
Balanço orçamentário	40	17	1	58	2,67	0,509	0,117
Balanço financeiro	38	16	3	57	2,57	0,678	0,817
Balanço patrimonial	41	12	5	58	2,62	0,644	0,296
Demonstração das variações	29	23	6	58	2,40	0,674	0,803
2-Compreensível							
Balanço orçamentário	18	31	5	54	2,09	0,823	0,164
Balanço financeiro	10	33	10	53	1,83	0,819	0,315
Balanço patrimonial	16	34	4	54	2,07	0,792	0,855
Demonstração das variações	8	37	9	54	1,84	0,745	0,507
3-Confiável							
Balanço orçamentário	41	10	3	54	2,52	0,883	0,789
Balanço financeiro	40	11	2	53	2,48	0,922	0,286
Balanço patrimonial	30	16	7	53	2,22	0,974	1,000
Demonstração das variações	31	15	8	54	2,26	0,947	0,841
4-Capaz de refletir a realidade							
Balanço orçamentário	31	19	5	55	2,36	0,852	0,462
Balanço financeiro	29	20	4	53	2,26	0,928	0,374
Balanço patrimonial	21	19	13	53	1,97	0,973	0,265
Demonstração das variações	17	24	12	53	1,91	0,923	0,959

Como se verifica na tabela, as maiores médias são apresentadas quanto ao atributo utilidade, para os balanços orçamentário (2,67), financeiro (2,57) e patrimonial (2,62), ao passo que as menores médias resultaram das respostas quanto ao atributo compreensibilidade para o balanço financeiro (1,83) e a demonstração das variações patrimoniais (1,84).

O teste de confiabilidade do instrumento, o Alfa de Cronbach, limitou-se aos 16 itens constantes da questão 6, que partilham idêntica escala transformada (3-muito, 2 razoavelmente, 1-pouco). O resultado obtido para o Alfa de Cronbach foi $\alpha = 0,916$,

considerado excelente ($\alpha \geq 0,90$, segundo George e Mallery, 2003). Tal resultado permite sugerir que a escala seja utilizada ou aperfeiçoada em investigação futura.

4.2.1. O atributo utilidade/relevância e sua relação com frequência de uso

O atributo utilidade/relevância (questões 4, 6 e 10) e as opiniões sobre frequência de uso interno (questões 5, 7, e 15) e externo (questão 15) são examinados em conjunto. O teste de Fisher e a análise de resíduos demonstraram que não houve associação significativa estatisticamente entre as opiniões dos respondentes e a categoria a que pertenciam para nenhuma das questões citadas.

4.2.1.1. Utilidade

A Tabela 4 resume os dados obtidos:

Tabela 4. Opiniões sobre o atributo utilidade

QUESTÕES	muito útil		útil		pouco útil		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%
4-Utilidade geral	23	39,7	25	43,1	10	17,2	58	100,0
6- Por demonstração								
Balanco Orçamentário	40	69,0	17	29,3	1	1,7	58	100,0
Balanco Financeiro*	38	65,5	16	27,6	3	5,2	57	98,2
Balanco Patrimonial	41	70,7	12	20,7	5	8,6	58	100,0
Demonstração das Variações Patrimoniais	29	50,0	23	39,7	6	10,3	58	100,0

*Houve 1 preparador que não respondeu.

Observa-se que 40% dos respondentes consideram as demonstrações muito úteis e 43% úteis, totalizando 83% de opiniões positivas, enquanto apenas 14% pensam que são pouco úteis e 3% sem nenhuma utilidade. Quando se analisam as opiniões sobre cada demonstração individualmente, o Balanço Orçamentário e o Balanço Patrimonial foram considerados muito úteis por cerca de 70% dos respondentes, seguidos pelo Balanço Financeiro (65%). A Demonstração das Variações Patrimoniais foi considerada muito útil por apenas 50%, razoavelmente útil por 40% e pouco útil por 10%, revelando-se a demonstração sobre a qual existem mais opiniões de dúvida ou negativas acerca do

atributo utilidade. Mais utilizadores (77%) do que preparadores (59%) consideram o Balanço Orçamentário muito útil, enquanto a opinião intermediária (razoavelmente útil) conta com o dobro de preparadores (40%) em relação aos utilizadores (19%).

A opinião mais favorável de utilizadores em relação ao Balanço Orçamentário pode se relacionar ao fato de que um terço deles declarou ocupar cargos de gestão nas entidades de origem (10 gestores dentre os 31 utilizadores). Os gestores no setor público necessitam de mais informações orçamentárias pois são avaliados em sua gestão anual com base na execução do orçamento, enquanto preparadores não sofrem essa avaliação. O Balanço Orçamentário, dentre as quatro demonstrações, é aquela que de fato compara, linha por linha (ou item por item) a execução do orçamento anual (receitas arrecadadas e despesas liquidadas/pagas) com a previsão autorizada pela legislatura no início do exercício financeiro (receitas previstas e despesas fixadas). Essa interpretação é condizente com a preponderância da informação orçamentária, evidenciada pela literatura existente tanto em países desenvolvidos (Brusca Alijarde, 1997; Coy *et al*, 1997; Jones, 2007; Lüder, 2000) quanto em países em desenvolvimento (Mimba, 2007).

Relativamente ao Balanço Financeiro, houve convergência de opiniões entre preparadores e utilizadores: 63% e 68%, respectivamente, a consideraram muito útil; 28% e 26% razoavelmente útil; e 7% e 3% pouco útil. Uma possível interpretação para tal convergência de opiniões seria a existência da noção compartilhada sobre a importância da informação do saldo de caixa ao final do exercício para honrar passivos a vencer no início do exercício seguinte, especialmente na difícil situação criada se os legisladores não aprovarem a nova lei orçamentária anual antes do início do ano. No entanto, a análise a ser feita adiante relativamente aos demais atributos para o Balanço Financeiro poderá esclarecer um pouco mais tal convergência.

Quanto ao Balanço Patrimonial, mais de utilizadores (77%) do que preparadores (63%) o julgaram muito útil e em torno de 20% de ambas as categorias o consideraram razoavelmente útil. Os preparadores demonstraram maior ceticismo (pouco útil-15%), enquanto somente 3% dos utilizadores o fizeram, o que pode ter ocorrido como reflexo da ausência de métodos de depreciação dos bens do imobilizado, situação vigente à

época da aplicação do questionário (abril-maio/2009), mas alterada a partir de 2010, com a implementação gradativa da convergência aos IPSAS. Esta interpretação poderá se confirmar quando analisados os resultados sobre os demais atributos.

Quanto à Demonstração das Variações Patrimoniais, houve pouca divergência de opiniões entre preparadores e utilizadores: apenas 44% e 54%, respectivamente, consideraram-na muito útil; 45% e 36% razoavelmente útil; e 11% e 10% pouco útil. Dentre as quatro, esta foi a que recebeu menos opiniões positivas e mais neutras e negativas, o que precisa ser examinado em conjunto com os demais atributos, pois, para muitos respondentes, esta possa vir a ser também a menos compreensível, menos confiável e menos capaz de refletir a realidade.

4.2.1.2. Relevância

A questão 10 perguntava aos sujeitos qual era a demonstração mais relevante, dentre as quatro examinadas, a fim de confirmar as opiniões sobre utilidade. Esperava-se que, ao escolher a demonstração mais relevante, o respondente confirmasse aquela que havia escolhido como mais útil. No entanto, tal pressuposição somente se confirmou acerca da Demonstração das Variações Patrimoniais, que foi escolhida por apenas 5% dos respondentes, corroborando a pouca utilidade a ela atribuída anteriormente. Conforme exibido na Tabela 5, os respondentes preferiram em sua maioria o Balanço Patrimonial (39,7%), seguidos do Balanço Orçamentário (25,9%) e do Financeiro (24,1%). Quanto à distribuição por categorias, os utilizadores migraram para o Balanço Patrimonial (45%), enquanto preparadores mantiveram sua preferência equilibrada entre o Balanço Financeiro (37%) e o Balanço Patrimonial (33%), embora não tenha havido associação significativa entre as categorias (teste de Fisher).

Tabela 5. Opiniões sobre o atributo relevância

QUESTÃO 10-Demonstração mais relevante	F	%
Balanço Orçamentário	15	25,9
Balanço Financeiro	14	24,1
Balanço Patrimonial	23	39,7
Demonstração das Variações Patrimoniais	3	5,2
Sem resposta	3	5,2
Total	58	100,0

Em resumo, a análise sobre o atributo utilidade/relevância mostra o seguinte:

- 1 - a Demonstração das Variações Patrimoniais é considerada a menos útil ou relevante pelo conjunto dos respondentes, independentemente da categoria a que pertencem (ausência de associação significativa pelo teste exato de Fisher e análise de resíduos);
- 2 - o Balanço Orçamentário e o Balanço Patrimonial foram considerados os mais úteis, seguidos do Balanço Financeiro, pelo conjunto dos respondentes, independentemente da categoria a que pertencem (ausência de associação significativa pelo teste exato de Fisher e análise de resíduos);
- 3 - o Balanço Orçamentário foi considerado mais útil por utilizadores (77%) do que por preparadores (59%) o que pode estar relacionado ao fato de haver, dentro da categoria de 31 utilizadores, 10 gestores, de quem se espera uma maior valorização da informação orçamentária porque sua gestão é avaliada com base na execução do orçamento anual pelos órgãos de controle da legislatura e pela sociedade em geral;
- 4 - o Balanço Financeiro e o Patrimonial foram considerados mais úteis pelos preparadores, que confirmaram posteriormente suas opiniões quando confrontados com a escolha pelo conteúdo mais “relevante”, embora demonstrem reconhecer limitações no Balanço Patrimonial, pois lhe atribuíram o maior percentual de opinião negativa “pouco útil” (15%);
- 5 - o Balanço Orçamentário e o Patrimonial foram considerados mais úteis pelos utilizadores, mas quando confrontados com a escolha pelo mais “relevante”, optaram pelo Balanço Patrimonial, seguido do Balanço Orçamentário, em detrimento quase total do Balanço Financeiro, ao qual haviam atribuído grande utilidade primeiramente, revelando inconsistência entre as opiniões, na medida em que tal questão efetivamente tenha valor confirmatório.

4.2.1.3. Frequência de uso

As questões sobre frequência de uso interno e externo funcionaram como questões complementares à noção de utilidade e de relevância, embora não se tenha tomado por pressuposto que a maior frequência de uso signifique maior utilidade e relevância, já que determinada demonstração pode ser julgada útil e capaz de atender a necessidade de informação do usuário **mesmo que** tenha menor frequência de uso.

Frequência de uso interno

A Tabela 6 resume os dados obtidos.

Tabela 6. Opiniões sobre frequência de uso interno

QUESTÕES	frequente		ocasional		raro		nunca		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
5-Próprio respondente	32	55,2	20	34,5	6	10,3	0	0,0	58	100,0
7-Outros utilizadores internos em geral*	3	11,1	6	22,2	9	33,3	6	22,2	24	88,9
15a-Auditores internos**	19	32,8	25	43,1	9	15,5	4	6,9	57	98,3
15b-Gestores/assessores	10	17,2	16	27,6	16	27,6	16	27,6	58	100,0

*Questão dirigida somente a preparadores. Houve 3 preparadores que não responderam.

** Houve 1 preparador que não respondeu.

Quanto à questão 5, sobre o uso das demonstrações em sua própria rotina profissional, 90% dos sujeitos responderam frequentemente (55%) ou ocasionalmente (35%), apenas 10% responderam raramente e nenhum respondeu “nunca” a respeito do próprio uso, ocorrendo uniformidade entre as duas categorias. Este resultado pode carregar viés, pois envolve aspectos de auto-estima e de auto-imagem profissional positiva, ou seja, os sujeitos podem de fato mentir sobre a questão ou não pensar mais profundamente sobre ela. Contudo, é necessário ponderar esse resultado excessivamente positivo diante das duas questões seguintes (7 e 15).

Quanto à questão 7, dirigida apenas a preparadores, muitos acreditam que os utilizadores internos raramente (33%) ou nunca (22%) as utilizam na sua rotina profissional e para tomada de decisões. Houve poucas opiniões positivas (frequentemente – 11% e ocasionalmente – 22%) e um percentual elevado de não resposta (12%). Para a questão 15, as respostas dos preparadores sobre dois subgrupos distintos de utilizadores (auditores internos ou gestores/assessores) se polarizam: as positivas (56%) em favor dos auditores internos (frequentemente – 15% e ocasionalmente – 41%) e as negativas (70%) em detrimento dos gestores e assessores (nunca – 40% e raramente – 30%). Por outro lado, as respostas dos utilizadores isoladamente indicam uma imagem muito mais positiva quanto ao subgrupo de

auditores e menos positiva acerca do subgrupo de gestores e assessores: a maioria (94%) acredita que os auditores internos usam as demonstrações frequentemente (49%) ou ocasionalmente (45%), mas quando opinam sobre os gestores e assessores essa crença perde um pouco de sua força (58% de opiniões positivas). Este resultado pode ser decorrente do predomínio de auditores (21) no grupo de 31 utilizadores respondentes.

Em resumo, a análise das questões sobre a frequência de uso interno revelou o seguinte:

- 1- houve associação significativa estatisticamente (teste de Fisher, valor-p=0,002) entre as opiniões sobre auditores internos e a categoria do respondente (coeficiente de correlação de Spearman 0,496), ou seja, os utilizadores tendem mais a opiniões positivas e os preparadores a opiniões negativas, o que pode indicar viés, considerando que entre os utilizadores (31) dois terços são auditores (21);
- 2- preparadores possuem opinião muito mais negativa do que utilizadores a respeito da frequência de uso de gestores/assessores (resíduo ajustado significativo de 2,2 para preparadores e -2,2 para utilizadores quanto à opinião “nunca”).

Frequência de uso externo

A Tabela 7 resume os dados obtidos para as opiniões quanto à frequência de uso por utilizadores externos.

Tabela 7. Opiniões sobre frequência de uso externo

QUESTÃO 15	frequente		ocasional		raro		nunca		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
c-Auditores do Tribunal de Contas*	30	51,7	16	27,6	10	17,2	1	1,7	57	98,2
d-Deputados/Senadores**	5	8,6	9	15,5	22	37,9	20	34,5	56	96,5
e-Organizações de classe*	2	3,4	10	17,2	23	39,7	22	37,9	57	98,2
f-Secretaria do Tesouro Nacional**	40	69,0	10	17,2	5	8,6	1	1,7	56	96,5
g-Ministério do Planejamento**	37	63,8	12	20,7	6	10,3	1	1,7	56	96,5

*Houve 1 preparador que não respondeu.

** Houve 1 preparador e 1 utilizador que não responderam.

Não houve associação significativa estatisticamente entre as opiniões e as categorias de preparadores e utilizadores, o que pode ser evidência de que partilham semelhantes crenças a respeito dos potenciais utilizadores externos. De um lado, concentraram-se opiniões positivas (frequentemente e ocasionalmente) para a Secretaria do Tesouro Nacional (69% e 17%), Auditores do Tribunal de Contas da União (52% e 27%) e Ministério do Planejamento (64% e 20%)..

De outro lado, concentraram-se as negativas (raramente e nunca) para as Organizações de Classe vinculadas às entidades objeto de estudo (Ordem dos Advogados, associações de juízes e sindicatos, com 40% e 38%) e para os Deputados e Senadores do Congresso Nacional (38% e 34%). A análise dos resíduos indicou, contudo, que há divergência significativa estatisticamente para a opinião mais desfavorável (nunca) a respeito deste último grupo: mais do dobro dos preparadores (48%) em relação a utilizadores (22%) marcaram esta opção.

Em resumo, a análise das questões sobre uso externo revelou o seguinte:

- 1- preparadores e utilizadores partilham opiniões sobre a frequência de uso das demonstrações por parte dos potenciais utilizadores externos: são positivas para órgãos de perfil técnico (Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunal de Contas da União e Ministério do Planejamento), mas negativas para órgãos políticos (Congresso Nacional e organizações de classe).
- 2- preparadores opinaram mais desfavoravelmente do que utilizadores a respeito dos legisladores do Congresso, o que pode revelar uma posição mais crítica ou cética dos preparadores.

4.2.2. O atributo compreensibilidade

A Tabela 8 resume as opiniões sobre cada demonstração individual. A opinião preponderante para cada demonstração foi apenas “razoavelmente compreensível”, não se detectando associação significativa estatisticamente entre as opiniões e as categorias, o que revela uniformidade entre preparadores e utilizadores e evidencia dúvida quanto ao atributo questionado.

Tabela 8. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade, por demonstração

QUESTÃO	muito		razoável		pouco		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%
6- Por demonstração								
Balanço Orçamentário*	18	31,0	31	53,4	5	8,6	54	93,1
Balanço Financeiro**	10	17,2	33	56,9	10	17,2	53	91,3
Balanço Patrimonial*	16	27,6	34	58,6	4	6,9	54	93,1
Demonstração das Variações Patrimoniais*	8	13,8	37	63,8	9	15,5	54	93,1

*Houve 1 preparador e 3 utilizadores que não responderam.

**Houve 1 preparador e 4 utilizadores que não responderam.

As duas demonstrações consideradas menos compreensíveis foram o Balanço Financeiro (17%) e a Demonstração das Variações (16%). O problema com a compreensibilidade se confirma com as respostas dadas às questões de controle 8 e 11, resumidas na Tabela 9:

Tabela 9. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade (controle)

QUESTÃO	sim		não		Total	
	F	%	F	%	F	%
8- Forma e conteúdo permitem compreensão da realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade?*	32	55,2	25	43,1	57	98,3
11- Utiliza quadro auxiliar para compreender as demonstrações?***	29	50,0	27	46,6	56	96,6

*Houve 1 utilizador que não respondeu.

***Houve 1 preparador e 1 utilizador que não responderam.

Surpreende notar que 55% consideram que a forma e conteúdo permitem a compreensão da realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade, embora a maioria dos utilizadores demonstre opinião positiva (61%), enquanto os preparadores se mostram divididos, com menos da metade opinando positivamente (48%). Confirma-se mais uma vez a dificuldade de compreensão quando 29 respondentes (50%), afirmam utilizar quadro ou demonstração auxiliar para compreender as demonstrações. Nesse item, a análise dos resíduos indicou alguma divergência entre as categorias: 17

preparadores (63% deles) usam quadros auxiliares, enquanto apenas 12 utilizadores (38%) o fazem.

O problema com a compreensibilidade se repete nas respostas dadas às questões de controle 9 e 14, resumidas na Tabela 10. As demonstrações consideradas mais difíceis foram a Demonstração das Variações (52%) e o Balanço Financeiro (22%) as mais fáceis foram o Balanço Orçamentário (57%) e o Balanço Patrimonial (26%).

Tabela 10. Opiniões sobre o atributo compreensibilidade (controle)

QUESTÃO	9-Mais fácil*		14-Mais difícil*	
	F	%	F	%
6- Por demonstração				
Balanço Orçamentário*	33	56,9	7	12,1
Balanço Financeiro**	7	12,1	13	22,4
Balanço Patrimonial*	15	25,9	7	12,1
Demonstração das Variações Patrimoniais*	2	3,4	30	51,7
Total	57	98,2	57	98,2

*Houve 1 preparador que não respondeu.

Comparando-se os quatro atributos estudados, deve-se ressaltar que este obteve os menores percentuais de opinião positiva (muito compreensível, de 14% a 31%) e os maiores percentuais de opinião intermediária (razoavelmente compreensível, de 53% a 64%) para todas as quatro demonstrações. Os respondentes sinalizam, portanto, que compreensibilidade parece ser o calcanhar de Aquiles do conjunto das demonstrações, algo paradoxal se a elas atribuem, ao mesmo tempo, grande ou razoável utilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade.

4.2.3. O atributo confiabilidade

O atributo confiabilidade foi objeto de apenas uma questão, específica para cada demonstração (questão 6), cujos dados são resumidos na Tabela 11. Para cada uma das demonstrações a opinião majoritária foi “muito confiável” (Balanço Orçamentário-71%, Balanço Financeiro-69%, Balanço Patrimonial-52% e Demonstração das Variações-53%), não se detectando associação significativa estatisticamente entre as opiniões e as categorias, o que revela bastante uniformidade entre preparadores e utilizadores.

Tabela 11. Opiniões sobre o atributo confiabilidade, por demonstração

QUESTÃO	muito		razoável		pouco		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%
6- Por demonstração								
Balanço Orçamentário*	41	70,7	10	17,2	3	5,2	54	93,1
Balanço Financeiro**	40	69,0	11	19,0	2	3,4	53	91,3
Balanço Patrimonial***	30	51,7	16	27,6	7	12,1	53	91,3
Demonstração das Variações Patrimoniais*	31	53,4	15	25,9	8	13,8	54	93,1

*Houve 1 preparador e 3 utilizadores que não responderam.

**Houve 1 preparador e 4 utilizadores que não responderam.

***Houve 2 preparadores e 3 utilizadores que não responderam.

A confiabilidade, portanto, é um atributo reconhecido pela grande maioria dos respondentes e sobre o qual não há muitas dúvidas.

4.2.4. O atributo capacidade de refletir a realidade (*true and fair view*)

O atributo capacidade de refletir a realidade foi objeto de uma questão específica para cada demonstração (questão 6) e da questão sobre comparação do valor de bens divulgados no Balanço Patrimonial com o seu valor de mercado (questão 13). A Tabela 12 resume os dados obtidos nas respostas à questão 6:

Tabela 12. Opiniões sobre o atributo capacidade de refletir a realidade, por demonstração

QUESTÃO	muito		razoável		pouco		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%
6- Por demonstração								
Balanço Orçamentário*	31	53,4	19	32,8	5	8,6	55	94,8
Balanço Financeiro**	29	50,0	20	34,5	4	6,9	53	91,3
Balanço Patrimonial**	21	36,2	19	32,8	13	22,4	53	91,3
Demonstração das Variações Patrimoniais***	17	29,3	24	41,4	12	20,7	53	91,3

*Houve 1 preparador e 2 utilizadores que não responderam.

**Houve 1 preparador e 4 utilizadores que não responderam.

***Houve 2 preparadores e 3 utilizadores que não responderam.

Essa questão era pertinente à época da aplicação do questionário, pois havia ainda um grande debate sobre a necessidade de se adotar os critérios vigentes nos IPSAS

relacionados ao regime de competência ou acréscimo (*accrual basis*), em especial a depreciação. Essa situação se modificou a partir de 2010, em que tais critérios já convergidos aos IPSAS, passam a ser gradativamente implantados, como já referido anteriormente. O Balanço Orçamentário (53%) e o Balanço Financeiro (50%) obtiveram os maiores percentuais da opinião positiva (muito capaz de refletir a realidade), o que pode ser sinal de incerteza por parte dos respondentes quanto a este atributo, pois estas mesmas demonstrações haviam obtido percentuais mais altos em relação à utilidade (69% e 65%) e confiabilidade (70% e 69%), perdendo apenas para a compreensibilidade (31% e 17%)

Cerca de um terço respondeu “razoavelmente” para todas as demonstrações, mas a opinião negativa (pouco), que se concentrou no Balanço Patrimonial (22%) e na Demonstração das Variações (21%), foi a mais alta quando se compara os quatro atributos e as quatro demonstrações em conjunto. Novamente, não se detectou associação significativa estatisticamente entre as opiniões e as categorias, o que revela bastante uniformidade entre preparadores e utilizadores.

Analisando os resultados da questão 13, resumidos na Tabela 13, verifica-se que a grande maioria dos respondentes (84%) acredita que certos bens da entidade (imóveis, móveis, equipamentos, estoques) não tem valor de mercado compatível com o valor expresso no Balanço Patrimonial.

Tabela 13. Opiniões sobre divergência entre valor de mercado e valor contábil divulgado no Balanço Patrimonial

QUESTÃO	sim		não		Total	
	F	%	F	%	F	%
13-Itens do ativo podem ter valor de mercado						
Inferior ao do Balanço	33	56,9	25	43,1	58	100,0
Compatível com o do Balanço	9	15,5	49	84,5	58	100,0
Superior ao do Balanço	28	48,3	30	51,7	58	100,0

Cerca de 57% opinam que o valor de mercado pode ser inferior ao registrado, ou seja, os bens estariam superavaliados, e 48% que o valor pode ser superior, caso em que

estariam subavaliados, sendo que alguns respondentes citaram as duas situações simultaneamente.

4.2.5. A necessidade de modificação das demonstrações

A necessidade de modificação das demonstrações foi objeto de uma questão específica (questão 12). Dentre 58 respondentes, 34 (58%) responderam “sim”, 23 (40%) responderam “não” e um não respondeu. Dentre os 27 preparadores, quase 75% (20) opinaram favoravelmente à modificação, ao passo que dentre os 31 utilizadores essa proporção foi de apenas 45% (14). A análise revelou que houve associação significativa estatisticamente (teste de Fisher, valor- $p=0,044$) entre as opiniões e a categoria do respondente, ou seja, os preparadores tendem mais a afirmar que há necessidade de modificação nas demonstrações, o que se confirma na análise dos resíduos ajustados (resíduo de 2,2 para preparadores e -2,2 para utilizadores quanto à opinião “sim”).

4.3. Análise das questões abertas e semi-abertas

A análise de conteúdo das respostas às três questões abertas e semi-abertas do questionário (questões 1, 11 e 12) foi realizada conforme proposto na metodologia, ou seja, com elementos da teoria fundamentada (*grounded theory*), em que os enunciados do discurso fixado na escrita foram codificados e estruturados para deixar emergir significados, respeitando-se a polissemia e o contexto histórico e institucional em que foram produzidos (Strauss e Corbin, 2008). As unidades de análise foram palavras (questões 1 e 11) e frases (questão 12), e as categorias não foram predefinidas, somente foram geradas após a coleta de dados, iniciando pela micro-análise (linha por linha). A escolha da frase pode ser uma limitação, segundo alguns autores, como Guthrie et al. (2004), que consideram o parágrafo mais apropriado do que a palavra ou a frase, pois só neste se encontra o significado claramente definido. Além disso, a análise de conteúdo não foi realizada por categoria de respondente (preparador e utilizador), considerando que a análise quantitativa das questões fechadas realizada inicialmente revelou a ausência de associação entre opiniões e a categoria do respondente, o que aponta para a uniformidade do grupo de respondentes.

4.3.1. Análise da questão aberta 1

A questão 1 pedia ao sujeito que citasse duas palavras espontaneamente em relação a cada uma das demonstrações contábeis em particular.

Balanço Orçamentário

Os termos citados espontaneamente na primeira e segunda lacunas do questionário foram classificados em cinco categorias, a seguir descritas, cujas frequências são dadas na Tabela 14:

- 1- componentes estáticos: lei, orçamento, receita, despesa, crédito, despesa corrente, despesa de capital;
- 2- componentes dinâmicos vinculados à ação de planejamento do orçamento: previsão da receita, fixação da despesa, autorização da despesa.
- 3- componentes dinâmicos vinculados à ação de execução do orçamento: programa, realização da receita, execução da despesa, movimentação de crédito, suplementação, disponível, fluxo, resultado, déficit, superávit;
- 4- atributos negativos: complexo, incompleto, técnico;
- 5- atributos positivos: controle, reflexo.

Tabela 14. Menções espontâneas sobre o Balanço Orçamentário – questão 1

Categorias de termos mencionados	1 ^a . menção	2 ^a . menção
	F (%)	F (%)
1-componentes estáticos	30	31
2-ação de planejamento	28	16
3-ação de execução do orçamento	19	31
4-atributos negativos	7	5
5-atributos positivos	3	7

Na primeira menção, 30% dos respondentes dão mais importância aos componentes do balanço orçamentário vistos de uma forma estática e 28% vinculam-no à idéia de planejamento. Já na segunda menção, embora se mantenha a importância dada aos componentes estáticos (31%), passa a prevalecer a categoria 3 relativa à execução do orçamento, em detrimento da idéia de planejamento.

Balanço Financeiro

Os termos citados espontaneamente na primeira e segunda lacunas do questionário foram classificados em sete categorias a seguir descritas, cujas frequências são dadas na Tabela 15:

- 1- disponibilidades: caixa, saldo, recursos;
- 2- recebimentos: ingresso, receita, entrada;
- 3- pagamentos: gasto, despesa, dispêndio, saída;
- 4- fluxo: entradas e saídas, movimentação, execução;
- 5- dívida: passivo, restos a pagar, fornecedores;
- 6- atributos negativos: complexo, incompleto, técnico, pouco divulgado;
- 7- atributos positivos: controle, reflexo.

Tabela 15. Menções espontâneas sobre o Balanço Financeiro – questão 1

Categorias de termos mencionados	1ª. menção	2ª menção
	F (%)	F (%)
1-disponibilidades	31	12
2-recebimentos	28	2
3-pagamentos	7	33
4-fluxo	10	3
5-dívida	3	17
6-atributos negativos	5	3
7-atributos positivos	3	5

Na primeira menção, as categorias 1 (disponibilidades) e 2 (recebimentos) somaram 59%, ao passo que a categoria 3 (pagamentos) obteve apenas 7% e a categoria 4 (fluxo) obteve 10%. Na segunda menção, a categoria 3 (pagamentos) é a mais frequente, e surpreendentemente, 17% dos respondentes citaram a categoria dívida, quando tal informação não faz parte do Balanço Financeiro (Anexo 4), que é um quadro com duas seções: Ingressos de caixa ou equivalentes (receitas orçamentárias e recebimentos extraorçamentários) e Dispêndios ocorridos durante o exercício (despesas orçamentárias e pagamentos extraorçamentários). Inclui-se o saldo em espécie do exercício anterior e apura-se o saldo em espécie para o exercício seguinte.

Balanço Patrimonial

Os termos citados espontaneamente na primeira e segunda lacunas do questionário foram classificados em sete categorias a seguir descritas, cujas frequências são dadas na Tabela 16::

- 1- ativo: bens, direitos, aquisição;
- 2- ativo não circulante: permanente, imobilizado, bens móveis/imóveis;
- 3- passivo: obrigações, dívidas, restos a pagar;
- 4- patrimônio líquido;
- 5- demonstração;
- 6- atributos negativos: irreal, incorreto, técnico, não atualizado;
- 7- atributos positivos: útil, indispensável, confiável, compreensível.

Tabela 16. Menções espontâneas sobre o Balanço Patrimonial – questão 1

Categorias de termos mencionados	1 ^a . menção	2 ^a . menção
	F (%)	F (%)
1-ativo	36	10
2-ativo não circulante	15	8
3-passivo	0	31
4-patrimônio líquido	13	10
5-demonstração	7	8
6-atributos negativos	7	5
7-atributos positivos	5	5

Na primeira menção as categorias mais frequentes foram o ativo (36%) e ativo não circulante (15%). Mesmo que o passivo tenha tido o maior percentual na segunda menção (31%), o ativo ainda obteve 10%, resultando em 46% de frequência na soma de primeira e segunda menções.

Demonstração das Variações Patrimoniais

Os termos citados espontaneamente na primeira e segunda lacunas do questionário foram classificados em cinco categorias a seguir descritas, cujas frequências são dadas na Tabela 17::

- 1- variações e mutações patrimoniais ativas;
- 2- resultado: déficit, superávit;

- 3- variações e mutações patrimoniais passivas;
- 4- atributos negativos: irreal, ininteligível, confusa, complexa;
- 5- atributos positivos: dinâmica, confiável, completa.

Tabela 17. Menções espontâneas sobre a Demonstração das Variações Patrimoniais – questão 1

Categorias de termos mencionados	1 ^a . menção	2 ^a . menção
	F (%)	F (%)
1-variações e mutações patrimoniais ativas	62	12
2-resultado	11	22
3-variações e mutações patrimoniais passivas	0	32
4-atributos negativos	13	4
5-atributos positivos	2	4

A informação que os respondentes valorizam mais é relativa às variações e mutações patrimoniais ativas (62%). O termo “mutações”, no entanto, deixou de ser empregado e foi substituído, a partir de 2009 (ver Anexo 6), pela expressão mais extensa “variações patrimoniais qualitativas decorrentes da execução orçamentária” (incorporação e desincorporação de ativos e passivos), que passaram a ser exibidas em quadro separado apresentado após a Demonstração em si. Como já evidenciado na análise das questões fechadas, quando obteve a opinião mais desfavorável quanto à compreensibilidade (52% dos respondentes a consideraram a demonstração mais difícil de compreender), a Demonstração das Variações Patrimoniais recebeu aqui a mais alta frequência de atributos negativos espontâneos, chegando a 13% na primeira menção, enquanto para as três outras demonstrações ficou entre 3 e 7%. Também recebeu o mais baixo percentual de menções positivas (2%) dentre as quatro demonstrações. Os atributos negativos mais utilizados se vinculam ao atributo compreensibilidade: ininteligível, confusa e complexa.

4.3.2. Análise da questão semi-aberta 11

A questão 11 pedia ao sujeito que citasse um quadro, tabela, demonstração ou qualquer item auxiliar que utilizasse para entender as informações contidas das demonstrações contábeis, no caso de ter respondido “sim” à primeira parte da questão sobre compreensibilidade. As respostas obtidas na parte fechada da questão já haviam

indicado a dificuldade de compreensão das quatro demonstrações em geral: 29 respondentes (50%) afirmaram utilizar quadro ou demonstração auxiliar para compreender as demonstrações, havendo preponderância de preparadores (63%) em relação aos utilizadores (38%). Dentre as 29 respostas houve apenas 4 que citaram mais de um item auxiliar à compreensão das demonstrações. As respostas foram agrupadas em apenas duas categorias, com as seguintes frequências:

- 1- balancetes, razão, plano de contas: 16 menções (55%);
- 2- planilhas e quadros extracontábeis (execução orçamentária): 13 menções (45%).

4.3.3. Análise da questão 12

A questão 12 pedia que o sujeito sugerisse alguma modificação nas demonstrações que julgasse necessária para a melhoria da gestão da entidade, no caso de ter respondido “sim” à parte fechada da questão, cujas respostas já haviam indicado que 34 (58%) responderam “sim” e 23 (40%) responderam “não”, com predominância de preparadores (20, correspondente a 75% do total de 27) favoráveis à modificação, ao passo que dentre os 31 utilizadores essa proporção foi de apenas 45% (14). A análise de conteúdo, com base na *grounded theory* ou teoria fundamentada (Strauss e Corbin, 2008), iniciou-se pela classificação progressiva dos elementos, chamada de codificação aberta, com análise detalhada linha por linha (micro-análise) dos textos dos respondentes. Uma ação expressa por verbo ou substantivo ou uma condição expressa por substantivo ou adjetivo foi considerada uma unidade de análise de conteúdo (Tabelas 18 e 19, respectivamente para preparadores e para utilizadores). Na etapa seguinte, com o uso do SPSS, foram sucessivamente agrupadas as unidades de conteúdo em três categorias de ação, segundo o verbo utilizado, a fim de obter frequências de cada categoria, conforme a seguir:

- 1- Ação de aperfeiçoar uma demonstração com adições e alterações: abrange verbos como acrescentar, incluir, adotar, alterar, tornar, atualizar, aumentar, facilitar, melhorar.
- 2- Ação de eliminar uma demonstração: abrange verbos como excluir e eliminar.
- 3- Outras ações indiretas sobre uma demonstração: abrange verbos como distinguir, fazer, refletir, obedecer.

Finalmente, foi realizada a codificação axial, que é o processo de relacionar categorias (fenômenos) às suas subcategorias (condições, ações, consequências), em um processo de reagrupamento dos dados divididos durante a codificação aberta, para interpretar tendências nos enunciados dos sujeitos (Strauss e Corbin, 2008).

Tabela 18. Micro-análise das sugestões dos preparadores para modificação das demonstrações

Nº	Sugestões por unidades de análise de conteúdo (ação expressa no enunciado por verbo ou substantivo e condição expressa por substantivo ou adjetivo)
1	(1) Torná-las mais inteligíveis e (2) que reflitam a realidade dos órgãos.
2	(1) Inclusão da depreciação de bens como conta retificadora do ativo imobilizado
3	(1) Atualizar a nomenclatura dos itens das demonstrações; (2) extinguir o sistema compensado ou (3) restringi-lo aos registros de responsabilidade
4	(1) As demonstrações de entidades públicas apresentarão maior consistência a partir da (2) adoção das normas de contabilidade já existentes e (3) modificações pós-convergência.
5	(1) Tornar mais compreensíveis.
6	(1) Tornar mais clara a informação (2) para o público leigo
7	(1) Acrescentaria o Balanço Auxiliar dos Balanços. (2) Acrescentaria também o Balanço das contas do Compensado.
8	(1) Deveriam ser mais claras.
9	(1) O balanço orçamentário poderia contemplar demonstrativos por programas/ações, (2) demonstrando metas previstas e executadas.
10	(1) Especificamente não saberia sugerir, porém à medida que (2) os pronunciamentos contábeis são proferidos tem-se uma idéia de mudanças.
11	(1) Alteração em algumas nomenclaturas da Demonstração de Variações Patrimoniais que são de difícil compreensão, como interferências, mutações.
12	(1) Melhorar a forma de apresentação, (2) com o objetivo de torná-las mais compreensíveis (3) aos usuários em geral.
13	(1) Alterar a nomenclatura utilizada atualmente nas demonstrações contábeis públicas, (2) de forma a facilitar o entendimento por parte dos gestores.
14	(1) Alteração na terminologia de certas contas, (2) na estrutura das demonstrações contábeis, (3) na forma de divulgação.
15	(1) Modificação estrutural
16	(1) Contabilização da receita e despesa pela ocorrência de seu fato gerador.
17	(1) Utilizar uma nomenclatura mais clara (2) para o público em geral, (3) pois as informações devem ser públicas.
18	(1) Balanço Orçamentário - inserção de campo denominado "Suplementação", entre a Dotação Inicial e a Dotação Autorizada
	Resultado da micro-análise: 18 preparadores e 34 unidades de conteúdo

Como se vê pelas Tabelas 18 e 19, 32 respondentes se pronunciaram, com a seguinte distribuição:

- 18 preparadores (56%) forneceram sugestões que corresponderam a 34 unidades de conteúdo;
- 14 utilizadores (44%) forneceram sugestões que corresponderam a 29 unidades de conteúdo.

Tabela 19. Micro-análise das sugestões dos utilizadores para modificação das demonstrações

Nº	Sugestões por unidades de análise de conteúdo (ação expressa no enunciado por verbo ou substantivo e condição expressa por substantivo ou adjetivo)
1	(1) Tornar uma linguagem contábil mais acessível (2) para os leigos e (3) de modo a transparecer os recursos públicos disponíveis e gastos.
2	(1) Eliminar o balanço financeiro; (2) acrescentar o fluxo de caixa; (3) alterar a DVP, (4) o balanço orçamentário e o (5) patrimonial.
3	(1) A informação de crédito disponível poderia ser inserida no Balanço Orçamentário.
4	(1) [Alterar] formato do balanço financeiro; (2) [eliminar] termos técnicos confusos
5	(1) Criar Fluxo de Caixa, como na Lei das Sociedades Anônimas.
6	(1) Aproximaria a realidade (da contabilidade) pública à Lei das Sociedades Anônimas, (2) no que tange às regras internacionais
7	(1) Acrescentar demonstração dos custos dos serviços e atividades.
8	(1) Efetuar, tempestivamente, os lançamentos correspondentes a depreciações, amortizações, etc. (2) para retratar a realidade.
9	(1) O foco público é o controle orçamentário e financeiro. (2) Já o controle de bens, direitos e obrigações (patrimonial) ainda é muito deficiente. (ver comentário espontâneo adicional)
10	(1) Os documentos deveriam ser mais simples e (2) difundidos
11	(1) As mudanças nos balanços para adequá-los à contabilidade internacional que acho necessárias.
12	(1) Distinguir os dados orçamentários dos dados patrimoniais. (2) Demonstrar valor ajustado (depreciação, reavaliação)
13	(1) Alterar o modo de apresentação dos Restos a Pagar, (2) de modo a torná-lo mais compreensivo.
14	(1) Alterações que tornem mais fácil a compreensão (2) para gestores. (3) Não vou especificar
	Resultado da micro-análise: 14 utilizadores e 29 unidades de conteúdo

A frequência das três categorias consta da Tabela 20:

Tabela 20. Frequência das categorias de unidade de conteúdo

Categorias de 63 unidades de conteúdo	F	F (%)
1- Ação de aperfeiçoar uma demonstração com adições e alterações	41	65%
2- Ação de eliminar uma demonstração	2	3%
3- Outras ações indiretas	3	5%
não classificados	17	27%

Como se vê, atingiu-se mais de 70% de sucesso no processo de reagrupamento das unidades de conteúdo produzidas no processo de codificação inicial de subdivisão dos textos dos respondentes (Tabelas 18 e 19). Mesmo com a perda de 27% das unidades de conteúdo iniciais, evidencia-se claramente uma tendência das respostas em torno de uma atitude que se pode denominar aqui de propositiva, expressa pela categoria 1 (65%), com ações dirigidas a aperfeiçoar uma ou mais demonstrações por meio de adições ou alterações. Somente uma parcela ínfima de 3% girou em torno de uma atitude menos propositiva, ou seja, de negação, com ações dirigidas a eliminar uma ou mais demonstrações. A categoria 3 tem conteúdo indireto em relação às demonstrações propriamente ditas, e versavam sobre princípios contábeis em geral ou outros temas menos específicos.

Por outro lado, quando se busca o tema dos quatro atributos investigados nas unidades de conteúdo iniciais e também nas três categorias resultantes do reagrupamento, surge um eixo de significados vinculados à compreensibilidade das demonstrações na forma em que se apresentavam à época da coleta de dados (2009): o reconhecimento de que não são compreensíveis o suficiente e a necessidade de aperfeiçoá-las, como se evidencia nos textos seguintes de autoria de preparadores, em que surge também a preocupação com o tipo de destinatário do relato (gestores, público leigo):

- Torná-las mais inteligíveis.
- Tornar mais compreensíveis.
- Tornar mais clara a informação para o público leigo.
- Alteração em algumas nomenclaturas da Demonstração de Variações Patrimoniais que são de difícil compreensão.
- Melhorar a forma de apresentação com o objetivo de torná-las mais compreensíveis aos usuários em geral.
- Alterar a nomenclatura utilizada atualmente nas demonstrações contábeis públicas, de forma a facilitar o entendimento por parte dos gestores.
- Utilizar uma nomenclatura mais clara para o público em geral.

Da mesma forma, os utilizadores apontam a necessidade de maior compreensibilidade em seus textos e em relação aos destinatários das demonstrações, como se evidencia nos seguintes textos:

- Tornar uma linguagem contábil mais acessível para os leigos.
- [Eliminar] termos técnicos confusos.
- Alterações que tornem mais fácil a compreensão para gestores.

Nesse mesmo sentido, houve um respondente que remeteu um comentário espontâneo revelador, que corrobora a presente análise de conteúdo propondo a existência de um eixo vinculado à compreensibilidade:

Os termos técnicos são de difícil compreensão (orçamento, finanças, contabilidade pública, etc). Esse é um grande desafio: apresentar dados públicos de maneira mais simples/objetiva.

Outro desafio já está sendo enfrentado pelo Tesouro Nacional: dar ênfase ao patrimônio, que é o objeto da contabilidade. Atualmente, os dados de bens, direitos e obrigações não refletem a realidade. Muitas mudanças estão em estudo/andamento.

Para além desse do eixo de compreensibilidade citado, mencionaram-se outros temas importantes, embora com menos frequência: adoção de normas internacionais, transparência na aplicação dos recursos públicos e adoção da depreciação e de reavaliação (justo valor).

5. DISCUSSÃO

O presente estudo sugere que as opiniões fornecidas por preparadores e utilizadores internos de demonstrações contábeis de entidades do Poder Judiciário Federal no Brasil, relativamente aos atributos ou características qualitativas dessas demonstrações devem ser entendidas como parte do arranjo social que embebe seu trabalho e de dois campos organizacionais específicos a que pertencem esses atores e que se entrelaçam: o campo organizacional do setor público Federal e o campo organizacional da profissão contábil. A investigação empírica utilizou variadas técnicas: a revisão bibliográfica, seguida de levantamento do tipo *survey*, e simultaneamente, de forma suplementar, empregaram-se as técnicas de análise documental de literatura técnica e não técnica e observação participativa assistemática em congressos e seminários. Quatro atributos principais do relato contábil, baseados na norma e na doutrina foram objeto de *survey*: utilidade/relevância, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial das entidades investigadas.

A estrutura de um campo organizacional não pode ser determinada a priori, mas precisa ser definida com base em investigações empíricas e campos somente existem na extensão em que são institucionalmente definidos, no instrumental teórico do novo institucionalismo (DiMaggio e Powell, 1983). Portanto, ao enquadrar a questão de pesquisa, foram identificados dois campos que se entrelaçam. O primeiro campo se compõe de duas instituições contábeis regulatórias: o CFC, de matriz associativa profissional e técnica, com poder ramificado regionalmente, e a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão do Poder Executivo Federal, centralizado em Brasília, encarregado da gestão financeira da União, com poder normativo contábil sobre todo o setor público, governo central e governos regionais e locais. O segundo campo é a instituição objeto da regulação investigada, o Poder Judiciário Federal: uma estrutura complexa constituída de três ramos, Justiça Federal, Justiça do Trabalho e Justiça Eleitoral, disseminados regionalmente em Tribunais com autonomia administrativa, mas limitada autonomia financeira por não possuírem arrecadação de receitas próprias. Nesse cenário, a condição do profissional de contabilidade no campo organizacional do setor público e, especificamente dentro do Poder Judiciário Federal, é bastante limitada,

especialmente em razão da centralização e padronização de toda o sistema contábil pela STN por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira da União – SIAFI.

A busca de legitimidade pelos contabilistas do setor público no Brasil, no campo organizacional mais amplo da profissão contábil, é recente e se situa em um contexto histórico, em que dois momentos foram determinantes. Primeiro, os órgãos de regulação contábil profissional adotaram, para a contabilidade privada, os *International Financial Reporting Standards – IFRS*, em 2007 e 2009, alterando-se a Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/1976. Segundo, em 2008 a STN iniciou a regulamentação em direção à convergência aos IPSAS, juntamente com o CFC, que publicou as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Complementando a convergência, em 2010, a STN adotou critérios de depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outras inovações, concomitantemente reformulando as demonstrações financeiras de dezembro de 2009 até 2012, ação posterior à coleta de dados da *survey*, realizada em maio e junho de 2009. Tanto na adoção dos *IFRS* quanto na adoção dos *IPSAS*, estiveram presentes os três mecanismos de mudança isomórfica institucional, que se misturam no cenário empírico. O isomorfismo normativo se vincula à ação do Conselho Federal de Contabilidade, entendida como a luta coletiva de membros da profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho e estabelecer uma legitimação para sua autonomia profissional. O isomorfismo mimético resultou da imitação das normas internacionais, por parte do CFC em relação aos *IFRS* e aos *IPSAS*, e da STN em relação aos *IPSAS*. O isomorfismo coercitivo resultou de influência política e de pressões formais e informais exercidas nos órgãos reguladores nacionais pelas instituições internacionais como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, no sentido de padronização de indicadores fiscais conforme o *Global Finance Statistics Manual – GFSM – 2001*, emitido pelo FMI.

Quanto aos resultados obtidos na análise dos dados coletados por *survey*, a discussão será subdividida em três seções, pois vários de seus elementos podem ser tema de aprofundamento. Iniciaremos pelo perfil demográfico dos respondentes, continuaremos com a discussão sobre os resultados mais significativos das questões fechadas sobre

atributos e finalizaremos tentando integrar o resultado da análise de conteúdo dos textos fornecidos pelos respondentes.

5.1. Perfil demográfico dos respondentes

5.1.1. Predominância do sexo masculino

Quanto ao gênero, houve predomínio do sexo masculino: 64% masculino e 36% feminino, o que é consistente com a preponderância do sexo masculino na profissão contábil, conforme dados compilados pelo Conselho Federal de Contabilidade para 2010 em todo o Brasil (CFC, 2010d), que apontam na mesma direção: do total de 439.051 contabilistas ativos, 269.217 (61%) eram do sexo masculino e apenas 169.834 (39%) do sexo feminino. O predomínio do sexo masculino se repete na distribuição por categorias: 63% do sexo masculino na categoria preparadores, hierarquicamente inferior à categoria de utilizadores, com 65%. Por outro lado, a manutenção da participação feminina no grupo hierarquicamente superior de utilizadores pode sinalizar que a ascensão profissional nessas organizações é menos prejudicada pelo preconceito de gênero, o que sugere um campo de investigação futuro sobre a questão de gênero na profissão contábil dentro das organizações do setor público.

5.1.2. Dupla titulação

A dupla titulação encontrada no perfil dos utilizadores, especialmente em direito, poderia ser vista, de uma perspectiva apenas instrumental, como reflexo da necessidade de formação mais abrangente para que desempenhem suas funções, ligadas à auditoria interna, gestão superior e assessoria à gestão. No entanto, de uma perspectiva institucional, o título de bacharel em direito por si só, seria um requisito implícito para a ascensão profissional do contabilista nas organizações do poder judiciário, por força do isomorfismo coercitivo resultante do domínio dos profissionais de direito no campo dessas organizações. A influência política dos magistrados e o problema de legitimidade, ou seja, das expectativas culturais, tornam a obtenção do título em símbolo do ritual de conformidade a instituições mais amplas e menos influenciadas pelas atividades técnicas, uma questão de credenciais e solidariedade grupal, ou corporativismo, ultrapassando a questão da recompensa meritocrática, da qualidade de formação acadêmica e do perfil técnico. A dupla titulação, especialmente em direito, é

um requisito implícito para a ascensão profissional do contabilista nas organizações sob estudo, o que remete não somente às questões da recompensa meritocrática, da qualidade de formação acadêmica e do perfil técnico, mas também à questão da discriminação do contabilista em função do corporativismo dos profissionais de direito em organizações do poder judiciário. Assim como na questão de gênero, temos aqui amplo campo para investigação futura.

5.1.3. Quadro jovem

Analisando-se o tempo de experiência na categoria, constata-se que 46% tinham entre 0 a 10 anos, 50% de 11 a 20 anos e apenas cerca de 4% possuíam mais de 21 anos até 35 anos (limite para aposentadoria), o que revelou um conjunto de profissionais em fase inicial ou intermediária da carreira no serviço público. A participação insignificante de profissionais com mais de 20 anos de tempo de serviço público parece consistente com o fato de que, durante a implantação das políticas neoliberais entre 1995 e 2002, sob a inspiração do paradigma da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), tenha havido poucas nomeações de servidores ativos, cujo número passou de cerca de 1.836.000 para 1.855.000 em todos os poderes da União (Brasil, 2010b). Somente a partir de 2002, com o governo de centro-esquerda, houve retomada dos concursos públicos e a possibilidade de renovação dos profissionais, atingindo-se cerca de 2 milhões de servidores em 2009.

5.2. Atributos das demonstrações financeiras

Os resultados da estatística descritiva (frequências, médias e desvios-padrão) e do teste exato de Fisher, com nível de significância de 5% (não-paramétrico), para o conjunto de 16 itens contidos na questão 6, que constituem a parte central do questionário, demonstraram que o atributo utilidade do balanço orçamentário (2,67), do financeiro (2,57) e do patrimonial (2,62) receberam as opiniões mais favoráveis, ao passo que as menores médias resultaram das respostas quanto ao atributo compreensibilidade do balanço financeiro (1,83) e da demonstração das variações patrimoniais (1,84). O teste de confiabilidade do instrumento escolhido, o Alfa de Cronbach, limitou-se aos 16 itens constantes da questão 6, que partilham idêntica escala transformada (3-muito, 2 razoavelmente, 1-pouco). O resultado obtido para o Alfa de Cronbach foi $\alpha = 0,916$,

considerado excelente ($\alpha \geq 0,90$, segundo George e Mallery, 2003). Tal resultado permite sugerir que a escala seja utilizada ou aperfeiçoada em investigação futura.

5.2.1. O atributo utilidade/relevância

O conjunto de resultados sobre o atributo demonstrou uniformidade entre opiniões das duas categorias propostas de preparadores e utilizadores, com ausência de associação significativa medida pelo Teste de Fisher e análise de resíduos ajustados:

1 - a Demonstração das Variações Patrimoniais é considerada a menos útil ou relevante

2 - o Balanço Orçamentário e o Balanço Patrimonial foram considerados os mais úteis, seguidos do Balanço Financeiro;

3 - o Balanço Orçamentário foi considerado mais útil por utilizadores (77%) do que por preparadores (59%) o que pode estar relacionado ao fato de haver, dentro da categoria de 31 utilizadores, 10 gestores, de quem se espera uma maior valorização da informação orçamentária porque sua gestão é avaliada com base na execução do orçamento anual pelos órgãos de controle da legislatura e pela sociedade em geral, uma interpretação condizente com a preponderância da informação orçamentária, evidenciada pela literatura existente tanto em países desenvolvidos (Brusca Alijarde, 1997; Coy *et al*, 1997; Jones, 2007; Lüder, 2000) quanto em países em desenvolvimento (Mimba, 2007).

4 - o Balanço Financeiro e o Patrimonial foram considerados mais úteis pelos preparadores, que confirmaram posteriormente suas opiniões quando confrontados com a escolha pelo conteúdo mais “relevante”, embora demonstrem reconhecer limitações no Balanço Patrimonial, pois lhe atribuíram o maior percentual de opinião negativa “pouco útil” (15%);

5 - o Balanço Orçamentário e o Patrimonial foram considerados mais úteis pelos utilizadores, mas quando confrontados com a escolha pelo mais “relevante”, optaram pelo Balanço Patrimonial, seguido do Balanço Orçamentário, em detrimento quase total do Balanço Financeiro, ao qual haviam atribuído grande utilidade primeiramente, revelando inconsistência entre as opiniões.

5.2.2. A frequência de uso

O resultado sobre a frequência de uso interno revelou o seguinte:

- 1- houve associação significativa estatisticamente (teste de Fisher, valor- $p=0,002$, ver Anexo 10) entre as opiniões sobre auditores internos e a categoria do respondente (coeficiente de correlação de Spearman 0,496), ou seja, os utilizadores tendem mais a opiniões positivas e os preparadores a opiniões negativas, o que pode indicar viés, considerando que entre os utilizadores (31) dois terços são auditores (21);
- 2- preparadores possuem opinião muito mais negativa do que utilizadores a respeito da frequência de uso de gestores/assessores (resíduo ajustado significativo de 2,2 para preparadores e -2,2 para utilizadores quanto à opinião “nunca”).

Já quanto à frequência de uso externo destaca-se o seguinte:

- 1- preparadores e utilizadores partilham opiniões sobre a frequência de uso das demonstrações por parte dos potenciais utilizadores externos: são positivas para órgãos de perfil técnico (Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunal de Contas da União e Ministério do Planejamento), mas negativas para órgãos políticos (Congresso Nacional e organizações de classe). Este resultado aponta para a hipótese de um certo isolamento da classe profissional de contabilistas, que teria dificuldade em estabelecer o diálogo com os demais grupos sociais não técnicos, mantendo uma posição considerada corporativista e pouco tendente ao exercício da auto-crítica. Este é um tema passível de aprofundamento para futura investigação, especialmente sob a ótica dos processos de legitimação descritos na teoria institucional (isomorfismo mimético, coercitivo e normativo).
- 2- preparadores opinaram mais desfavoravelmente do que utilizadores a respeito dos legisladores do Congresso, o que pode revelar uma posição mais crítica ou cética dos preparadores, mas por outro lado, de forma inversa, refletiria uma atitude preconceituosa e baseada no senso comum sobre a classe política no Brasil, ao passo que os utilizadores estariam demonstrando mais equilíbrio em seus julgamentos. Também aqui surge um tema interessante para pesquisas futuras tendo como paradigma a teoria institucional.

5.2.3. O atributo compreensibilidade

Comparando-se os quatro atributos estudados, este obteve os menores percentuais de opinião positiva (muito compreensível, de 14% a 31%) e os maiores percentuais de

opinião intermediária (razoavelmente compreensível, de 53% a 64%) para todas as quatro demonstrações. Os respondentes sinalizam, portanto, que compreensibilidade parece ser o calcanhar de Aquiles do conjunto das demonstrações, algo paradoxal se a elas atribuem, ao mesmo tempo, grande ou razoável utilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade.

Afinal, como pode ser útil, confiável ou capaz de refletir a realidade econômica de uma entidade um artefato cultural que não se compreende? Quais os defeitos ou imperfeições deste artefato que dificultam sua compreensão? Ou, inversamente, a dificuldade de compreensão seria um sinal da incapacidade dos próprios preparadores e utilizadores decorrente de falhas em sua formação acadêmica e profissional? Será que a recente implementação gradativa de normas convergidas aos IPSAS a partir de 2010, na contabilidade governamental no Brasil, carrega por si só a solução para o problema da compreensibilidade do relato? Ou será que este movimento de convergência aos padrões internacionais é muito mais um processo de luta por legitimidade, tanto dos membros da profissão contábil, por meio de um processo de isomorfismo mimético em relação aos órgãos profissionais de nações desenvolvidas, quanto dos órgãos reguladores da contabilidade, por meio de um processo de isomorfismo normativo e coercitivo?

Novas indagações surgem quando se pretende interpretar os dados com enfoque qualitativo, sob a perspectiva da teoria institucional, o que, em vez de constituir uma desvantagem, pode indicar uma extensa agenda prospectiva para a ainda incipiente investigação de abordagem qualitativa e alternativa em contabilidade no Brasil, em especial na área governamental.

5.2.4. O atributo confiabilidade

Para cada uma das demonstrações a opinião majoritária foi “muito confiável” (Balanço Orçamentário-71%, Balanço Financeiro-69%, Balanço Patrimonial-52% e Demonstração das Variações-53%), não se detectando associação significativa estatisticamente entre as opiniões e as categorias, o que revela bastante uniformidade entre preparadores e utilizadores. A confiabilidade, portanto, é um atributo reconhecido pela grande maioria dos respondentes e sobre o qual não há muitas dúvidas.

Pode-se interpretar este resultado como vinculado à grande segurança conferida pelo uso do Sistema Integrado de Administração Financeira da União – SIAFI, cuja implantação iniciou-se ainda em 1989 com a inovação do Caixa Único, aperfeiçoando-se desde então para ampliar seu leque de aplicação para além da administração financeira e centralizar todos os sistemas de registro, controle e relato contábeis, orçamentários e patrimoniais, especialmente com a criação do Plano de Contas Único.

5.2.5. O atributo capacidade de refletir a realidade (*true and fair view*)

Cerca de um terço respondeu “razoavelmente” para todas as demonstrações, mas a opinião negativa (pouco), que se concentrou no Balanço Patrimonial (22%) e na Demonstração das Variações (21%), foi a mais alta quando se compara os quatro atributos e as quatro demonstrações em conjunto. Uma interpretação possível é de que os respondentes, ao mesmo tempo em que consideram que o problema da compreensibilidade perpassa todas as quatro demonstrações, quando se trata do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações, passam a ver como mais grave a pouca capacidade de refletir a realidade. Uma das origens de tal deficiência pode estar na ausência da depreciação, conforme se verá mais adiante quando se analisarem as respostas das questões abertas. A outra pode ser justamente a ausência de algum critério de avaliação que leve em conta o valor de mercado de certos bens, especialmente os classificados no imobilizado, ou seja a noção de valor justo (*fair value*), o que foi objeto da questão 13. Verifica-se que a grande maioria dos respondentes (84%) acredita que certos bens da entidade (imóveis, móveis, equipamentos, estoques) não têm valor de mercado compatível com o valor expresso no Balanço Patrimonial.

A hipótese resultante é que a deficiência do Balanço Patrimonial em relação à capacidade de refletir a realidade possui vínculo com a noção de que o valor de mercado é importante para a mensuração de certos bens do ativo da entidade do setor público. Com a recente convergência aos IPSAS, iniciada a partir de 2010, introduziu-se a depreciação, amortização, exaustão e o critério de justo valor, este último vinculado à noção de valor de mercado, de modo que tanto o Balanço Patrimonial (Anexo 5) quanto a Demonstração das Variações (Anexo 6) já apresentam as alterações que incluíram itens correspondentes à implantação das inovações, o que viria a resolver aquela que é,

conforme as respostas analisadas, a deficiência mais grave nas referidas demonstrações, ou seja, sua pouca capacidade em refletir a realidade econômica e patrimonial das entidades.

5.2.6. A necessidade de modificação das demonstrações

Dentre 58 respondentes, 34 (58%) responderam “sim”, 23 (40%) responderam “não” e um não respondeu. Dentre os 27 preparadores, quase 75% (20) opinaram favoravelmente à modificação, ao passo que dentre os 31 utilizadores essa proporção foi de apenas 45% (14). A análise revelou que houve associação significativa estatisticamente (teste de Fisher, valor- $p=0,044$) entre as opiniões e a categoria do respondente, ou seja, os preparadores tendem mais a afirmar que há necessidade de modificação nas demonstrações, o que se confirma na análise dos resíduos ajustados (resíduo de 2,2 para preparadores e -2,2 para utilizadores quanto à opinião “sim”).

Uma interpretação possível para essa divergência entre os dois grupos é que os preparadores possuem maior conhecimento técnico de todo o processo de registro e mensuração contábil, vendo no modelo atual de relato imposto pela legislação aos entes públicos várias falhas que os utilizadores não conseguem detectar. Nesse caso, a opinião dos utilizadores seria menos valiosa, pois enviesada pelo desconhecimento técnico. Por outro lado, a posição menos favorável às modificações expressa pelos utilizadores poderia indicar duas situações completamente distintas: as demonstrações no formato vigente em 2009 realmente atendiam sua necessidade de informação e, conseqüentemente, não necessitariam de modificações; ou, inversamente, as demonstrações não atendiam sua necessidade de informação, e não conseguiam nem vislumbrar modificações que viessem a alterar sua importância.

5.3. Análise de conteúdo dos textos fornecidos nas questões abertas

5.3.1. Menções espontâneas sobre as demonstrações (questão aberta 1)

5.3.1.1. Balanço orçamentário

Na primeira menção, 30% dos respondentes dão mais importância aos componentes do balanço orçamentário vistos de uma forma estática e 28% vinculam-no à idéia de planejamento. Já na segunda menção, embora se mantenha a importância dada aos

componentes estáticos (31%), passa a prevalecer a categoria relativa à execução do orçamento, em detrimento da idéia de planejamento.

Pode-se interpretar tal inversão como indicativa de que, apesar do Balanço Orçamentário (Anexo 3) efetivamente demonstrar tanto o que foi planejado e autorizado por lei (previsão de receitas e dotação inicial de despesas) quanto o que foi executado durante o exercício (receitas realizadas/arrecadadas e despesas liquidadas/pagas), a fim de apurar o resultado orçamentário (déficit ou superávit), os respondentes parecem considerá-lo em primeiro lugar um conjunto de elementos estáticos com feição propositiva e apenas em segundo lugar um reflexo da execução orçamentária com conteúdo informacional relevante sobre a gestão ocorrida de fato.

Outro fator que pode influenciar tal noção mais propositiva que os respondentes demonstraram a respeito do Balanço Orçamentário é que eles pertencem a órgãos do Poder Judiciário Federal, que não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos, sendo deficitários e dependentes de recursos do Tesouro. Assim, os Balanços Orçamentários não consolidados desses órgãos poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, fato não representativo de irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionada à execução do orçamento do exercício.

5.3.1.2. Balanço financeiro

Na primeira menção, as categorias 1 (disponibilidades) e 2 (recebimentos) somaram 59%, ao passo que a categoria 3 (pagamentos) obteve apenas 7% e a categoria 4 (fluxo) obteve 10%. Na segunda menção, a categoria 3 (pagamentos) é a mais frequente, e surpreendentemente, 17% dos respondentes citaram a categoria dívida, quando tal informação não faz parte do Balanço Financeiro (Anexo 4), que é um quadro com duas seções: Ingressos de caixa ou equivalentes (receitas orçamentárias e recebimentos extraorçamentários) e Dispendios ocorridos durante o exercício (despesas orçamentárias

e pagamentos extraorçamentários). Inclui-se o saldo em espécie do exercício anterior e apura-se o saldo em espécie para o exercício seguinte.

Claramente, as respostas privilegiaram a informação da disponibilidade ao final do exercício, informação prospectiva de curtíssimo prazo do Balanço Financeiro, colocando em segundo plano o valor retrospectivo de avaliação da gestão financeira (recebimentos e pagamentos realizados durante o exercício), o que, de forma semelhante ao Balanço Orçamentário, pode ser explicado pela condição dos órgãos do Poder Judiciário de agentes não arrecadadores de receita própria e, portanto, dependentes dos recursos do Tesouro para manutenção de suas atividades. Ficam, assim, inviabilizadas estimativas de entrada de receitas no médio prazo e a previsão de fluxos de caixa correspondentes, deixando o órgão nos primeiros meses do exercício totalmente dependente do saldo apurado no exercício anterior para fazer frente às despesas essenciais.

5.3.1.3. Balanço patrimonial

Na primeira menção as categorias mais frequentes foram o ativo (36%) e ativo não circulante (15%). Mesmo que o passivo tenha tido o maior percentual na segunda menção (31%), o ativo ainda obteve 10%, resultando em 46% de frequência na soma de primeira e segunda menções.

Uma interpretação possível é que as entidades do Poder Judiciário Federal componentes da amostra não possuem autonomia para contratar operações de financiamento, logo seu passivo se restringe a obrigações de curtíssimo prazo como salários a pagar ou fornecedores de insumos. Passivos relevantes não circulantes são centralizados na Secretaria do Tesouro Nacional, quer sejam oriundos de financiamento interno ou externo ou da emissão de títulos da dívida pública. Portanto, é razoável que esse grupo do Balanço Patrimonial não seja tão citado, pois em geral seu saldo é bem pouco relevante.

5.3.1.4. Demonstração das variações patrimoniais

A informação que os respondentes valorizam mais é relativa às variações e mutações patrimoniais ativas (62%). O termo “mutações”, no entanto, deixou de ser empregado e foi substituído, a partir de 2009 (ver Anexo 6), pela expressão mais extensa “variações patrimoniais qualitativas decorrentes da execução orçamentária” (incorporação e desincorporação de ativos e passivos), que passaram a ser exibidas em quadro separado apresentado após a Demonstração em si. Nas questões fechadas essa demonstração obteve a opinião mais desfavorável quanto à compreensibilidade (52% dos respondentes a consideraram a mais difícil), o que se confirma aqui pela mais alta frequência de atributos negativos espontâneos recebidos por uma demonstração, chegando a 13% na primeira menção, enquanto para as três outras demonstrações ficou entre 3 e 7%. Também recebeu o mais baixo percentual de menções positivas (2%) dentre as quatro demonstrações. Os atributos negativos mais utilizados se vinculam ao atributo compreensibilidade: ininteligível, confusa e complexa.

Para um melhor entendimento, pode-se dizer que a Demonstração das Variações Patrimoniais tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da contabilidade empresarial e o resultado patrimonial, apesar de não ser um indicador de desempenho tão importante como o lucro ou prejuízo líquido apurado por uma empresa, constitui-se em um “medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais”, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Brasil, 2012). No entanto, dentre as quatro demonstrações é essa que os respondentes apontam como a de mais difícil compreensão e detentora de mais atributos negativos, o que pode se relacionar a uma ambiguidade subjacente de dupla face:

- uma é intrínseca à própria estrutura da demonstração, em que a simples confrontação de receitas e despesas, chamadas respectivamente de “variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas”, não oferece dado relevante sobre o custo efetivo dos bens e serviços colocados à disposição da sociedade pela atividade estatal, impossibilitando assim considerar o Resultado Patrimonial do Período um indicador de rentabilidade operacional, como acontece na contabilidade privada;

- a outra face da ambiguidade decorre do pressuposto da teoria econômica neoclássica de que a atividade estatal não cria riqueza, apenas transfere parte dela às famílias por meio de programas financiados com os tributos retirados da economia; consequentemente, não haveria utilidade em divulgar resultados positivos ou negativos resultantes de uma determinada operação estatal de oferta de bens e serviços, no mesmo sentido empregado na contabilidade empresarial, em que critérios de custo/benefício são determinantes na continuidade de um negócio.

Especialmente em se tratando de serviços considerados essenciais, como a aplicação da Justiça, caso das instituições de origem dos respondentes, a legitimação da existência desses órgãos é de origem política, o que, conforme a análise de Scott (1995) para o processo de interação e homogeneização das instituições, as enquadraria no pilar regulador, fornecedor de sistemas formais de regras e mecanismos de cumprimento sancionados pelo estado (leis). A percepção da dupla ambiguidade referida emerge de forma mais intensa quando esses agentes individuais avaliam de forma mais negativa justamente a Demonstração das Variações Patrimoniais. Sua fala é uma forma de contestação no campo institucional das entidades do setor público, uma afirmação que sua ação se encontra limitada por certa insuficiência expressiva do artefato cultural disponível, ou seja, a opção ofertada pelo pilar normativo da contabilidade pública não lhes permite apropriar-se de significados partilhados por seus pares contabilistas da contabilidade privada, no sentido de que sua prática produza eficientemente um relato simbólico carregado de significado. No pilar cognitivo, vêem na referida Demonstração uma mera conformidade ao roteiro (*script*), desprovida de valores internalizados em seu *ethos* profissional dependentes da metáfora dominante na academia e na prática de que a contabilidade dever ser um “instrumento” (Armenic e Craig, 2009).

Quando esses sujeitos qualificam espontaneamente tal demonstração como irreal, ininteligível, confusa e complexa, o que querem dizer? Para responder essa pergunta parece útil tomar a análise de McGoun *et al.* (2007) sobre metáforas para as demonstrações financeiras. Assim como a metáfora da contabilidade como “instrumento” (Armenic e Craig, 2009), o relato financeiro pode se associar a três outras metáforas que correspondem aos três diferentes tipos de signo (ícone, índice e símbolo),

na abordagem da semiótica de Peirce (McGoun *et al.*, 2007). Uma metáfora dominante na formação profissional do contabilista é que as demonstrações financeiras são “lentes”, logo elas são ícones das entidades que pretendem representar, numa relação de semelhança, o que exige transparência, clareza, ampliação e foco. A outra metáfora, também dominante, é que as demonstrações são “fotografias”, logo elas são índices das entidades, numa relação de causalidade, em que figuram como subprodutos necessários da operação da entidade. A terceira metáfora, proposta por McGoun, é que as demonstrações são “um jogo”, logo figuram como símbolos das entidades, numa relação puramente fundada na convenção. Em resumo “se as demonstrações financeiras fossem ícones, elas pareceriam com a empresa, se fossem índices, elas seriam o resultado da empresa, e se fossem símbolos, teríamos concordado [previamente] que elas representam a empresa.” (McGoun *et al.*, 2007, p. 214). Dessa forma, uma possível interpretação para a evidente insatisfação dos respondentes quanto à Demonstração das Variações Patrimoniais exige contrapor aos atributos negativos mencionados seus pares opostos: se ela é irreal, é porque lhe falta fidelidade de representação; se é ininteligível e confusa, lhe falta compreensibilidade; se é complexa, lhe falta simplicidade ou clareza. Em suma, a função idealizada de relato financeiro embebida na metáfora do relato financeiro como fotografia de uma realidade, isenta de viés ou subjetividade, não está sendo cumprida a contento. Fidelidade de representação, compreensibilidade e simplicidade são os elementos virtuosos cuja ausência quebra a expectativa funcional do artefato cultural contábil, acarretando igualmente uma perda de legitimidade social do contabilista do setor público frente ao do setor privado.

5.3.2. Menção espontânea sobre instrumentos auxiliares à compreensão das demonstrações (questão semi-aberta 11)

As respostas obtidas na parte fechada da questão já haviam indicado a dificuldade de compreensão das quatro demonstrações em geral: 29 respondentes (50%) afirmaram utilizar quadro ou demonstração auxiliar para compreender as demonstrações, havendo preponderância de preparadores (63%) em relação aos utilizadores (38%). As respostas foram agrupadas em apenas duas categorias, com as seguintes frequências:

- 1- balancetes, razão, plano de contas: 16 menções (55%);
- 2- planilhas e quadros extracontábeis (execução orçamentária): 13 menções (45%).

O resultado preponderante de preparadores indica o que normalmente se espera da sua rotina de trabalho, que inclui, diferentemente dos utilizadores, efetuar conferências regulares da movimentação das contas pelo exame quase diário do balancete e razão, ou seja, a confiabilidade das demonstrações que preparam dependem dessa exaustiva tarefa de controle do processo de escrituração que é o substrato do relato produzido nas demonstrações. Por outro lado, quando se vê que 45% dos instrumentos auxiliares mencionados são planilhas e quadros extracontábeis, há uma sinalização de que, mesmo com a abrangência e confiabilidade oferecidas pelo Sistema de Administração Financeira da União – SIAFI, centralizando toda a escrituração de órgãos do setor público da administração direta em tempo real, persistem certas lacunas nos controles realizados pelos preparadores que não são supridos pelos mecanismos automáticos do sistema. Daí lançarem mão de controles próprios reunidos em planilhas construídas somente no âmbito daquela entidade que, de alguma forma, os auxiliam na elaboração e confirmação do relato.

5.3.3. Menção espontânea sobre sugestões de modificação das demonstrações (questão semi-aberta 12)

Com o instrumental da *grounded theory* ou teoria fundamentada (Strauss e Corbin, 2008), a análise de conteúdo dos textos fornecidos pelos respondentes iniciou-se pela classificação progressiva dos elementos chamada de codificação aberta, com análise detalhada linha por linha (micro-análise) a fim de inventariar as unidades de análise de conteúdo, obtendo-se a seguinte distribuição:

- 18 preparadores (56%) forneceram sugestões que corresponderam a 34 unidades de conteúdo;
- 14 utilizadores (44%) forneceram sugestões que corresponderam a 29 unidades de conteúdo.

Em seguida, realizou-se a codificação axial, que é o processo de relacionar categorias (fenômenos) às suas subcategorias (condições, ações, consequências), em um processo de reagrupamento dos dados divididos durante a codificação aberta, para interpretar tendências nos enunciados dos sujeitos. Evidencia-se claramente uma tendência das respostas em torno de uma atitude que se pode denominar aqui de propositiva, expressa

pela categoria 1 (65%), com ações dirigidas a aperfeiçoar uma ou mais demonstrações por meio de adições ou alterações. Somente uma parcela ínfima de 3% girou em torno de uma atitude menos propositiva, ou seja, de negação, com ações dirigidas a eliminar uma ou mais demonstrações. A categoria 3 tem conteúdo indireto em relação às demonstrações propriamente ditas, e versavam sobre princípios contábeis em geral ou outros temas menos específicos.

Por outro lado, quando se busca o tema dos quatro atributos investigados nas unidades de conteúdo iniciais e também nas três categorias resultantes do reagrupamento, surge um eixo de significados vinculados à compreensibilidade das demonstrações na forma em que se apresentavam à época da coleta de dados (2009): o reconhecimento de que não são compreensíveis o suficiente e a necessidade de aperfeiçoá-las, além da preocupação dos respondentes com o tipo de destinatário do relato (gestores, público leigo).

Finalmente, deve-se buscar uma integração de todos os pontos discutidos a respeito dos resultados obtidos, a fim de que o presente estudo possa de fato revelar se é capaz de agregar conhecimento novo a respeito do processo de mudança de prática contábil vivido pelas entidades e profissionais de contabilidade no Brasil, ao longo do período 2007 a 2012, com foco no setor público do governo central, escolhido como campo de investigação. Nesse esforço de sintetizar achados e interpretá-los segundo a teoria do novo institucionalismo de pesquisa em contabilidade, cumpre inicialmente destacar pelo menos duas limitações da presente investigação:

- 1- em termos de análise quantitativa, os resultados não podem ser generalizados para o conjunto da população de preparadores e utilizadores de demonstrações financeiras do setor público do governo central, pois a amostra selecionada por conveniência pretendeu representar apenas o Poder Judiciário Federal;
- 2- em termos de análise qualitativa, haveria necessidade de um estudo longitudinal que absorvesse parte das mudanças em curso no campo normativo e institucional, permitindo a apropriação da dinâmica do processo de isomorfismo de maneira mais consistente ao longo do tempo.

Levando-se em conta as duas limitações citadas, a evidência empírica trazida pela investigação e interpretada sob o paradigma do novo institucionalismo revela a crescente institucionalização do aparato contábil e a noção de que a contabilidade faz parte de uma estrutura social mítica que permite que ela seja estudada como uma espécie de código social institucionalizado, mediante o qual as organizações públicas ou privadas apresentam-se ao mundo expondo suas potencialidades e metas, demonstrando o que pretendem fazer, por que fazer e como fazer (Miller, 1994). O papel da contabilidade revela-se uma prática institucional com feição ideológica e como símbolo de racionalidade econômica, um fenômeno que ocorre em praticamente todo o mundo e que pode explicar a padronização de normas contábeis em ambientes mais globalizados. A idéia de que organizações que utilizam mecanismos contábeis são economicamente mais racionais vale também para as nações (Miller e O'Leary, 1987). A adoção de normas contábeis internacionais, tanto no setor privado quanto no setor público, não estaria baseada no conceito de eficiência dos sistemas de contabilidade e do poder informativo das demonstrações financeiras, mas sim na tentativa de organizações e governos que as adotam em aumentar sua reputação de racionais, modernos, responsáveis e cumpridores das leis (Carruthers, 1995, p. 316; Meyer e Rowan, 1977, p.45).

Estudos anteriores sobre a adoção de novos padrões de contabilidade pelo setor público concluíram que qualquer estratégia de resistência à pressão institucional para adotá-las seria um fracasso em razão da força dos campos institucionais da profissão contábil bem organizada e do governo (Carpenter e Feroz, 2001, nos EUA), ao passo que outros concluíram que a tentativa de aperfeiçoar a prestação de contas (*accountability*) fracassou porque a adoção do regime de competência (*accrual*) do setor privado a recursos do setor público que não possuam características financeiras, como as coleções dos museus e bibliotecas estudados, não consegue abarcar o valor social e cultural de tais recursos e funciona mais como processo de legitimação da profissão contábil (Carnegie e West, 2005, na Nova Zelândia). Guthrie (1998) já havia alertado que a implementação indiscriminada do regime de competência na contabilidade do setor público na Austrália, com a conseqüente avaliação monetária de bens públicos como

coleções de arte, estradas, pontes e praças, poderia produzir dados mais confusos para usuários das demonstrações contábeis.

Considerando a ótica dos profissionais investigados, essa transformação afeta sua prática profissional no sentido de aperfeiçoar o relato contábil, cuja principal limitação se circunscreve ao eixo de significados associados ao atributo compreensibilidade das demonstrações tanto para os potenciais utilizadores internos, quanto para os externos, com ênfase na preocupação de torná-las significativas por um público leigo, o cidadão comum, visto como um destinatário necessário das prestações de contas, para além dos Tribunais de Contas e outras agências de controle e auditoria governamentais. Essa preocupação dos profissionais contabilistas revela a consciência de que sua atividade, para merecer mais legitimidade social, não pode prescindir de se fazer entender pelo conjunto da sociedade em que se insere, mesmo se forem consideradas as forças de isomorfismo institucional atualmente em jogo no processo de adoção dos *IFRS* e dos *IPSAS*.

Finalmente, pode-se dizer que a maior contribuição da investigação é revelar, sob a ótica dos profissionais de parte do setor público central brasileiro, que ainda resta bastante a fazer no sentido de situar o problema do relato financeiro de modo mais condizente com a realidade dos sujeitos diretamente envolvidos com sua produção e utilização imediata, além de ampliar a análise para incluir aqueles destinatários potenciais externos em um processo de construção de significados que aumente a transparência do gasto público para a sociedade como um todo.

A futura investigação sobre relato contábil no setor público, em especial, no Brasil a partir de contextos organizacionais e sob a ótica da teoria institucional poderia ampliar consideravelmente o acúmulo de conhecimento nessa área, considerando as rápidas mudanças que têm ocorrido no setor público em todo o mundo com a introdução de práticas do setor privado no desenho de sistemas contábeis. Alguns temas possíveis podem ser sugeridos: o modo como as funções legitimadoras se tornam realidade interna na produção dos relatos, para além do simples cumprimento formal das novas normas legais; as percepções da realidade que os membros das organizações possuem, e

como tais percepções mudam com o passar do tempo; e as formas de interação entre os órgãos de regulação profissional e os governos no processo de criação de normas de relato compulsórias ou voluntárias.

6. CONCLUSÕES

O presente estudo sugere que as opiniões fornecidas por preparadores e utilizadores internos de demonstrações contábeis de entidades do Poder Judiciário Federal no Brasil, relativamente aos atributos ou características qualitativas dessas demonstrações devem ser entendidas como parte do arranjo social que embebe seu trabalho e de dois campos organizacionais específicos a que pertencem esses atores e que se entrelaçam: o campo organizacional do setor público Federal e o campo organizacional da profissão contábil. A investigação empírica utilizou variadas técnicas: a revisão bibliográfica, seguida de levantamento do tipo *survey*, e simultaneamente, de forma suplementar, empregaram-se as técnicas de análise documental de literatura técnica e não técnica e observação participativa assistemática em congressos e seminários. Quatro atributos principais do relato contábil, baseados na norma e na doutrina foram objeto de *survey*: utilidade/relevância, compreensibilidade, confiabilidade e capacidade de refletir a realidade financeira, orçamentária e patrimonial das entidades investigadas.

A investigação trata do processo de mudança de prática contábil vivido pelas entidades e profissionais de contabilidade no Brasil, ao longo do período 2007 a 2012, com foco no setor público do governo central, e os resultados foram interpretados segundo a teoria do novo institucionalismo de pesquisa em contabilidade. Houve duas limitações: uma foi a seleção da amostra por conveniência, que incluiu apenas sujeitos pertencentes ao Poder Judiciário Federal, impossibilitando a generalização dos resultados; a outra foi a falta de um estudo longitudinal de natureza qualitativa mais longo, que absorvesse parte das mudanças em curso no campo normativo e institucional, permitindo a apropriação da dinâmica do processo de isomorfismo de maneira mais consistente ao longo do tempo.

De qualquer modo, conseguiu-se demonstrar, por uma combinação de instrumental de análise quantitativa e de análise qualitativa, que, do ponto de vista dos profissionais investigados, a adoção dos *IPSAS* na contabilidade do setor público no Brasil afeta sua prática profissional no sentido de aperfeiçoar o relato contábil, cuja principal limitação se circunscreve ao eixo de significados associados ao atributo compreensibilidade das

demonstrações tanto para os potenciais utilizadores internos, quanto para os externos,. Evidenciou-se nos textos fornecidos pelos sujeitos a preocupação de torná-las significativas por um público leigo, o cidadão comum, visto como um destinatário necessário das prestações de contas, para além dos Tribunais de Contas e outras agências de controle e auditoria governamentais. Essa preocupação dos profissionais contabilistas revela a consciência de que sua atividade, para merecer mais legitimidade social, não pode prescindir de se fazer entender pelo conjunto da sociedade em que se insere, mesmo se forem consideradas as forças de isomorfismo institucional atualmente em jogo no processo de adoção dos *IFRS* e dos *IPSAS*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Armenic, J. e Craig, R. (2009). Understanding accounting through conceptual metaphor: accounting is an instrument? *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, pp. 875-883.

Boland, R. J. (1982). Myth and technology in the American accounting profession. *Journal of Management Studies*, Vol. 19, n. 1, pp. 109-127.

Bonner, S. E.; Hesford, J. W.; Van der Stede, W. A. e Young, M. S. (2006). The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 31, p. 663-685.

Brasil (1964). Lei nº 4.320/1964. (www.presidencia.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (1976). Lei nº 6.404/1976. (www.presidencia.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2000). Lei Complementar nº 101/2000. (www.presidencia.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2007). Lei nº 11.638/2007. (www.presidencia.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2008). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184/2008. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2009a). Lei nº 11.941/2009. (www.presidencia.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2009b). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 467/2009. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2009c). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 749/2009. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 03/03/2010).

Brasil (2010a). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 664/2010. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 03/03/2012).

Brasil (2010b). Ministério do Planejamento. *Boletim Estatístico de Pessoal – Dezembro/2009*. (www.planejamento.gov.br, consulta em 03/03/2012).

Brasil (2011). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 406/2011. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 03/03/2012).

Brasil (2012). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. Portaria nº 437/2012. (www.stn.fazenda.gov.br, consulta em 15/07/2012).

Broadbent, J. e Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: a review of 'alternative' accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 2, pp. 3-31.

Broadbent, J. (1999). The state of public sector accounting research: the APIRA conference and some personal reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12 No. 1, pp. 52-57.

Broadbent, J. e Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 21, No. 2, pp. 129-169.

Brusca Alijarde, M. (1997). The usefulness of financial reporting in Spanish local governments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 13 No. 1, pp. 17-34.

Burchell, S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. e Nahapiet J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 1, pp. 5-27.

Carnegie, G.D. e West, B. (2005), Making accounting accountable in the public sector, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 905-928.

Carpenter VL, Feroz EH.(2001) Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*;26(7/8):565–96.

Carruthers B.G. (1995) Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* ;20(4):313–28

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2008a). Resolução n.º 1121/2008. NBC T 1 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. (www.cfc.org.br, consulta em 15/07/2010).

CFC (2008b). Resoluções 1128-1137: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. (www.cfc.org.br, consulta em 15/07/2010).

CFC (2009). Dados estatísticos. (www.cfc.org.br, consulta em 15/07/2010).

CFC (2010a). Plano de trabalho e orçamento 2010 : Sistema CFC/CRCs : Gestão 2010 – 2011, 138 p. (www.cfc.org.br, consulta em 05/03/2010)

CFC (2010b). Excelência na contabilidade. (www.cfc.org.br, consulta em 14/03/2010)

CFC (2010c). Diretrizes para Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS. (www.cfc.org.br, consulta em 05/05/2010).

CFC (2010d). Contabilistas ativos por gênero e região. (www.cfc.org.br, consulta em 20/08/10).

CFC (2011). Resolução 1374/2011. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade

– The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book). (www.cfc.org.br, consulta em 20/01/2012).

Coy, D., Dixon, K., Buchanan J. e Tower, G. (1997). Recipients of public sector annual reports: theory and an empirical study compared. *British Accounting Review*, 29, 103–127.

Cronbach, J. L. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, v. 16, nº 3, pp. 297-334.

Dias Filho, J. M. e Machado, L. H. B. (2004). Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: Iudícibus, S. e Lopes, A. B. (org.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas. pp. 31-52.

Dias Filho, J.M. e Nakagawa, M. (2001). Análise do Processo da Comunicação Contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças, FIPECAFI - FEA - USP*, v.15, nº 26, p. 42 - 57.

DiMaggio, P. J. e Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147–60.

FIPECAFI (2010). Quem somos. (www.fipecafi.org, consultaem 03/03/10)

Gendron, Y., Cooper, D.J. e Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 105-133.

George, D., e Mallery, P. (2003). *SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference. 11.0 update*. 4. ed. Boston, Allyn & Bacon.

Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo, Atlas.

Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: rethoric or reality? *Financial Accountability and Management*, v. 14, n.1, pp. 267-424.

Guthrie, J., Petty R., Yongvanich K. e Ricceri, F. (2004). Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting. *Journal of Intellectual Capital*, v. 5, n.2, pp. 282-293.

Hirsch, P. (1997). Sociology without social structure: neoinstitutional theory meets brave new world. *American Journal of Sociology*, v. 102, n.6, pp. 1702-1723.

Hopwood, A. G. (1985). The tale of a committee that never reported: disagreements on intertwining accounting with the social. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 3, p. 361-377.

Hopwood *et al.* (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, v. 8, p. 287-305.

IFAC – International Federation of Accountants (2009). International Public Sector Accounting Standards: IPSAS Handbook. Disponível em: www.ifac.org. Acesso em: 10/08/2010.

Jones, R. (2007). The functions of governmental accounting in Europe. *Revista de Estudos Politécnicos*, v. IV, nº 7, pp. 89-110.

Lapsley, I. (2004). Making sense of interactions in an investigation of organizational practices and processes. In: Humphrey, C. e Lee, B. (editors). *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford, Elsevier. pp. 175-189.

Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349-361.

Lüder, K. (2000) National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability & Management*, v. 2, n. 16, p. 117-128.

Mack, J. e Ryan, C. (2007). Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence. *International Journal of Public Sector Management*, v. 20, n. 2, pp. 134-146.

March, J. e Olsen, J. (1983). Organizing political life: what administrative reorganization tells us about government. *American Political Science Review*, v. 77, n. 2, pp. 281-297.

Maroco, J. P. e Bispo, R. (2005). *Estatística aplicada às ciências sociais e humanas*. Lisboa, Climepsi Editores. 2.ed.

McGoun, E. G. *et al.* (2007). Pedagogic metaphors and the nature of accounting signification. *Critical Perspectives on Accounting*. v. 18, pp. 213-230.

McSweeney. B. (1997). The unbearable ambiguity of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 7, pp. 691-712.

Meyer, J. W. (1986). Social environments and organizational accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 11, n. 4/5.

Meyer J.W. e Rowan B. (1977) Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*; 3:340–63.

Meyer, J. W. and Scott, W. R. (ed.) (1983). *Organizational Environments: Ritual and Rationality*. Beverley Hills, CA: Sage.

Miller P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. In: Hopwood, A.G., Miller, P. (ed.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge, Cambridge University Press. p. 1-39.

Miller P. e O'Leary T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, v. 12, n. 3. p. 235-65.

Mimba, N. et al. (2007). Public sector performance measurement in developing countries. *Journal of Accounting and Organizational Change*. V.3, n. 3. pp. 192-208.

Morgan G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, v. 13, n. 5, pp. 477-85.

Nobes, C.W. (1992). The prospects for harmonization. *Certified Accountant*, dez, pp. 27-9.

Powell, W. W. e DiMaggio, P. J. (Eds) (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, IL: The University of Chicago Press.

Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo, Atlas.

Robert, J. e Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability: understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, p. 443-456.

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

Scott, W. R. (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Slomski, V. (2003). *Manual de Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas.

Stoner, G. e Holland, J. (2004). Using case studies in finance research. In: Humphrey, C. e Lee, B. (editors). *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford, Elsevier. pp. 37-56.

Strauss, A. e Corbin, J. (2008). *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. Porto Alegre, Artmed. 2.ed.

Thoenig, J. C. (2010). Teorias institucionais e instituições públicas: tradições e conveniências. In: Peters, B. e Pierre, J. (eds). *Administração pública: coletânea*. São Paulo, Unesp, pp. 167-186.

Tolbert, P.S. e Zucker, L.G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform. *Administrative Science Quarterly*, 28, 22-39.

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO

- ESTE QUESTIONÁRIO CONTÉM QUINZE PERGUNTAS PARA PESQUISA ACADÊMICA SOBRE A UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.
- CLIQUE NA OPÇÃO ESCOLHIDA OU ESCREVA NO CAMPO PRÓPRIO.
- APÓS TERMINAR, “SALVAR COMO” NO SEU DESKTOP,
- OBRIGADO PELA COLABORAÇÃO.

IDENTIFICAÇÃO	DATA:
☐ TRIBUNAL SUPERIOR ☐ TRIBUNAL REGIONAL	
☐ JUSTIÇA DO TRABALHO ☐ JUSTIÇA ELEITORAL ☐ JUSTIÇA FEDERAL	
Em que categoria se enquadra? ☐ PREPARADOR: envolvido com setores dentro da entidade que PREPARAM demonstrações contábeis (contabilidade, orçamento e finanças) ☐ UTILIZADOR: envolvido com setores que UTILIZAM demonstrações contábeis (gestores/assessores: Presidente, Diretor Geral, Diretor Administrativo, Assessor Jurídico, Auditor)	
Há quantos anos é PREPARADOR ou UTILIZADOR? ☐ até 5 ☐ 6 a 10 ☐ 11 a 15 ☐ 16 a 20 ☐ mais de 20	
Qual seu CARGO/FUNÇÃO: ☐ Magistrado ☐ Analista Judiciário ☐ Técnico Judiciário ☐ outro:	
Há quantos anos ocupa o cargo/função? ☐ até 5 ☐ 6 a 10 ☐ 11 a 15 ☐ 16 a 20 ☐ mais de 20	
Se for PREPARADOR, é dirigente do setor que prepara as demonstrações? ☐ sim ☐ não	
Formação acadêmica: ☐ Técnico em contabilidade ☐ Ciências Contábeis ☐ Direito ☐ Administração ☐ Outro:	Ano de conclusão:

1) Cite pelo menos duas palavras que lhe vêm à cabeça para cada uma das demonstrações contábeis a seguir:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

BALANÇO FINANCEIRO

BALANÇO PATRIMONIAL

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

2) Quantos magistrados e servidores a entidade possui em atividade?

☐ até 500 ☐ entre 501 e 1000 ☐ mais de 1000

3) Há quantos anos existe a entidade?

☐ até 10 ☐ 11 a 20 ☐ 21 a 30 ☐ 31 a 40 ☐ mais de 40

4) Pensa que, para a entidade como um todo, as demonstrações contábeis anuais são:

☐ muito úteis ☐ úteis ☐ pouco úteis ☐ sem utilidade

5) Com que frequência utiliza as demonstrações na sua rotina profissional?

☐ frequentemente ☐ ocasionalmente ☐ raramente ☐ nunca

6) Qual a sua opinião sobre as demonstrações contábeis anuais?

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

	Muito	Razoavelmente	Pouco
Útil	☐	☐	☐
Compreensível	☐	☐	☐
Confiável	☐	☐	☐
Reflete a realidade	☐	☐	☐

BALANÇO FINANCEIRO

	Muito	Razoavelmente	Pouco
Útil	☐	☐	☐
Compreensível	☐	☐	☐
Confiável	☐	☐	☐
Reflete a realidade	☐	☐	☐

BALANÇO PATRIMONIAL

	Muito	Razoavelmente	Pouco
Útil	☐	☐	☐
Compreensível	☐	☐	☐
Confiável	☐	☐	☐
Reflete a realidade	☐	☐	☐

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

	Muito	Razoavelmente	Pouco
Útil	☐	☐	☐
Compreensível	☐	☐	☐
Confiável	☐	☐	☐
Reflete a realidade	☐	☐	☐

7) Se é um **PREPARADOR** das demonstrações contábeis, **RESPONDA** a esta pergunta; se é um **UTILIZADOR**, **NÃO RESPONDA** e pule para a pergunta 8:

Com que frequência acredita que os **UTILIZADORES** internos da entidade (gestores, auditores, assessores jurídicos, assessores de planejamento econômico, etc) usam as informações das demonstrações na sua rotina profissional e para tomada de decisões?

☐ frequentemente ☐ ocasionalmente ☐ raramente ☐ nunca

8) As demonstrações possuem forma e conteúdo que permitem a compreensão da realidade financeira, orçamentária e patrimonial da entidade?

☐ sim ☐ não

9)Qual a demonstração contábil que acha mais fácil compreender?

- ☐ Balanço Orçamentário
☐ Balanço Financeiro
☐ Balanço Patrimonial
☐ Demonstração das Variações Patrimoniais

10)Qual a demonstração contábil que contém mais informações relevantes, na sua opinião?

- ☐ Balanço Orçamentário
☐ Balanço Financeiro
☐ Balanço Patrimonial
☐ Demonstração das Variações Patrimoniais

11)Existe algum quadro, tabela, demonstração ou qualquer item auxiliar que utiliza para entender as informações contidas nas demonstrações contábeis? ☐sim ☐não
Pode citar um?

12)Considera necessário fazer alguma modificação nas demonstrações contábeis atuais que contribua para a melhoria da gestão da entidade a que pertence? ☐sim ☐não
Em caso positivo, que modificação sugere? (alterar, eliminar, acrescentar, etc..)

13)Acredita que alguns bens da entidade (imóveis, móveis, equipamentos, estoques) possam ter valor de mercado:

- ☐ inferior ao valor expresso no Balanço Patrimonial
☐ compatível com o valor expresso no Balanço Patrimonial
☐ superior ao valor expresso no Balanço Patrimonial

14)Qual a demonstração contábil que acha mais difícil compreender?

- ☐ Balanço Orçamentário
☐ Balanço Financeiro
☐ Balanço Patrimonial
☐ Demonstração das Variações Patrimoniais

15)Na sua opinião, com que frequência os utilizadores seguintes usam as demonstrações?

	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
Audidores do Tribunal de Contas da União	☐	☐	☐	☐
Audidores internos	☐	☐	☐	☐
Deputados e Senadores do Congresso Nacional	☐	☐	☐	☐
Gestores/assessores da própria entidade	☐	☐	☐	☐
Organizações de classe (Ordem dos Advogados, Associações de Magistrados, Sindicatos de servidores, Sindicatos em geral)	☐	☐	☐	☐
Secretaria do Tesouro Nacional-Ministério da Fazenda	☐	☐	☐	☐
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	☐	☐	☐	☐

ANEXO 2 – POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM

1) Estimativa da população

As entidades do Poder Judiciário no Brasil são definidas na Constituição Federal de 1988:

Art. 92. São órgãos do Poder Judiciário:

I - o Supremo Tribunal Federal;

I-A o Conselho Nacional de Justiça; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

II - o Superior Tribunal de Justiça;

III - os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais;

IV - os Tribunais e Juízes do Trabalho;

V - os Tribunais e Juízes Eleitorais;

VI - os Tribunais e Juízes Militares;

VII - os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Para estimar a população de preparadores e utilizadores internos de demonstrações contábeis anuais das entidades do Poder Judiciário Federal, foram aplicadas três critérios cumulativamente:

a) Para ser incluída como entidade do Poder Judiciário Federal

critério 1 – possuir estrutura e autonomia administrativas;

critério 2 – receber recursos do Orçamento Geral da União para seu funcionamento.

Excluímos o Conselho Nacional de Justiça porque possui mínima estrutura administrativa; os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios porque não recebem recursos do Orçamento Geral da União; e os Tribunais e Juízes Militares, por possuírem reduzida estrutura administrativa.

b) Para ser incluído como preparador de demonstrações contábeis da entidade

critério 1 – trabalhar em setores orçamentários, financeiros e contábeis da entidade

c) Para ser incluído como utilizador interno de demonstrações contábeis da entidade

critério 1 – trabalhar em setores de gestão, assessoria e auditoria da entidade

Em razão da grande diversidade regional, as entidades possuem número de servidores muito variáveis. Em visita ao Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo, constatou-se que cerca de 15 a 20 pessoas são preparadores ou utilizadores internos, enquanto no Tribunal Regional Eleitoral do Espírito Santo esse número não passa de seis. Já os Tribunais Regionais Federais são apenas cinco em todo o País, mas suas subunidades nos Estados possuem seus próprios preparadores e utilizadores, que agrupados resultariam em 10 a 20 pessoas para cada Tribunal. Portanto, consideramos uma média de 10 preparadores e utilizadores, resultando no quadro a seguir:

Quadro 1 – População de preparadores e utilizadores estimada

Denominação	Local	No. entidades	No. indivíduos
1-Supremo Tribunal Federal	Brasília	1	10
2-Superior Tribunal de Justiça	Brasília	1	10
3-Tribunais Regionais Federais	Estados	5	50
4-Tribunais do Trabalho	Brasília/Estados	25	250
5-Tribunais Eleitorais	Brasília/Estados	27	270
TOTAL	--	59	590

Comparou-se a estimativa da população com os dados divulgados pelo Poder Judiciário da União: em dezembro de 2007 o censo indicava 93.341 servidores em todo o território nacional. Assim, a estimativa de 590 profissionais correspondia a 0,6% do total, o que é consistente com o fato de que eles exercem atividade-meio e não atividade-fim, que é a prestação jurisdicional ao cidadão.

(Fonte: http://www.servidor.gov.br/publicacao/boletim_estatistico/bol_estatistico08/Bol152_dez2008.pdf, acesso 20 mar. 2009)

2) Amostragem

Previam-se que a amostra não probabilística, escolhida com base no critério da acessibilidade, pelo motivo do pesquisador trabalhar como contador em uma das entidades, seria formada por um mínimo de 40 sujeitos, sendo 20 preparadores e 20 utilizadores. Remeteu-se o questionário por e-mail da rede interna (intranet) a pelo menos um preparador e um utilizador das 59 entidades, totalizando entre 118 e 250 destinatários, excluídos aqueles aos quais se aplicou o pré-teste. Os questionários respondidos foram devolvidos por e-mail, preservado o sigilo da fonte.

ANEXO 3 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
(Lei 4.320/64 – Anexo 12, alterada pela Portaria STN 437/2012)

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO:	DATA:	PÁGINA	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES RECEITA TRIBUTÁRIA Impostos Taxas Contribuição de Melhoria RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES Contribuições Sociais Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Contribuição de Iluminação Pública RECEITA PATRIMONIAL Receitas Imobiliárias Receitas de Valores Mobiliários Receita de Concessões e Permissões Compensações Financeiras Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público Receita da Cessão de Direitos Outras Receitas Patrimoniais RECEITA AGROPECUÁRIA Receita da Produção Vegetal Receita da Produção Animal e Derivados Outras Receitas Agropecuárias RECEITA INDUSTRIAL Receita da Indústria Extrativa Mineral Receita da Indústria de Transformação Receita da Indústria de Construção Outras Receitas Industriais RECEITA DE SERVIÇOS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transferências de Convênios Transferências para o Combate à Fome OUTRAS RECEITAS CORRENTES Multas e Juros de Mora Indenizações e Restituições Receita da Dívida Ativa Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Anual do RPPS Receitas Correntes Diversas RECEITAS DE CAPITAL OPERAÇÕES DE CRÉDITO Operações de Crédito Internas Operações de Crédito Externas ALIENAÇÃO DE BENS Alienação de Bens Móveis Alienação de Bens Imóveis AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transferências de Outras Instit. Públicas Transferências de Convênios Transferências para o Combate à Fome OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL Integralização do Capital Social Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ. Restituições Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas Mobiliária Contratual Operações de Crédito Externas Mobiliária Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DEFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS) Superávit Financeiro Reabertura de créditos adicionais	-			-

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VIII + IX)						

(Lei 4.320/64 – Anexo 13, alterada pela Portaria STN 437/2012)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Pagamentos Extraorçamentários (VIII)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

ANEXO 5 – BALANÇO PATRIMONIAL
(Lei 4.320/64 – Anexo 14, alterada pela Portaria STN 437/2012)

-<ENTE DA FEDERAÇÃO->
BALANÇO PATRIMONIAL

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

DATA EMISSÃO:

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributária Divida Ativa não Tributária – Clientes Créditos de Transferências a Receber Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE <u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u> Créditos a Longo Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributária Divida Ativa não Tributária – Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial Participações Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimento Demais Investimentos Permanentes Imobilizado Bens Móveis Bens Imóveis Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Obrigações de Repartição a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Resultado Diferido TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do exercício Resultados de exercícios anteriores Ajustes de exercícios anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

ANEXO 6 – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
(Lei 4.320/64 – Anexo 15, alterada pela Portaria STN 437/2012)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências e Delegações Recebidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Delegações Recebidas		
Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimentos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar		
Resultado Positivo de Participações		
Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Custo de Pessoal e Encargos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências e Delegações Concedidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Delegações Concedidas		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo com Tributos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
VPD de Constituição de Provisões		
Custo de Outras VPD		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercicio Atual	Exercicio Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

ANEXO 7 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

(Lei 4.320/64 – Anexo 18, incluída pela Portaria STN 749/2009 e alterada pela Portaria STN 437/2012)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:
		PÁGINA:
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u>		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u>		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		

DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

ANEXO 8 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

(Lei 4.320/64 – Anexo 19, incluída pela Portaria STN 749/2009 e alterada pela Portaria STN 437/2012, obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:	PÁGINA:						
ESPECÍFIC.	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reserv. de Capital	Ajustes de Aval. Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result. Acumul.	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									

ANEXO 9 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

(Lei 4.320/64 – Anexo 20, incluída pela Portaria STN 749/2009 e excluída pela Portaria STN 437/2012)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:	PÁGINA:
ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos			
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública			
3. Margem Bruta			
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública			
5 (=) Resultado Econômico Apurado			

ANEXO 10 – Resumo da análise estatística: opiniões com associação significativa em relação à categoria do respondente medida pelo Teste de Fisher ou pelos resíduos ajustados

Questões	F	%	Média	Desvio- padrão	CV (%)	Preparador			Utilizador		
						F	%	resíduo ajustado	F	%	resíduo ajustado
Utilidade: qual é a demonstração mais relevante?											
não resposta	3	5,2				2	7,4	0,7	1	3,2	-0,7 Fisher
(1) Balanço orçamentário	15	25,9				5	18,5	-1,2	10	32,3	1,2 0,208
(2) Balanço financeiro	14	24,1				10	37,0	2,1	4	12,9	-2,1 Spearman
(3) Balanço patrimonial	23	39,7				9	33,3	-0,9	14	45,2	0,9 0,064
(4) Demonstração das Variações Patrimoniais	3	5,2				1	3,7	-0,5	2	6,5	0,5
Total de respondentes	58	100,0	-	-	-	27	100,0		31	100,0	
Frequência de uso das demonstrações pelos auditores internos											
não resposta	1	1,7				1	3,7	1,1	0	0,0	-1,1 Fisher
(4) frequentemente	19	32,8				4	14,8	-2,7	15	48,4	2,7 0,002
(3) ocasionalmente	25	43,1				10	37,0	-0,6	14	45,2	0,6 Spearman
(2) raramente	9	15,5				8	29,6	2,3	2	6,5	-2,3 0,496
(1) nunca	4	6,9				4	14,8	2,2	0	0,0	-2,2
Total de respondentes	58	100,0	2,97	0,973	32,761	27	100,0		31	100,0	
Frequência de uso externo pelo Ministério do Planejamento											
não resposta	2	3,4				1	3,7	0,1	1	3,2	-0,1 Fisher
(4) frequentemente	37	63,8				13	48,1	-2,3	24	77,4	2,3 0,074
(3) ocasionalmente	12	20,7				9	33,3	2,2	3	9,7	-2,2 Spearman
(2) raramente	6	10,3				3	11,1	0,2	3	9,7	-0,2 0,273
(1) nunca	1	1,7				1	3,7	1,1	0	0,0	-1,1
Total de respondentes	58	100,0	3,40	0,99	29,118	27	100,0		31	100,0	
Compreensibilidade do Balanço Orçamentário											
não resposta	4	6,9				1	3,7	-0,9	3	9,7	0,9 Fisher
(3) muito compreensível	18	31,0				12	44,4	2,1	6	19,4	-2,1 0,164
(2) razoavelmente compreensível	31	53,4				13	48,1	-0,8	18	58,1	0,8 Spearman
(1) pouco compreensível	5	8,6				1	3,7	-1,2	4	12,9	1,2 -0,302
Total de respondentes	58	100,0	2,09	0,823	39,378	27	100,0		31	100,0	
Necessidade de modificação das demonstrações											
não resposta	1	7,1				0	0,0	-0,9	1	25,0	0,9 Fisher
sim	34	242,9				20	200,0	2,2	14	350,0	-2,2 0,044
não	23	164,3				7	70,0	-2,0	16	400,0	2,0 Spearman
Total de respondentes	58	414,3	-	-	-	27	270,0		31	775,0	0,235