

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

Giovanni Magliano Júnior

**A Contabilidade enquanto Instrumento de  
Gestão: O Caso do Comando da Aeronáutica  
do Brasil**



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

Giovanni Magliano Júnior

**A Contabilidade enquanto Instrumento de  
Gestão: O Caso do Comando da Aeronáutica  
do Brasil**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da  
**Professora Doutora Delfina Rosa da Rocha Gomes**

Julho de 2012

## **DECLARAÇÃO**

Nome: Giovanni Magliano Júnior

Endereço electrónico: gmagliano@terra.com.br

Número do Passaporte: SB011274

Título dissertação:

**A Contabilidade enquanto Instrumento de Gestão: O Caso do Comando da Aeronáutica do Brasil**

Orientadora:

Professora Doutora Delfina Rosa da Rocha Gomes

Ano de conclusão: 2012

Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE/TRABALHO, APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 5 de julho de 2012.

Assinatura: \_\_\_\_\_

## **Agradecimentos**

Pessoas e instituições tornaram possível a realização deste trabalho. É um prazer reconhecê-las e expressar meus agradecimentos.

A Deus, fonte da vida, agradeço por amparar meu corpo e minha alma.

Pela minha trajetória de vida, agradeço aos meus pais Giovanni e Antonietta que, enquanto neste mundo, guiaram meus passos e hoje, mais próximos dos anjos, iluminam meus caminhos.

Pela oportunidade profissional, agradeço ao Comando da Aeronáutica do Brasil que acredita na força de seus integrantes e confiou em mim a tarefa de acrescentar valor à instituição.

Pelo conhecimento adquirido, agradeço a todos os professores do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho.

À Dra. Estela Vieira e família, dirijo meus agradecimentos pela amizade e por todo o apoio demonstrado em meu processo de adaptação à cidade de Braga e à Universidade do Minho.

À Dra. Delfina Gomes, orientadora desta Dissertação, meus reconhecimentos pela dedicação e pelo profissionalismo. Algumas pessoas tornam-se importantes pelo que alteraram em nosso passado, outras se destacam também pela orientação do que ainda poderemos construir. Agradeço pela reconhecida competência no ensino e pela clareza com que orientou meu trabalho ao melhor resultado de minhas capacidades.

Por fim, irei me referir às pessoas que completam minha vida e me fazem compreender a essência da felicidade. À Fernanda, minha querida esposa, e à Giovanna, minha abençoada filha, agradeço imensamente pelo profundo amor, sem o qual eu não seria o mesmo. A compreensão e o apoio que vocês me deram foram essenciais aos meus estudos. Agradeço por abdicarem de suas rotinas no Brasil e me acompanharem na realização deste trabalho em Portugal. Sem a presença de vocês, minha motivação não seria a mesma.



## Resumo

### **A Contabilidade enquanto Instrumento de Gestão: O Caso do Comando da Aeronáutica do Brasil**

Este trabalho tem como objetivo central conhecer as transformações do sistema contábil brasileiro, como forma de melhor compreender o dinâmico cenário atual e, em seguida, verificar qual a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto ao modelo de prestação de contas em uso e à introdução de novos instrumentos contábeis, em especial a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Ao longo do tempo, o sistema contábil brasileiro adaptou-se aos importantes fatores externos e internos que marcaram a história do país. No Brasil, assim como estabelecido por Gray (1988), as transformações de crenças e ideias da sociedade refletiram-se sobre os valores sociais e sobre a cultura contábil. As transformações do sistema contábil brasileiro resultaram na institucionalização de rotinas, sujeitas a mecanismos de pressões normativas, coercivas e miméticas (DiMaggio e Powell, 1983). Em crescente análise temporal, entre os anos de 1500 e 2012, este estudo buscou demonstrar o relacionamento existente entre a contabilidade e as transformações ocorridas no país, em especial aquelas relacionadas ao contexto histórico, político, social e econômico.

A contabilidade pública brasileira, envolvida no cenário de transformações culturais e pressões institucionais, decide inovar suas práticas e incorporar processos que oferecem maior qualidade às informações contábeis do setor público. No ano de 2010, uma alteração no quadro normativo brasileiro introduziu a DRE para o setor público, que busca relacionar custos internos de produção com valores de mercado, segundo o conceito de custo de oportunidade. A implantação da DRE, ainda facultativa, poderá gerar um conflito de agência (Jensen e Meckling, 1976), em que os interesses do gestor público podem diferir dos objetivos pretendidos pelo Estado, especialmente com relação aos níveis de conservadorismo e transparência da gestão pública. O assunto sugere uma pesquisa das possíveis respostas estratégicas dos gestores (Oliver, 1991), buscando perceber se a cultura contábil existente no país permite a aceitação do novo instrumento.

Este estudo analisou as percepções de 78 agentes públicos do Comando da Aeronáutica do Brasil, concluindo que a resposta estratégica dos entrevistados tende para a atitude de aceitação da nova rotina, demonstrando traços de menor conservadorismo e maior interesse pela evidenciação de resultados.

**Palavras-chave:** aeronáutica, contabilidade pública, cultura, custo de oportunidade, resultado econômico.



## **Abstract**

### **Accounting as a Management Tool: The Case of Brazilian Aeronautics Command**

This research focuses upon the Brazilian accounting system changes with a view to better understand the dynamic current scenario and pinpoint what is the perception of the Aeronautics Command managers regarding the accountability model in force and the introduction of new financial instruments, in particular the Economic Result Statement (DRE, in Brazil).

Over time, the Brazilian accounting system adapted itself to the major external and internal factors throughout the country's history. According to Gray (1988), beliefs' and ideas' changes within Brazilian' society reflected on the social values and on the accounting culture. The Brazilian accounting system changes has rendered formal the institutionalisation of routines, subject to normative, coercive and mimetic pressures (DiMaggio and Powell, 1983). Whilst resorting to a growing temporal analysis, between the years of 1500 and 2012, this study seeks to characterize and demonstrate the relationship between accounting and the transformations occurred in the country, most particularly those related to the historical, political, social and economic context.

In this light, the Brazilian public accounting system seeks to innovate its practices and incorporate processes and knowledge with a view to reach higher levels of information quality. The Brazilian legal framework change has introduced the DRE in the public sector in 2010. This mechanism endeavours to compare and establish a relation between internal costs of production and the market values in line with the opportunity cost concept. Although it is an optional feature, the implementation of the DRE may generate an agency conflict (Jensen and Meckling, 1976), in which the public manager's interests may differ from the objectives as pursued by the State, especially with regard to conservatism and transparency levels within the public administration. The subject furthers a survey of possible strategic responses by managers (Oliver, 1991), while seeking to perceive whether the existing accounting culture allows for the acceptance of the new instrument or not.

This study analysed 78 public agents' surveys of Brazilians Aeronautics Command. Evidence allows for inferring that the respondents' strategic response sheds light upon the acceptance of the new routine, thereby unveiling minor conservatism and greater interest in the results disclosure.

**Key-words:** aeronautics, culture, economic result, opportunity cost and public accounting.



## Índice Geral

<b>Agradecimentos</b> .....	<b>iii</b>
<b>Resumo</b> .....	<b>v</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>vii</b>
<b>Lista de Abreviaturas e Siglas</b> .....	<b>xiii</b>
<b>Índice de Figuras</b> .....	<b>xv</b>
<b>Índice de Quadros</b> .....	<b>xvii</b>
<b>Capítulo 1: Introdução</b> .....	<b>1</b>
1.1 Cenário de investigação .....	1
1.2 Motivação, período e objetivos de investigação .....	2
1.3 Metodologia do estudo.....	3
1.4 Estrutura do estudo .....	4
<b>Capítulo 2: Revisão de literatura</b> .....	<b>7</b>
2.1 <i>New Public Management</i> .....	7
2.1.1 As Reformas administrativas do setor público brasileiro.....	9
2.2 Mudanças contábeis no setor público internacional.....	12
2.2.1 Mudanças na contabilidade pública do Brasil .....	14
2.3 Custo de oportunidade .....	17
2.3.1 Custo de oportunidade e resultado econômico no setor público brasileiro.....	19
2.4 Em resumo .....	21
<b>Capítulo 3: Quadro teórico</b> .....	<b>23</b>
3.1 Cultura .....	23
3.2 Teoria Institucional .....	26
3.3 Teoria da Agência.....	28
3.4 Em resumo .....	30
<b>Capítulo 4: Metodologia e métodos de investigação</b> .....	<b>31</b>
4.1 Quadro teórico .....	32
4.2 Estudo qualitativo .....	33
4.3 Estudo quantitativo .....	34
4.3.1 Instrumento de coleta de dados.....	36
4.3.2 O universo e a amostra de pesquisa .....	40
4.3.3 Trabalho de campo e tratamento de dados .....	41
4.4 Em resumo .....	42



<b>Capítulo 5: A cultura contábil no Brasil: análise longitudinal</b> .....	<b>43</b>
5.1 Brasil-Colônia e os primeiros reflexos contábeis .....	43
5.2 A Transferência da corte portuguesa e seus efeitos para a contabilidade .....	46
5.3 Brasil-Império e a formação do capitalismo brasileiro .....	47
5.4 Brasil-República e a organização da contabilidade atual .....	50
5.5 Novas perspectivas para a contabilidade no Brasil .....	57
5.6 Em resumo .....	62
<b>Capítulo 6: O Estudo da percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica</b> .....	<b>65</b>
6.1 Sistema de Subsistência da Aeronáutica .....	65
6.2 Análise estatística dos dados .....	67
6.2.1 Descrição dos entrevistados .....	67
6.2.2 Características métricas do questionário .....	69
6.2.2.1 Análise fatorial exploratória .....	69
6.2.2.2 Poder discriminativo e consistência interna .....	72
6.2.3 Resultados do estudo quantitativo.....	74
6.2.3.1 Análise dos itens .....	74
6.2.3.2 Estudo das hipóteses.....	80
6.2.3.3 Diferenças de percepções em função das características da amostra .....	81
6.3 Discussão de resultados .....	84
6.4 Em resumo .....	85
<b>Capítulo 7: Conclusão</b> .....	<b>87</b>
7.1 Principais conclusões .....	87
7.2 Limitações do estudo.....	89
7.3 Contribuições do estudo .....	89
7.4 Investigação futura .....	89
<b>Apêndice 1</b> .....	<b>91</b>
<b>Referências bibliográficas</b> .....	<b>97</b>
<b>Legislações e outros atos normativos consultados</b> .....	<b>107</b>
<b>Páginas eletrônicas consultadas</b> .....	<b>113</b>



## Lista de Abreviaturas e Siglas

ABC	<i>Activity Based Costs</i>
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC NACIONAL	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BM&FBOVESPA S.A.	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros S.A.
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFOINT	Curso de Formação de Oficiais Intendentes
COMAER	Comando da Aeronáutica
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DRE	Demonstração do Resultado Econômico
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FMI	Fundo Monetário Internacional
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPCA-E	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MBA	<i>Master of Business Administration</i>
NBC P	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
SDAB	Subdiretoria de Abastecimento
SEFA	Secretaria de Economia e Finanças
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SISUB	Sistema de Subsistência
SPSS	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional



## Índice de Figuras

Figura 1 – Cultura, valores sociais e a subcultura contábil.....	25
Figura 2 – Scree Plot: escala de adequabilidade.....	70
Figura 3 – Scree Plot: escala de aplicabilidade.....	71



## Índice de Quadros

Quadro 1 – Principais influências sobre o sistema contábil brasileiro (1500 - 2012).....	64
Quadro 2 – Características demográficas dos participantes.....	68
Quadro 3 – Resultados da análise fatorial exploratória: escala adequabilidade.....	71
Quadro 4 – Resultados da análise fatorial exploratória: escala aplicabilidade.....	72
Quadro 5 – Consistência interna das escalas.....	73
Quadro 6 – Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala adequabilidade.....	73
Quadro 7 – Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala aplicabilidade.....	74
Quadro 8 – Estatística descritiva para os itens 8 a 15.....	75
Quadro 9 – Estatística descritiva para os itens 16 a 23 (com exceção do item 20).....	76
Quadro 10 – Frequência de respostas ao item 20.....	78
Quadro 11 – Frequência de respostas ao item 24.....	78
Quadro 12 – Percepção dos fatores que dificultariam a implantação da DRE.....	79
Quadro 13 – Estatística descritiva para os resultados nas escalas de adequabilidade e de aplicabilidade.....	80
Quadro 14 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função do tempo de serviço público.....	81
Quadro 15 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função do tempo de serviço junto ao setor de subsistência.....	82
Quadro 16 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função da realização de cursos extras de contabilidade.....	82
Quadro 17 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função do tempo de serviço público.....	83
Quadro 18 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função da realização de cursos extras de contabilidade.....	83
Quadro 19 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função do tempo de serviço junto ao setor de subsistência.....	84



## Capítulo 1: Introdução

### 1.1 Cenário de investigação

A contabilidade está em constante adaptação às diferentes necessidades evolutivas da sociedade (Sá, 1998). No Brasil, o sistema contábil do setor público sofreu diversas modificações ao longo do tempo e passa, atualmente, por relevantes alterações decorrentes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. O foco na transparência dos processos ao cidadão apresenta-se claro na edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>1</sup>, onde se destaca que a evidenciação de resultados decorre da crescente exigência popular, confirmando a ideia de que sem a implantação de um sistema de custos o gestor não pode mensurar a qualidade de suas ações perante a sociedade (Silva, 1998). Novos diplomas legais<sup>2</sup> surgem para estimular o controle social e promover a *accountability*<sup>3</sup> (Haque, 2000). Novas ferramentas e novos procedimentos unem-se ao conjunto de normas e técnicas contábeis, resultando em modernos instrumentos de controle.

Jann e Reichard (2003) argumentam que os demonstrativos contábeis são instrumentos úteis à transparência governamental, apresentando resumidamente a situação das mais diversas contas. Entretanto, segundo Patton (1992), as contas contábeis, analisadas isoladamente, não são capazes de oferecer informações que sejam relevantes. Assim, em constante busca de relevância para a informação contabilística, o movimento de atualização contábil do setor público brasileiro<sup>4</sup> já realizou diversas mudanças, destacando-se, em 2010, a inclusão de um novo demonstrativo aos anexos da Lei nº 4.320/1964: a Demonstração do Resultado Econômico (DRE)<sup>5</sup>.

A DRE, segundo o texto legal, caracteriza-se por ser uma técnica contábil capaz de medir a eficiência por meio da relação entre custo de oportunidade, receita econômica e gastos incorridos na execução do serviço público. Segundo Slomski, Camargo, Filho, e Slomski (2010), o novo demonstrativo não pretende questionar a permanência do setor público brasileiro na execução de suas atividades, mas evidenciar o desempenho de suas ações, permitindo a correção de desvios que estejam onerando os custos do processo de execução. O crescente interesse pela medição de desempenho do setor público acompanha uma tendência mundial (Nicholson-Crotty, Theobald, e

---

<sup>1</sup> Ver Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V (p. 44), aprovado pela Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010.

<sup>2</sup> Lei nº 9.755, de 16 de Dezembro de 1998; Decreto nº 5.482, de 30 de Junho de 2005 e Lei Complementar nº 131, de 27 de Maio de 2009.

<sup>3</sup> Dentre as inúmeras abordagens possíveis para o termo *accountability*, no Brasil, o sentido pode ser expresso pelo dever de prestar contas sobre o desempenho público (Haque, 2000).

<sup>4</sup> Sobre este assunto, ver Decreto nº 6.976, de 7 de Outubro de 2009, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

<sup>5</sup> A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, incluiu a Demonstração de Resultado Econômico ao Anexo 20 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. A Lei 4.320/1964 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nicholson-Crotty, 2006), visto que é um instrumento imprescindível ao acompanhamento do alcance de metas, às correções na alocação de recursos e, ainda, pode ser útil à motivação dos agentes envolvidos (Behn, 2003).

A partir do cenário descrito, onde a contabilidade pública brasileira procura inovar seus procedimentos em busca de maior desempenho e transparência governamental, realizou-se a escolha do assunto para este trabalho, conforme descrito na próxima seção.

## **1.2 Motivação, período e objetivos de investigação**

O interesse pelo tema desta investigação decorreu da previsão legal para o uso da Demonstração do Resultado Econômico na gestão de recursos públicos do Comando da Aeronáutica (COMAER) do Brasil. Surgiu, entretanto, a dúvida se o sistema contábil<sup>6</sup> brasileiro estaria pronto à aplicação de um demonstrativo voltado à medição de eficiência do setor público, envolvendo aspectos gerenciais e forte participação da componente de custos internos. Assim, optou-se por fundamentar o estudo em uma perspectiva histórica, a fim de demonstrar quais as bases existentes à adoção de modernas técnicas contábeis no Brasil, evitando que a pesquisa partisse de suposições simplistas e superficiais sobre o atual contexto do país.

O período considerado neste estudo, para a análise da formação e desenvolvimento da estrutura contábil do Brasil, inicia-se nos anos de 1500, quando de sua colonização, até alcançar os dias atuais, permitindo ampla e fundamentada visão sobre as bases do atual contexto de investigação.

O objetivo central deste trabalho é conhecer as transformações do sistema contábil brasileiro, como forma de melhor compreender o dinâmico cenário atual e, em seguida, verificar qual a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto ao modelo de prestação de contas em uso e à introdução de novos instrumentos contábeis, em especial a Demonstração do Resultado Econômico.

A partir do objetivo central, decorrem as seguintes questões de partida:

1. Qual o contexto social, histórico e econômico referente à evolução do pensamento contábil brasileiro, e quais os fenômenos sociais que influenciaram no sistema contábil do país?

---

<sup>6</sup> O termo "sistema contábil", utilizado neste estudo, está empregado em um sentido amplo, abrangendo instituições, normas, organizações, estruturas operativas e pessoas.

2. Qual a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à adequabilidade dos demonstrativos contábeis em uso e quanto à aplicabilidade de um novo modelo proposto, nomeadamente, a Demonstração do Resultado Econômico?

A resposta à primeira questão ajudará a identificar e compreender a influência exercida pelos fatores ambientais sobre as modificações das rotinas contábeis. A resposta à segunda questão permitirá conhecer o comportamento dos agentes do COMAER frente às pressões institucionais decorrentes das modificações das normas contábeis.

Para atingir o objetivo central deste trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Descrever os principais fatos históricos no Brasil, que foram capazes de alterar a forma de a sociedade perceber a contabilidade;

- Demonstrar os tipos de pressões que foram capazes de institucionalizar novos procedimentos contábeis no Brasil;

- Identificar os fatores atuais que podem exercer pressões sobre o cenário contabilístico no Brasil;

- Apurar se os gestores do Comando da Aeronáutica, em seu conjunto de crenças aceitas e compartilhadas, percebem o modelo de prestação de contas utilizado em suas organizações como um instrumento hábil para controlar e evidenciar a eficiência das atividades praticadas;

- Conhecer o grau de utilização das informações de custos pelos gestores, identificando sua relevância para a elaboração dos demonstrativos e para o apoio às tomadas de decisões internas;

- Obter o grau de aceitação dos gestores quanto à possibilidade de comparar os custos de atividades públicas com os custos do setor privado; e

- Identificar a percepção dos gestores quanto à aplicação de ideias relacionadas ao custo de oportunidade e à receita econômica.

### **1.3 Metodologia do estudo**

O estudo empírico desenvolvido neste trabalho utilizará análises de caráter qualitativo e quantitativo, consideradas complementares para o objetivo da presente pesquisa.

A realização do estudo qualitativo, em uma vertente interpretativa, utilizará um amplo conjunto de textos e documentos e descreverá a estrutura do sistema contábil brasileiro em seu contexto social, histórico e econômico, buscando demonstrar a interação existente entre o desenvolvimento da contabilidade e os fenômenos sociais. A análise utilizará as teorias que tratam dos aspectos

culturais (Gray, 1988) e institucionais (DiMaggio e Powell, 1983), como forma de fundamentar as transformações ocorridas na sociedade e nas instituições.

Após a contextualização sobre o sistema contábil brasileiro, o estudo quantitativo, em uma perspectiva mais positivista, buscará verificar o comportamento dos agentes no atual cenário de mudanças contabilísticas. O ambiente de investigação restringe-se aos agentes ligados às atividades de subsistência<sup>7</sup> no Comando da Aeronáutica do Brasil. Com base na teoria da agência (Jensen e Meckling, 1976), o estudo analisará as respostas estratégicas dos gestores (Oliver, 1991), buscando identificar os interesses envolvidos, traduzidos em atitudes de aceitação ou de rejeição frente às novas práticas contábeis. A teoria que trata dos aspectos culturais (Gray, 1988) será também utilizada para verificar os traços de conservadorismo e de sigilo nas respostas dos agentes entrevistados.

A coleta de dados quantitativos será realizada por questionário eletrônico, contendo itens que objetivam caracterizar os entrevistados e colher suas percepções quanto ao assunto da investigação. O universo de pesquisa definido para a aplicação do questionário é composto por oficiais intendentes do Comando da Aeronáutica, que são agentes públicos distribuídos por diversas regiões do Brasil. A amostra será composta pelos oficiais intendentes que possuem experiência gerencial em atividades ligadas ao setor de alimentação no próprio Comando da Aeronáutica. Os dados obtidos serão tratados estatisticamente.

#### **1.4 Estrutura do estudo**

Este trabalho é constituído por sete capítulos. O capítulo 1 consiste na introdução, onde são apresentados o cenário de investigação, a motivação para o estudo, o período de análise, os objetivos definidos, a metodologia empregada e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2 trata da revisão de literatura, onde se começa explorando o movimento de *New Public Management* e seus reflexos na consolidação de uma estrutura administrativa voltada ao acompanhamento de desempenho e à apuração de resultados pelo setor público no Brasil. Em seguida, passa-se a descrever o processo de harmonização contábil do setor público, retratando a tendência internacional à adoção de práticas contabilísticas típicas do setor privado. Na sequência, destaca-se as principais ações voltadas à convergência do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade. Por fim, apresenta-se o surgimento da apuração do resultado

---

<sup>7</sup> Conforme art. 1º da Portaria nº 401/GC3, de 9 de junho de 2008, as atividades do Sistema de Subsistência são as desenvolvidas com a finalidade de prever e prover alimentação ao pessoal civil e militar do Comando da Aeronáutica.

econômico para o setor público, mediante o custo de oportunidade, como uma consequência natural do processo de reforma, de harmonização e de revisão das normas contábeis brasileiras.

O capítulo 3 apresenta o quadro teórico aplicável ao estudo, estruturado em três teorias que se complementam. Inicialmente, descreve-se a teoria que trata dos aspectos culturais da sociedade (Hofstede, 1997, 2001) e sua influência sobre a contabilidade do país (Gray, 1988). Em seguida, a teoria institucional é empregada para se explicar o processo de adaptação das organizações às pressões institucionais (DiMaggio e Powell, 1983). Estas duas primeiras teorias são úteis para fornecer subsídios teóricos à identificação e à análise de fatores capazes de influenciar a estrutura do sistema contábil brasileiro ao longo do tempo. Por fim, apresenta-se a teoria da agência (Jensen e Meckling, 1976), considerada adequada à compreensão do comportamento dos agentes, visto que suas percepções podem gerar diferentes respostas estratégicas (Oliver, 1991) frente às atuais mudanças de rotinas contábeis.

O capítulo 4 esclarece o emprego do quadro teórico e trata da metodologia empregada no estudo empírico, detalhando os tipos de investigação e os métodos utilizados, o instrumento de coleta das informações, o universo, a amostra, o trabalho de campo e a forma de tratamento de dados.

Os capítulos 5 e 6 tratam do estudo empírico, com o propósito final de conhecer as principais transformações do sistema contábil brasileiro e a percepção dos gestores do COMAER quanto às recentes alterações normativas contábeis. Considerou-se que o estudo da percepção dos gestores seria enriquecido pela prévia contextualização da estrutura do sistema contábil no qual estão inseridos. Por isso, o capítulo 5 descreve um estudo qualitativo, fornecendo a base necessária para a realização do estudo quantitativo, desenvolvido no capítulo 6.

No capítulo 5, adotando-se uma vertente interpretativa, o estudo descreve a prática contábil no Brasil como um fenômeno social, que se desenvolve de forma interativa com o contexto histórico da sociedade brasileira. Elencar as principais mudanças na contabilidade e identificar os fatores motivadores de suas transformações são ações consideradas úteis à percepção das atuais pressões existentes sobre o sistema contábil. A citação dos principais momentos históricos do Brasil tem o objetivo de interligar a história ao contexto social, às organizações e à contabilidade.

No capítulo 6, adotando-se uma perspectiva mais positivista, o estudo demonstra a percepção dos gestores do COMAER, especificamente aqueles ligados às atividades de Subsistência, frente às recentes inovações das práticas contábeis. A análise da percepção dos gestores servirá para verificar, no ambiente do COMAER, se as respostas dos indivíduos tendem a facilitar ou a dificultar a

institucionalização de novas práticas, em especial a que trata da Demonstração do Resultado Econômico.

O capítulo 7 relata as principais conclusões, as limitações e as contribuições do estudo, destacando também os pontos interessantes para futuras investigações.

## Capítulo 2: Revisão de literatura

As reformas administrativas, ocorridas no setor público de vários países, podem ser apontadas como fator de incentivo às mudanças do setor contábil (Brignall e Modell, 2000; Chan, 2003; Hood, 1995; Humphrey, Miller, e Scapens, 1993; Lapsley e Pallot, 2000; Potter, 2002). Conhecer a realidade do setor público brasileiro, analisando suas reformas administrativas, ajudará a compreender as bases existentes para a modernização de sua contabilidade.

As próximas seções irão tratar das reformas administrativas ocorridas sob a influência do movimento de *New Public Management*, destacando os seus efeitos para a estrutura da administração pública brasileira. Após a descrição do cenário de mudanças institucionais, quando o foco do Estado se deslocou para a obtenção de melhores resultados, será abordada a consequente tendência internacional do setor público à adoção de práticas contabilísticas típicas do setor privado, reforçada por um amplo processo de harmonização contábil. As principais ações voltadas à harmonização contábil do setor público brasileiro também serão apresentadas, ressaltando o surgimento de novas ferramentas de apoio à gestão pública, com especial destaque para a Demonstração do Resultado Econômico, que trabalha conceitos de custo de oportunidade e receita econômica para o setor público.

### 2.1 *New Public Management*

O termo *New Public Management* (NPM) passou a ser empregado, em países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>8</sup>, para representar diversos tipos de reformas administrativas públicas a partir da década de 1970 (Hood, 1991; Hyndman e Connolly, 2011). Em regra, NPM engloba uma série de medidas relacionadas à reforma do Estado, enfatizando uma cultura administrativa orientada ao resultado e ao cidadão (Manning, 2001). O surgimento do termo deve-se à união de ideias decorrentes da *New Institutional Economics* (teoria da escolha pública, por exemplo) e da crescente utilização, pelo setor público, dos princípios de gestão empresarial com ênfase em resultados (Hood, 1991). Hood (1995) acrescenta que os movimentos decorrentes de NPM receberam outras denominações, sem perder a essência da ideia de reformar o setor público em busca de melhores resultados: *Projete de Service* (França); *Next Steps* (Inglaterra) ou *Public Service 2000* (Canadá).

---

<sup>8</sup> Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é a forma traduzida de *Organization for Economic Co-operation and Development*.

Abrucio (1997) afirma que, antes da década de 1970, a atuação do Estado em países desenvolvidos ocorria, em regra, segundo três dimensões básicas: 1) a econômica, onde o Estado participa ativamente na economia, garantindo emprego e o pleno funcionamento de setores estratégicos; 2) a social, onde o Estado garante o bem-estar social por meio de políticas públicas; e 3) a dimensão correspondente ao funcionamento interno do Estado (modelo burocrático weberiano), onde o Estado deve garantir a impessoalidade e a racionalidade de seus atos. A concentração de esforços na obtenção de efetividade e eficiência da gestão pública, como forma de melhor atender às demandas da sociedade, obrigou à revisão do modelo weberiano adotado, caracterizado pela baixa flexibilidade e excessivo controle processual (Abrucio, 1997; Awortwi, 2010). Abrucio (1997) e Bresser-Pereira (1997) argumentam que os movimentos internacionais de reforma do Estado derivaram principalmente das crises do petróleo de 1973 e de 1979; da crise fiscal resultante da grave recessão; do descontentamento dos contribuintes (Estados Unidos e Grã-Bretanha) quanto ao aumento dos tributos e da consequente redução da governabilidade estatal em dirigir as políticas macroeconômicas.

A partir da década de 1970, o processo de reforma e redução do Estado tornou-se prioridade em vários países (Abrucio, 1997; Bresser-Pereira, 1997; Caiden, 1991; Hood, 1991; Hood, 1995; e Manning, 2001). Pollitt e Bouckaert (2003) acrescentam que, no caso da Europa, o aumento do nível educacional da população diminuiu sua tolerância às fracas respostas dos serviços públicos e que, por isso, políticos e servidores públicos assumiram as reformas administrativas como um instrumento capaz de devolver ao Estado a legitimidade necessária para melhor governar. Austrália, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido foram os países mais ativos que lideraram as reformas administrativas, sendo seguidos por outros países mais cautelosos no uso das práticas inovadoras de NPM (Bresser-Pereira, 1997; Pollitt e Bouckaert, 2003).

Quanto às mudanças organizacionais associadas a NPM, Hood (1995, p. 96) relacionou sete características principais: 1) maior descentralização das organizações públicas; 2) ênfase na utilização de contratos junto ao setor privado, explorando a concorrência como forma de reduzir custos; 3) maior utilização pelo setor público de práticas de gestão do setor privado empresarial, incluindo técnicas contábeis; 4) maior ênfase na disciplina de utilização dos recursos e na busca de formas menos onerosas para prestar serviços públicos (questionamentos à continuidade institucional); 5) evolução para um controle das organizações públicas por gerentes dotados de algum poder discricionário, contrariando o estilo tradicional limitado por rígidas regras de gestão; 6) esforços para verificação e medição de desempenho dos serviços prestados pelas organizações do

setor público; e 7) tentativas de controlar as organizações públicas em função dos resultados, particularmente em termos de remuneração baseada em desempenho no trabalho.

Cheung (1997) também destacou um conjunto de objetivos relacionados com a adoção de práticas de NPM pelos países membros da OCDE: 1) adotar novos métodos de gestão; 2) reformar e reestruturar os serviços; 3) descentralizar a estrutura interna do governo; 4) implantar medidas de eficiência e 5) reformular setores financeiros e administrativos. Hood (1995) registra, entretanto, que há variações na extensão em que os princípios de NPM foram adotados pelos países da OCDE, a partir da década de 1980. As reformas administrativas caracterizaram-se pela periodização e progressividade, de forma que nem todos os elementos de mudança foram simultaneamente aplicados (Caiden, 1991; Hood, 1995).

A próxima seção demonstrará que o processo de reforma administrativa, implementado em vários países, também alcançou a estrutura de governo no Brasil, provocando mudanças em busca de medidas alternativas para modernizar a gestão pública do país.

### **2.1.1 As Reformas administrativas do setor público brasileiro**

Antes de comentar sobre a reforma administrativa ocorrida no Brasil, a partir dos princípios de NPM, seria interessante compreender que o serviço público brasileiro surgiu e se desenvolveu em uma caótica base de dois grupos sociais opostos, onde de um lado figurava os senhores rurais, com suas condutas elitizadas, e de outro lado, os escravos destinados à execução dos trabalhos (Holanda, 2000; Santos, 1994). Com a eclosão dos centros urbanos, no início do século XX, a classe média surgiu fundamentada nessa divisão. De acordo com Holanda (2000, p. 80):

Muitas das dificuldades observadas, desde velhos tempos, no funcionamento dos nossos serviços públicos devem ser atribuídas, sem dúvida, às mesmas causas. Num país que, durante a maior parte de sua existência, foi terra de senhores e escravos, sem comércio que não andasse em mãos de adventícios ambiciosos de riquezas e de enobrecimento, seria impossível encontrar uma classe média numerosa e apta a semelhantes serviços.

Santos (1994) analisa que, devido à ausência de uma classe média amadurecida, representativa e autêntica, a formação da administração pública brasileira contou com os elementos e as condutas provenientes da oligarquia rural. Esse poder concentrado apropriou-se da máquina estatal, explicando a tendência patrimonialista que assolou a administração pública pelas décadas seguintes (Nobrega, 2005; Santos, 1994). Somente após a revolução de 1930, no período denominado Estado Novo, entre 1937 e 1945, o Presidente Getúlio Vargas deu início a uma série de mudanças radicais na tentativa de moralizar a administração pública e de frear o poder e o

controle pessoal exercido pelas autoridades oligárquicas sobre a máquina pública (Costa, 2008; Santos, 1994). Destaca-se, nesse período, a criação de carreiras para servidores públicos e a instituição de concurso para preenchimento de cargos públicos (Bresser-Pereira, 1998; Santos, 1994). Dentre as iniciativas, cabe especial destaque para a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), em 1938, inspirado em modelo burocrático weberiano adotado pelo serviço civil dos Estados Unidos, com a missão de racionalizar processos da administração pública (Costa, 2008). Assim, a administração pública iniciou a substituição de suas tendências patrimonialistas por uma visão mais burocrática (Bresser-Pereira, 1998; Costa, 2008).

O poder estatal fortaleceu-se e, nas décadas que se seguiram, o Estado brasileiro participou ativamente na criação de uma infraestrutura interna de produção, na abertura de mercado ao capital estrangeiro e, até mesmo, na construção da nova capital federal (Nobrega, 2005; Santos, 1994). Entretanto, os crescentes investimentos no setor produtivo não encontravam mercado consumidor entre os defasados salários brasileiros e a solução mais viável apresentava-se sob a forma de consumo pelo próprio Estado (Melo e Júnior, 1998; Santos, 1994).

Abrucio (1997) argumenta que a mesma intervenção estatal que sustentou a base do avanço econômico dos países tornou-se alvo de críticas devido às crises financeiras a partir de 1970. No Brasil, a edição do Decreto-Lei nº 200/1967<sup>9</sup> forneceu a base normativa necessária para, diante do cenário de crise internacional, iniciar um novo processo de mudanças necessárias ao setor público (Costa, 2008). Azevedo e Anastasia (2002) destacam, ainda, que se deve incluir o fim do regime militar (1964-1984) ao cenário de mudanças impulsionadoras às reformas administrativas brasileiras. A democratização política impulsionou a implantação de medidas de reforma administrativa e incentivou a participação popular (Fleury, 2004). Adicionalmente, a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37º, parágrafo 3º, legitimou o direito de participação da sociedade nos atos e fatos da administração pública direta e indireta.

Bresser-Pereira (1998) argumenta que, apesar de a modernização administrativa receber ênfase em todos os programas de governo, apenas duas grandes reformas ocorreram no Brasil desde o último século. A primeira delas, a partir da década de 1930, correspondeu ao início do processo de substituição da administração pública patrimonialista pela burocrática (Bresser-Pereira, 1998; Costa, 2008). A segunda, na década de 1990, correspondeu à Administração Pública Gerencial, iniciada pelo Plano Diretor da Reforma do Estado (1995), de forma semelhante ao

---

<sup>9</sup> O Decreto-Lei nº 200/1967, dentre outras providências, dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa.

movimento de NPM (Bresser-Pereira, 1998). O Presidente da República do Brasil, no ano de 1995, em discurso na solenidade de implantação do Conselho de Reforma do Estado, reconhecia a importância e a necessidade de alterações na estrutura interna do Estado<sup>10</sup>. Dentre as iniciativas que deram estrutura à reforma do Estado, merecem destaque, no âmbito contábil, a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)<sup>11</sup>, a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional<sup>12</sup> e a implementação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), importante ferramenta de controle das finanças públicas no Brasil (Valente e Dumont, 2003). Os procedimentos contábeis foram traduzidos em linguagem informatizada, resultando em maior celeridade para a prestação de contas do setor público (Nobrega, 2005) que, anteriormente ao SIAFI, necessitava de, no mínimo, 45 dias para escriturar o fechamento do mês<sup>13</sup>. A administração pública brasileira evoluiu à medida que o país se transformou em termos econômicos, tecnológicos, sociais e políticos (Costa, 2008).

Bresser-Pereira (1998, p. 77) definiu a reforma administrativa gerencial ocorrida no Brasil, a partir de 1990, pelos seguintes princípios associados ao movimento de NPM:

- a) orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário ou cidadão-cliente;
- b) ênfase no controle dos resultados através dos contratos de gestão (ao invés de controle dos procedimentos);
- c) fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia estatal, organizada em carreiras ou “corpos” de Estado, e valorização do seu trabalho técnico e político de participar, juntamente com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão das políticas públicas;
- d) separação entre as secretarias formuladoras de políticas públicas, de caráter centralizado, e as unidades descentralizadas, executoras dessas mesmas políticas;
- e) distinção de dois tipos de unidades descentralizadas: as agências executivas, que realizam atividades exclusivas de Estado, por definição monopolistas, e os serviços sociais e científicos de caráter competitivo, em que o poder de Estado não está envolvido;
- f) transferência para o setor público não-estatal dos serviços sociais e científicos competitivos;
- g) adoção cumulativa, para controlar as unidades descentralizadas, dos mecanismos (1) de controle social direto, (2) do contrato de gestão em que os indicadores de desempenho sejam claramente definidos e os resultados medidos, e (3) da formação de quase-mercados em que ocorre a competição administrada;
- h) terceirização das atividades auxiliares ou de apoio, que passam a ser licitadas competitivamente no mercado.

No Brasil, os movimentos de reforma pública ganharam ênfase por meio de privatizações e delegações de poder à Administração Indireta<sup>14</sup>, pela criação de Agências e pela celebração de

---

<sup>10</sup> Presidência da República (1995). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>11</sup> A STN foi criada pelo Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986.

<sup>12</sup> O Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional.

<sup>13</sup> Secretaria do Tesouro Nacional (n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>14</sup> O Decreto-Lei nº 200/1967, em seu art. 4º, II, estabelece que a Administração Indireta é composta pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, sendo todas as entidades dotadas de personalidade jurídica própria. Segundo Filho J. S. (2009, p. 435), o grande e fundamental objetivo da Administração Indireta no Brasil é a execução de forma descentralizada das atividades do Estado.

contratos (Bresser-Pereira, 1997). A reforma brasileira seguiu uma linha incremental de modernização da gestão pública (Nobrega, 2005), a exemplo da periodização e progressividade na adoção dos princípios de NPM por outros países (Caiden, 1991; Hood, 1995). A redução de despesas ganhou prioridade no Brasil e de acordo com Alonso (1999, p. 37):

A partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Dada a dificuldade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos.

Para que seja possível reduzir as despesas e manter um adequado nível de atendimento ao interesse público, o Estado necessita de informações de custos que lhe permitam planejar suas ações em busca de maior eficiência (Silva, 1998; Silva et al., 2007). A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em seu art. 50, inciso VI, § 3º, estabeleceu que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. A publicação do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, permitiu maior objetividade ao assunto, atribuindo à Secretaria do Tesouro Nacional a tarefa de manter um sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

De forma geral, a partir do movimento de NPM, a gestão pública empregou maior esforço na melhoria do desempenho de suas ações (Bresser-Pereira, 1998; Cheung, 1997). A crescente necessidade de informações sobre a ação do Estado, decorrente da ênfase em resultados, gerou mudanças nos padrões contábeis do setor público (Hood, 1995). A próxima seção tratará das transformações ocorridas no campo das técnicas de contabilidade pública, a partir dos movimentos de reforma administrativa.

## **2.2 Mudanças contábeis no setor público internacional**

Os movimentos de *New Public Management* direcionaram o foco das atenções públicas para a apuração de resultados, transformando a contabilidade em elemento chave à mensuração do desempenho (Goddard, 2005; Hood, 1995; Jann e Reichard, 2003; Lapsley, Mussari, e Paulsson, 2009). Vários estudos analisaram a ligação direta ou indireta entre a reforma administrativa do setor público e a correspondente renovação de suas práticas contábeis (Brignall e Modell, 2000; Chan, 2003; Hood, 1995; Humphrey et al., 1993; Hyndman e Connolly, 2011; Lapsley e Pallot, 2000; Potter, 2002). Em decorrência das reformas, os resultados receberam ênfase especial e o setor público, em busca de melhor registro e evidenciação dos fatos, adotou procedimentos típicos

do setor empresarial: regime de competência<sup>15</sup>, controle gerencial, avaliação de desempenho e maior transparência (Nasi e Steccolini, 2008). Ao adotar o regime de competência, o setor público atuou sob a expectativa de melhor demonstrar o desempenho de suas atividades (Bogt, 2008; Broadbent e Guthrie, 1992; Carlin, 2005; Christensen, 2007; Groot e Budding, 2008; Hood, 1995; Hyndman e Connolly, 2011; Pendlebury e Karbhari, 1998; Pollitt, 2001).

Barton (2009) argumenta que a adoção de novas práticas contábeis, em especial o regime de contabilização por competência, torna-se útil ao Estado por permitir maior controle de custos, correta valorização de ativos e passivos e melhor apoio gerencial às políticas de longo prazo. Entretanto, o autor salienta que o uso abusivo de condutas oriundas do mercado pode gerar problemas, já que a essência da missão do setor público não encontra semelhança no setor privado. Outros autores também analisam com maior restrição o advento da convergência contábil entre os setores público e privado (Box, 1999; Chan, 2003; Hodges e Mellet, 2003). Box (1999) alega a existência de sensíveis diferenças entre as duas realidades, não sendo possível, ao setor público, trabalhar conceitos contábeis que, apesar de simples, aplicam-se somente ao setor privado. Hodges e Mellet (2003) também alegam que a prática do regime de competência poderia gerar conflitos em gestores públicos, pois os mesmos não encontrariam estrutura legal que permitisse o correspondente gerenciamento dos recursos financeiros.

Apesar de críticas, é grande o número de estudiosos que defendem e sustentam o processo de aproximação de práticas contábeis entre os setores público e privado (Carlin, 2005). Lapsley et al. (2009) realizaram um estudo e identificaram diversos países que já utilizam o regime de competência em sua contabilidade pública: Inglaterra, Estados Unidos, Nova Zelândia, Austrália, Itália, França e Alemanha. Segundo Lapsley et al. (2009), a divulgação realizada pelo *International Federation of Accountants* (IFAC)<sup>16</sup>, ocorrida em 2000, contribuiu para harmonizar práticas contábeis e legitimar o uso do regime de competência pelo setor público de vários países. Adicionalmente, pressões exercidas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) ampliaram a aplicação da sistemática em países economicamente dependentes (Judge, Li, e Pinsker, 2010). Muitas economias emergentes buscam implementar padrões internacionais de contabilidade, com o objetivo de habilitarem-se ao recebimento de benefícios decorrentes dessa adoção, expressos, por exemplo, pela maior atração do capital internacional (Irvine, 2008).

---

<sup>15</sup> No Brasil, a expressão *accrual base* assume o significado de regime de competência, conforme Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011.

<sup>16</sup> *International Federation of Accountants* (2000). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

O fenômeno da crescente globalização econômica reflete-se sobre o campo das práticas contábeis, implicando no surgimento de um processo de isomorfismo (Rodrigues e Craig, 2007) em busca de um ambiente contábil global (Mustata e Matis, 2010). O esforço realizado pelos países para se adequarem às modificações contábeis, refletidas sobre as informações financeiras divulgadas por todo o mundo, conduziu ao movimento de convergência internacional dos padrões de contabilidade (Mustata e Matis, 2010; Nobes e Parker, 2010). No próximo tópico, em cenário brasileiro, descreveremos as principais ações voltadas à revisão de práticas contábeis no país, representada pelo processo de convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade.

### 2.2.1 Mudanças na contabilidade pública do Brasil

As reformas na contabilidade devem primar pela transparência, clareza, confiança e comparabilidade das divulgações, características capazes de reduzir o risco de financiamento e atrair investidores (Cruz, Ferreira, e Szuster, 2011; Leite, 2002). Ao atingir um cenário interno de estabilização econômica, de controle da inflação, de registro informatizado dos gastos públicos e, principalmente, de elevado controle orçamentário (Nobrega, 2005; Silva et al., 2007), as autoridades brasileiras identificam o processo de harmonização internacional como a oportunidade para reformular conceitos e procedimentos contábeis. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC)<sup>17</sup>, a harmonização das normas contábeis brasileiras representa um auxílio à continuidade de suas empresas em um mercado competitivo internacional. Ao comentar sobre a necessidade de revisão da contabilidade para fins gerenciais, Martin (2002, p. 9) registra que, no Brasil:

A elevadíssima burocratização, catalogação, regulamentação, desvio do foco gerencial e subordinação aos interesses fiscais, que ocorreram nesse ramo da contabilidade nas cinco últimas décadas, fizeram com que ele se tornasse quase totalmente incapacitado para servir às finalidades da gestão empresarial.

Weffort (2005) destaca que a harmonização contábil não é um assunto recente e o Brasil, desde o ano de 1977, representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), formalizou sua adesão ao IFAC, buscando a internacionalização de seus padrões contábeis<sup>18</sup>. Posteriormente, em 1981, o Brasil também se tornou membro do *International Accounting Standards Committee* (IASC). O CFC destaca que, para a convergência contábil aos

---

<sup>17</sup> Conselho Federal de Contabilidade (n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>18</sup> *International Federation of Accountants* (2011). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

padrões internacionais, torna-se necessário que o Estado providencie a regulamentação necessária<sup>19</sup>. Assim, a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, originada pelo Projeto de Lei nº 3.741/2000, alterou dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), atualizando a sistemática contábil no Brasil em busca da harmonização aos pronunciamentos internacionais - *International Accounting Standards Board* (IASB). Já na esfera pública, a Portaria STN nº 184/2008 dispôs sobre os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O Art. 1º da citada Portaria determinou à STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme Lei nº 10.180/2001, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, publicadas pelo IFAC, e às Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação.

Para melhor evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, o Decreto nº 6.976/2009 regulou o Sistema de Contabilidade Federal, com objetivo de acompanhamento contínuo das normas contábeis. Pelo Decreto, as competências da STN foram reforçadas de modo a garantir que os princípios fundamentais sejam respeitados no âmbito do setor público, em busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade. No plano técnico, a fim de acompanhar as transformações legais, o CFC instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005, representando a união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA; APIMEC NACIONAL; BM&FBOVESPA S.A.; CFC; FIPECAFI e IBRACON<sup>20</sup>. Segundo o art. 3º da citada Resolução, o Comitê tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade, centralizando e uniformizando o processo de convergência aos padrões internacionais.

Desta forma, na esfera pública, o processo legal de harmonização da contabilidade é conduzido por normas editadas pelo CFC desde o ano de 2008. As normas denominam-se Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)<sup>21</sup> e dividem-se em NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.4 - Transações no

---

<sup>19</sup> Conselho Federal de Contabilidade (n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>20</sup> ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BM&FBOVESPA S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; CFC - Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

<sup>21</sup> Atualmente, a Resolução CFC nº 1.328, de 18 de março de 2011, classifica as Normas Brasileiras de Contabilidade em Profissionais (NBC P) e Técnicas (NBC T). Inicialmente, a Resolução CFC nº 751/93 atribuiu a numeração específica 16 ao conjunto de normas técnicas denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Setor Público; NBC T 16.5 - Registro Contábil; NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 - Controle Interno; NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão<sup>22</sup>; NBC T 16.10- Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público e a mais recente NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, publicada em dezembro de 2011. Lima, Santana, e Guedes (2009) destacam ainda a importância das normas para a uniformização de procedimentos na contabilidade pública brasileira, executada por diversas organizações distribuídas em um país de grandes proporções.

Nesse sentido, o plano jurídico brasileiro providenciou a base para a efetivação do processo de convergência contábil (Beuren e Klann, 2010). Segundo Dias, Gondrige, Clemente, Espejo, e Voese (2009), o CFC, por meio do processo de harmonização contábil, iniciou o movimento prático que redireciona a administração pública brasileira à gestão por resultados. O plano de ação estabelecido pelo CFC propõe que a convergência integral do setor público às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pela IFAC, ocorra até fins de 2012<sup>23</sup>.

Em nível internacional, o setor público tem sido impelido a medir o próprio desempenho (Nicholson-Crotty et al., 2006) e a aperfeiçoar sua contabilidade, especialmente a contabilidade de custos, devido à crescente escassez de recursos (Chan, 2003). No Brasil, há previsão legal para a contabilização de custos na esfera pública desde a Lei nº 4.320/1964, conforme se pode constatar pelo seu artigo 85:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O Decreto-Lei nº 200/1967, reconhecido como importante base à reforma administrativa do setor público brasileiro (Bresser-Pereira, 1997; Costa, 2008), reforçou a necessidade de ampla apuração de custos, suprimindo a aparente restrição dada pelo art. 85 da Lei nº 4.320/1964 que parecia restringir a apuração de custos aos serviços industriais. A norma de 1964, ao limitar-se a custos industriais, fundamentou-se na literatura contábil brasileira de sua época, que não tratava de outros tipos de custos (Slomski et al., 2010). A elevada taxa de inflação das décadas seguintes, a exclusiva concentração dos controles sobre o orçamento e a inexistência da prática de depreciação de bens impediu o desenvolvimento da apuração de custos nos diversos processos produtivos do

---

<sup>22</sup> Conforme Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008, o termo exaustão corresponde à redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

<sup>23</sup> Consultar Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.

setor público brasileiro (Silva et al., 2007). A Comissão Interministerial de Custos<sup>24</sup>, instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, registrou que a contabilidade pública brasileira, em sua generalidade, não possui uma cultura de contabilizar custos de suas atividades e produtos, excetuando o pioneirismo de alguns órgãos, a exemplo do Comando da Aeronáutica do Brasil.

Segundo esclarece Alonso (1999, p. 46), a demora em atribuir a devida atenção às informações de custos, pela generalidade dos setores da administração pública, deve-se a fatores culturais:

“Eficiência é um conceito privado”, portanto, estranho ao setor público. Esse vem sendo o paradigma do setor público. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços.

Historicamente, os demonstrativos contábeis padronizados pelos normativos legais brasileiros careciam de modelos que evidenciassem os custos praticados pelo setor público (Alonso, 1999; Silva et al., 2007). No ano de 2008, o CFC introduziu um novo demonstrativo contábil ao quadro normativo, a Demonstração do Resultado Econômico, exigindo grande interligação com o sistema de custos (Silva, 2011). O novo demonstrativo trata do valor econômico gerado pela ação pública (Luque, Cruz, Amaral, Bender, e Santos, 2008), introduzindo o conceito de custo de oportunidade, que surge para fornecer elementos para avaliar a tomada de decisões e os resultados alcançados (Mauss e Souza, 2008), tal como se analisa na seção seguinte.

### **2.3 Custo de oportunidade**

Segundo Burch e Henry (1974) o conceito de custo de oportunidade foi definido inicialmente por Friederich Von Wieser (1851-1926), popularizando-se posteriormente nos EUA pelo economista Herbert Joseph Davenport (1861-1931) em *The Economics of Enterprise*. O custo de oportunidade surge quando o agente necessita decidir entre diversos cursos de ação, suportando os custos da melhor alternativa desprezada (Becker, Ronen, e Sorter, 1974; Jones, 2006; Victoravich, 2010). Stanton e Stanton (1998, p. 199) destacaram também a relação entre o exercício de escolha e o custo de oportunidade na utilização de um ativo: “Cost is the loss, prospective or realised, to the person making the decision, of the opportunity of using an asset in an alternative course of action<sup>25</sup>”. Friedman e Neumann (1980, p. 407) acrescentam ao conceito a ideia de fluxos de caixa perdidos:

---

<sup>24</sup> Comissão Interministerial de Custos (2005, p.p. 1,4). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>25</sup> Possível tradução: “Custo é a perda, potencial ou realizada, para a pessoa que toma a decisão, da oportunidade de usar um ativo em um curso alternativo de ação”.

“Opportunity costs reflect a foregone opportunity to receive some positive cash flows. Examples are interest foregone on invested capital or rent not collected because a building was used rather than leased to a third party<sup>26</sup>”. Garrison, Noreen, e Brewer (2006, p. 615) exemplificam a ideia de custo de oportunidade a partir de uma empresa que inicialmente opta por fabricar um produto “A”, visto que os custos de adquiri-lo diretamente no mercado são superiores aos de produção interna. Entretanto, em uma segunda análise, os administradores da mesma empresa percebem que o espaço operacional pode ser utilizado para a produção de outro produto “B”, gerando resultados positivos e maiores do que aqueles obtidos na produção de “A”. Assim, após observar o custo da oportunidade perdida, os administradores da empresa poderiam decidir por comprar o produto “A” diretamente no mercado e utilizar o espaço operacional da empresa para a produção de “B”.

Verifica-se a existência de estudos sobre aplicação contábil do custo de oportunidade no campo da medicina, em cálculos relacionados aos custos da escolha de equipamentos médicos (Chatterjee, Payette, Demas, e Finlayson, 2009); no campo de questões ambientais, onde as empresas do setor energético justificam suas escolhas entre produzir energia elétrica ou vender a licença de emissão de carbono (Hopwood, 2009); e, ainda, no campo do militarismo (Stern, 2010). No específico cenário militar, Stern (2010) utilizou os conceitos de custo de oportunidade no emprego de unidades operacionais das Forças Armadas dos Estados Unidos no Golfo Pérsico, considerando a oportunidade de utilizar a unidade militar em outra região de combate.

Vários trabalhos destacam a importância do custo de oportunidade em um processo de decisão, medindo o valor dos benefícios perdidos em razão da escolha de um curso de ação (Becker et al., 1974; Chatterjee et al., 2009; Friedman e Neumann, 1980; Garrison et al., 2006; Hopwood, 2009; Jones, 2006; Stanton e Stanton, 1998; Stern, 2010; Vera-Muñoz, 1998; Victoravich, 2010). Nas mais diversas abordagens, os economistas são unânimes em considerar o custo de oportunidade uma ferramenta adequada ao processo de tomada de decisão gerencial (Beuren, 1993). Becker et al. (1974), Friedman e Neumann (1980), Vera-Muñoz (1998) e Victoravich (2010), entretanto, alegam que a intensidade de utilização dos dados relacionados ao custo de oportunidade, em um ambiente de negócios, depende do grau em que tais informações estejam explícitas ao decisor.

---

<sup>26</sup> Possível tradução: “Custos de oportunidade refletem uma oportunidade perdida de receber fluxos de caixa positivos. É o exemplo dos juros perdidos sobre o capital investido ou a renda não recebida porque um prédio foi utilizado, ao invés de alugado a um terceiro”.

A próxima seção descreverá os movimentos iniciais do sistema contábil brasileiro na adoção dos conceitos de custo de oportunidade para apurar o resultado econômico das ações do setor público.

### 2.3.1 Custo de oportunidade e resultado econômico no setor público brasileiro

No caso do Brasil, a primeira referência à utilização prática do conceito de custo de oportunidade para o setor público deve-se à Valmor Slomski, em dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, no ano de 1996, com o nome de “Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta” (Bonacim, Araujo e Miranda, 2008; Filho M. A., 2009; Slomski et al., 2010). Posteriormente, o CFC, em processo de atualização dos procedimentos contábeis, incorporou o assunto ao quadro normativo legal, regulando um novo demonstrativo, a DRE, por meio da Resolução CFC nº 1.133/2008:

A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado.

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Em seguida, a STN atualizou os Anexos da Lei nº 4.320/1964, estabelecendo um caráter facultativo à elaboração da DRE pelos Entes da Federação, conforme Portaria STN nº 665/2010.

A receita econômica surge como um valor criado à sociedade e que não era demonstrado pela contabilidade na prestação de um serviço público (Slomski et al., 2010). Mauss e Souza (2008) sugerem uma semelhança entre os conceitos de resultado econômico e de *Economic Value Added* (EVA<sup>®</sup>)<sup>27</sup>, visto que ambos tratam sobre a criação de valor econômico, tendo em consideração o custo de oportunidade dos recursos empregados pela entidade. O EVA<sup>®</sup> representa o valor gerado por um segmento produtivo, após considerar a remuneração de todos os fatores envolvidos (Jordan, Neves e Rodrigues, 2008; Sharma e Kumar, 2010). A lógica de apuração do EVA<sup>®</sup> preconiza que não basta a evidenciação de um lucro contábil, sendo necessário verificar se o valor desse lucro supera o resultado de uma outra oportunidade de investimento desprezada pelo detentor dos

<sup>27</sup> EVA é uma marca registrada pela empresa *Stern and Stewart*.

capitais (Jordan et al., 2008; Mauss e Souza, 2008). Apesar da grande popularização das últimas décadas, a ideia apresentada pelo EVA<sup>®</sup> não é recente, cabendo destacar que Alfred Marshall, em 1890, já havia citado a importância de se deduzir, do lucro contábil, a remuneração dos capitais empregados, ou seja, apurar o lucro econômico ou residual (Santos e Watanabe, 2005; Sharma e Kumar, 2010). Assim, à semelhança do EVA<sup>®</sup>, utilizado para o meio empresarial, a apuração do resultado econômico, na forma estabelecida para o setor público brasileiro, busca mensurar o retorno sobre o capital entregue pela sociedade à administração pública, sob a forma de impostos (Mauss e Souza, 2008).

O Estado possui a prerrogativa do exercício de determinadas atividades exclusivas<sup>28</sup>, entretanto, os órgãos da administração pública também executam atos de direito privado, revestidos de características comuns a qualquer outro ato praticado pelo mercado (Di Pietro, 2001). Ao exercer atividades públicas que guardam correspondência com o meio privado (advocacia<sup>29</sup>, saúde, alimentação e moradia, por exemplo), a administração pública “despreza” a oportunidade de adquirir o bem ou serviço diretamente do mercado (Slomski et al., 2010), seja por questões legais, de segurança ou de estratégia. Para se obter o valor que seria desembolsado na alternativa de mercado desprezada e calcular a receita econômica gerada, o modelo de resultado econômico apresentado pelo CFC baseia-se na quantia que o cidadão teria que pagar se fosse buscar a satisfação de sua necessidade diretamente ao setor privado (Luque et al., 2008; Mauss e Souza, 2008; Slomski et al., 2010).

A apuração do resultado econômico pelas organizações do setor público brasileiro promove a evidenciação da eficiência, confrontando os custos diretos e indiretos de execução com a correspondente receita econômica produzida, garantindo informações mais claras à sociedade e aos próprios gestores públicos (Bonacim et al., 2008; Mauss e Souza, 2008; Slomski et al., 2010). Em termos práticos, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público define que, para obtermos o resultado econômico, devemos calcular a margem bruta (receita econômica menos custos diretos) e, em seguida, subtrair os custos indiretos identificados com o processo produtivo. Mauss e Souza (2008) defendem que, no setor público, a imputação dos custos indiretos deve se dar por meio do método *Activity Based Costs* (ABC). O método ABC estabelece a ligação entre os

---

<sup>28</sup> Atividades exclusivas, resumidamente, são aquelas que envolvem o poder de Estado, sendo atividades para as quais não existem bases legais à execução pelo setor privado, como, por exemplo, a defesa nacional (Bresser-Pereira, 1997).

<sup>29</sup> A Procuradoria-Geral do Município de São Paulo aplicou, com sucesso, a metodologia de apuração do resultado econômico na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo, permitindo apurar a eficiência da atividade de advocacia pública frente à advocacia privada (Slomski et al., 2010). Os autores destacaram em seu trabalho que a advocacia pública, apesar de ser uma atividade típica de Estado, encontra correspondência no meio privado, sendo possível a aplicação do custo de oportunidade. Destaca-se que os autores não consideraram, para o cálculo da receita econômica, procedimentos administrativos que não guardassem correspondência com o meio privado, garantindo um resultado mais conservador.

custos e as atividades relacionadas ao produto, revelando os fluxos de produção internos, obscurecidos pelos métodos tradicionais de contabilização (Stern, 2010). Apesar de críticas, o método ABC mostra-se superior aos modelos tradicionais, reduzindo possíveis distorções de imputação dos custos indiretos (Franco et al., 2010; Jones, 2006; Jordan et al., 2008). Slomski et al. (2010) destacam que os dispositivos legais brasileiros não padronizam o método de custeio a ser utilizado pelo setor público, deixando certa liberdade aos gestores para adotarem, entre os reconhecidos pela literatura contábil, aquele que melhor espelhe o resultado alcançado. A recente publicação da NBC T 16.11, ao final de 2011, registra que a Administração deve optar pelo método com base nas características dos objetos de custeio, na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtê-las.

## **2.4 Em resumo**

As três seções deste capítulo apresentaram a revisão de literatura aplicável ao estudo empírico deste trabalho. Para que fosse possível compreender a base para os novos rumos da contabilidade pública no Brasil, a primeira seção abordou as reformas administrativas. Foi demonstrada a importância do movimento de NPM para a efetivação de mudanças estruturais no setor público, com destaque à medição de desempenho.

A segunda seção, de forma mais específica e técnica, considerou os efeitos das reformas administrativas sobre as práticas contábeis. Destacou-se a ênfase na adoção de procedimentos típicos do setor privado pela contabilidade pública ao nível internacional. A globalização da economia foi apontada como um fator de incentivo à harmonização de procedimentos, resultando em um processo de aproximação das práticas contábeis de vários países. Por fim, foram mencionadas as principais mudanças no setor público brasileiro diante do cenário de convergência às normas contábeis internacionais.

A terceira e última seção apresentou a DRE como um efeito prático decorrente do conjunto de reformas administrativas e contábeis realizadas no setor público do Brasil. A DRE, destinada a apurar o resultado econômico das organizações públicas, surgiu em um contexto de mudanças contábeis, incentivadas pela convergência da contabilidade pública ao padrão internacional e por crescentes interesses na evidenciação de desempenhos e resultados à sociedade brasileira.

As modificações em um sistema geram reflexos nas organizações e nas pessoas que as compõem, alterando o conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pelos indivíduos. Os agentes

envolvidos podem apresentar diversos tipos de respostas à institucionalização de novos procedimentos. Assim, o próximo capítulo fornecerá um quadro teórico sobre cultura, teoria institucional e teoria da agência, apresentando ideias consideradas úteis à análise do sistema contábil brasileiro.

### **Capítulo 3: Quadro teórico**

A contabilidade é crescentemente vista como instrumento de realização prática das reformas gerenciais (Hood, 1995). O Brasil, após reformas estruturais em sua administração pública, vive um momento de harmonização aos padrões contabilísticos internacionais (Weffort, 2005), exigindo adaptação de diversas organizações a um conjunto de padrões institucionalizados para o setor. Assim, uma ampla revisão de normas contábeis introduzem novos e diferentes procedimentos nas rotinas de empresas e organizações (Leite, 2002), incluindo as do setor público brasileiro.

Entre as inovações aplicadas ao setor público, destaca-se a apuração do Resultado Econômico, mediante o uso do custo de oportunidade, conforme fora citado na revisão de literatura. O uso do custo de oportunidade representa uma alteração da forma de perceber a realização da despesa pública, forçando ao raciocínio sobre custos alternativos de execução (Friedman e Neumann, 1980; Stanton e Stanton, 1998).

As alterações do pensamento contábil em uma sociedade, a institucionalização de novos procedimentos e as possíveis reações dos agentes envolvidos serão analisadas neste trabalho, segundo três teorias escolhidas: a que trata dos padrões culturais, a que se refere às pressões institucionais e, por fim, a relativa aos problemas de agência.

#### **3.1 Cultura**

Os valores aceitos e compartilhados pela sociedade são denominados por cultura (Hofstede, 1997, 2001). Segundo Schwartz (1999), os fatores culturais permeiam a vida em sociedade, servindo de fundamento racional às ações dos indivíduos. Os valores culturais permitem entender o comportamento de um grupo em face de variados cenários, tais como o social, o político ou o econômico (Gray, 1988; Hofstede, 1997, 2001; Nobes e Parker, 2010; Riahi-Belkaoui, 1995). Hofstede (1997) compara o termo cultura a uma coletiva programação mental da sociedade, semelhante a processos que definem as reações mais aceitas em função da experiência acumulada pelos indivíduos ao longo do tempo. Assim, a cultura é um componente capaz de moldar o comportamento de um grupo de pessoas em um dado ambiente (Hofstede, 2001).

Hofstede (2001) realizou uma pesquisa com mais de 100.000 empregados da IBM, distribuídos em 50 países e 3 regiões, que ocupavam idênticos postos de trabalho e responderam aos mesmos questionários. Apesar da dificuldade para se mensurar cultura (Baskerville, 2003), as diferentes perspectivas apresentadas pelos respondentes permitiram a Hofstede concluir que um

mesmo problema pode ter soluções distintas, segundo os valores compartilhados por uma sociedade (Nobes e Parker, 2010). Gray (1988), tendo por base os trabalhos de Hofstede (2001)<sup>30</sup>, estabeleceu uma relação entre cultura e contabilidade, destacando a ideia de que fatores ambientais externos e internos são capazes de influenciar a sociedade e o pensamento contábil de um país.

Gray (1988) utilizou as dimensões culturais elaboradas por Hofstede (2001)<sup>31</sup> para estabelecer quatro pares de características, contrárias entre si, que definem os valores contábeis em uma sociedade: 1) Profissionalismo ou Controle Estatutário - preferência por sistemas próprios de regulamentação profissional, em oposição ao cumprimento de exigências legais de controle; 2) Uniformidade ou Flexibilidade - manutenção de práticas contábeis uniformes entre as empresas ao longo do tempo, em oposição à flexibilidade de acordo com as circunstâncias percebidas pelas empresas individuais; 3) Conservadorismo ou Otimismo - cautela diante da incerteza dos eventos futuros em vez de uma postura sujeita a maiores riscos; 4) Sigilo ou Transparência - comportamento de menor divulgação, bem como a delimitação dos destinatários das informações em oposição à divulgação aberta e ampla. Os dados obtidos pela pesquisa de Gray (1988) apontam que, relativamente aos países de influência anglo-americana, na contabilidade brasileira há: 1) menor exercício do julgamento profissional; 2) menor flexibilidade na utilização das normas; 3) maior conservadorismo nas demonstrações e 4) menor transparência na divulgação de resultados (Santos e Calixto, 2010). No mesmo sentido, Radebaugh e Gray (1993, p. 96) registraram que os países latinos tendem a ser mais conservadores e menos transparentes que os países anglo-saxões.

Hofstede (1997, 2001) destacou as influências dos fatores externos e internos capazes de moldar o comportamento cultural de uma sociedade, ao passo que os estudos de Gray (1988) relacionaram a interdependência entre esses fatores e o sistema contábil de um país (Jaggi e Low, 2000; Nobes e Parker, 2010; Radebaugh e Gray, 1993; Riahi-Belkaoui, 1995). A forma de se perceber, aceitar e processar os padrões contabilísticos de um país decorre de fatores culturais presentes em sua sociedade (Chanchania e Willett, 2004; Gray, 1988; Hussein, 1996; Nobes e Parker, 2010; Riahi-Belkaoui, 1995; Salter e Niswander, 1995).

---

<sup>30</sup> Os trabalhos de Hofstede deram origem à publicação de uma obra, em 1980, intitulada "*Culture's Consequences*", referenciada neste trabalho pela sua segunda edição, correspondente ao ano de 2001.

<sup>31</sup> Hofstede (2001) agrupou as características sociais em quatro dimensões culturais capazes de influenciar a decisão: 1) distância hierárquica; 2) grau de individualismo; 3) grau de masculinidade e 4) controle da incerteza. As respostas dos indivíduos brasileiros pesquisados geraram a seguintes classificação relativa do Brasil dentre os 50 países e 3 regiões pesquisados: 1) distância hierárquica: 14<sup>o</sup> posição; 2) grau de individualismo: 26<sup>o</sup> posição; 3) grau de masculinidade: 27<sup>o</sup> posição e 4) controle da incerteza: 22<sup>o</sup> posição. Segundo o autor, a posição do Brasil para o indicador relativo à distância hierárquica demonstra a presença de traços de desigualdade social no país.

A contabilidade desenvolve-se em um variado contexto, nacional e internacional, mediante a influência de fatores políticos, econômicos e sociais, tais como o tipo de colonização, a participação na economia internacional, o sistema legal, a regulação profissional contábil, o estágio de desenvolvimento do mercado de capitais e o desenvolvimento econômico (Gray, 1988, p. 7; Gray, 1995, p. 7; Mueller, Germon, e Meek, 1997, p. 2; Nobes e Parker, 2010, p. 39; Radebaugh e Gray, 1993, p. 43; Riahi-Belkaoui, 1995).

Ao explorar a relação entre cultura e contabilidade, Gray (1988) adotou a hipótese de uma subcultura contábil inserida em um sistema de valores sociais (Jaggi e Low, 2000; Salter e Niswander, 1995). O modelo proposto por Gray (1988) pode ser descrito pela Figura 1 abaixo:

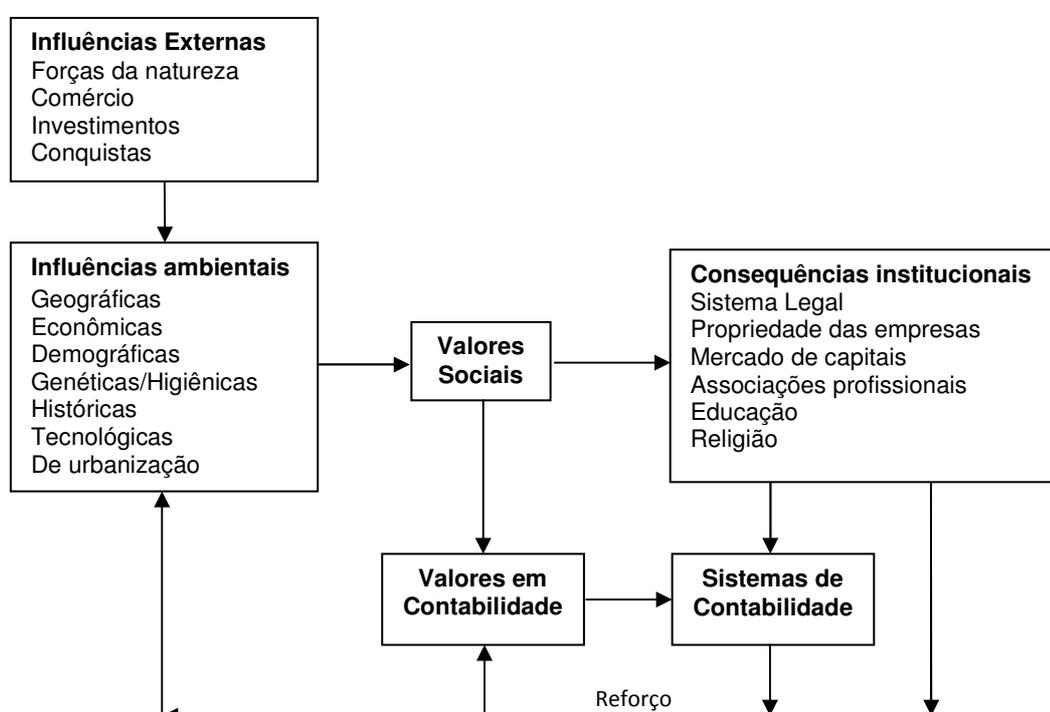


Figura 1 – Cultura, valores sociais e a subcultura contábil (Gray, 1988, p. 7)

Gray (1988) assumiu que a sociedade estrutura-se diante dos valores culturais presentes e os indivíduos interagem com as diversas subestruturas que compõem o sistema, uma das quais corresponde à contabilidade (Nobes e Parker, 2010). Segundo Gray (1988), os valores sociais recebem influências ambientais que também são influenciadas por fatores externos, tais como forças da natureza, conquistas, colonização, comércio e investimentos internacionais. Por sua vez, os valores sociais geram consequências institucionais que moldam as diversas subculturas em uma sociedade, agindo diretamente sobre os valores e o sistema contábil. Adicionalmente, as consequências institucionais atuam sobre alguns fatores ambientais, reforçando os valores sociais.

Nesse conjunto de forças atuantes, os padrões de contabilidade, percebidos e assimilados pela população, derivam dos valores sociais existentes e sofrem as variações provocadas pelas subculturas provenientes das instituições.

Este trabalho adotará a premissa, utilizada por Hofstede (1997, 2001) e Gray (1988), de que fatores externos e internos influenciam na determinação de um padrão cultural da sociedade e, conseqüentemente, da contabilidade. A influência da cultura sobre a contabilidade ocorre de forma direta, modificando o modo como os contadores tratam a informação contabilística, bem como alterando o nível de interação e de exigência dos usuários das informações contábeis (Weffort, 2005).

Dillard, Rigsby, e Goodman (2004) acrescentam que a adoção de novas práticas pelas organizações pode ocorrer por pressões em busca de legitimação social. Assim, a próxima seção tratará dos mecanismos de pressões existentes no processo de institucionalização de novos padrões contábeis.

### **3.2 Teoria Institucional**

Conforme vimos, o sistema de valores sociais de uma nação influencia no funcionamento de suas instituições (Gray, 1988; Hofstede, 2001). Segundo Meyer e Rowan (1977), apesar de sujeitas a normas definidas, as organizações também estão envolvidas na vida social e, assim, a institucionalização decorre de processos pelos quais as pressões sociais assumem um aspecto determinante nos comportamentos organizacionais.

Uma abordagem teórica, representada pela Nova Sociologia Institucional<sup>32</sup>, surge para analisar a existência de pressões institucionais indutoras à adaptação do comportamento organizacional, garantindo sua legitimação e continuidade (Barley e Tolbert, 1997; Brignall e Modell, 2000; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Dillard et al., 2004; DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977; Moll, Burns, e Major, 2010; Zucker, 1987). Segundo a teoria institucional, há um conjunto de regras compartilhadas, capazes de agrupar categorias de agentes e de atividades (Barley e Tolbert, 1997), cuja incorporação reduz questionamentos e proporciona estabilidade às organizações (Meyer e Rowan, 1977). A adoção de regras comuns conduz as instituições ao isomorfismo (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977; Rodrigues e Craig, 2007; Zucker, 1987) a partir de pressões oriundas de três mecanismos distintos: coercivo, mimético e normativo (DiMaggio e Powell, 1983).

---

<sup>32</sup> Tradução de *New Institutional Sociology*.

DiMaggio e Powell (1983) esclarecem que: 1 – o isomorfismo coercivo é caracterizado pelas pressões formais e informais exercidas por outras organizações, mediante a existência de relações de poder; 2 – o isomorfismo mimético surge quando a organização espelha-se em práticas de outras organizações, portadoras de maior legitimidade e sucesso, incorporando-as como forma de reduzir incertezas e melhorar seus processos internos e 3 – o isomorfismo normativo é assim denominado devido às pressões exercidas pelas categorias profissionais, moldando o conjunto de regras e padrões a serem seguidos por seus elementos integrantes, em todas as fases de suas carreiras profissionais.

As regras, instituídas pelo processo de isomorfismo, são mitos que as organizações adotam em busca de continuidade e de aprovação social, correspondendo a variados tipos de práticas, onde são exemplos as técnicas de produção, a seleção de pessoal e os procedimentos contábeis (Meyer e Rowan, 1977; Potter, 2005). Em vários países, as reformas decorrentes da *New Public Management* resultaram na adoção de práticas de isomorfismo pelo setor público, que implementou ferramentas contábeis próprias do setor privado, consideradas legítimas e eficientes pela sociedade (Brignall e Modell, 2000; Humphrey et al., 1993; Lapsley e Pallot, 2000). Nas últimas décadas, o amplo movimento de convergência às normas internacionais de contabilidade pode ser descrito como um processo de isomorfismo, onde ocorre a substituição dos padrões internos pela institucionalização de práticas externas consideradas legítimas em um cenário global (Rodrigues e Craig, 2007).

As relações entre os mecanismos de pressões isomórficas e a institucionalização de práticas contábeis podem ser identificados nos trabalhos de Carpenter e Feroz (2001), Irvine (2008), Mir e Rahaman (2005) e Touron (2005). Carpenter e Feroz (2001) identificaram pressões coercivas e normativas, em alguns estados norte-americanos, na adoção dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA)<sup>33</sup>. Irvine (2008), ao analisar a adoção de normas internacionais pelos Emirados Árabes Unidos, identificou a incidência dos três mecanismos isomórficos, sendo o coercivo atrelado aos financiadores externos, o mimético vinculado à adoção de práticas semelhantes às empregadas por corporações multinacionais e o normativo, devido às pressões exercidas pelo sistema de coordenação internacional das maiores empresas de auditoria e contabilidade<sup>34</sup>. Mir e Rahaman (2005) descreveram pressões coercivas, exercidas por financiadores externos, na adoção dos padrões internacionais de contabilidade. Touron (2005) relacionou a presença de isomorfismo

---

<sup>33</sup> Tradução para a expressão *Generally Accepted Accounting Practices*.

<sup>34</sup> Segundo o autor, foram identificadas influências das quatro maiores empresas internacionais de auditoria e contabilidade, *KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, PricewaterhouseCoopers e Ernst & Young*.

normativo e mimético em companhias francesas durante a adoção dos PCGA, provenientes dos Estados Unidos.

Algumas críticas às teorias insitucionais aplicadas à contabilidade revelam que as mesmas não abrangem adequadamente o contexto intra-organizacional, reduzem a análise da mudança a um limitado período no tempo e desconsideram o dinâmico comportamento humano diante das mudanças (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Dillard et al., 2004; DiMaggio e Powell, 1983; Seo e Creed, 2002). Para complementar o estudo, a próxima seção irá tratar das possíveis divergências de interesses existentes em um processo de mudança, capazes de alterar o comportamento dos agentes envolvidos.

### **3.3 Teoria da Agência**

O processo de mudança gera tensões e contradições capazes de modificar o comportamento dos atores envolvidos, incitando-os a agir frente à institucionalização de novas práticas (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Seo e Creed, 2002). Conflitos de legitimidade, adaptação e divergência de interesses são exemplos de contradições decorrentes do processo de institucionalização que podem impulsionar ou restringir a mudança (Seo e Creed, 2002). Os diversos interesses existentes em uma organização moldam o comportamento dos agentes envolvidos, gerando divergência de interesses e assimetria de informação. O estudo desse fenômeno, exaustivamente analisado por vários autores há décadas, foi denominado pelo meio acadêmico por teoria da agência (Eisenhardt, 1989; Fama, 1980; Howard-Grenville, 2005; Jensen e Meckling, 1976; Raviv, 1978). A teoria da agência analisa o conflito que surge em uma organização quando uma das partes, o principal, delega a realização do trabalho à outra parte, o agente (Eisenhardt, 1989). Se ambas as partes agem no interesse de maximizar suas vantagens, então sempre haverá indícios de que o agente agirá em benefício próprio, contrariando às expectativas do principal (Jensen e Meckling, 1976). A teoria da agência evidencia dois problemas: 1 – quando os objetivos do principal e do agente são conflitantes e 2 – quando fica oneroso ao principal apurar o desenvolvimento das ações do agente (Eisenhardt, 1989; Jensen e Meckling, 1976). Jensen e Meckling (1976), a partir do trabalhos de Coase (1937), estabeleceram a figura de contrato para regular o relacionamento existente entre as partes e, assim, reduzir os custos de agência. Em uma firma, o agente que exerce funções de chefia tem o direito de controlar o trabalho de seus subordinados, seja pessoalmente ou por meio de outros agentes (Coase, 1937). Cada organização é regida por contratos entre os agentes, com a

finalidade de regular os interesses próprios e de minimizar o conflito entre as partes envolvidas (Fama, 1980). Em toda relação entre empregador e empregado, assim como entre Estado e contribuinte, existe um conflito de interesses (Ross, 1973).

O processo de modernização administrativa no Brasil, decorrente do movimento de NPM, ampliou as exigências sobre o gestor público, especialmente quanto à eficiência e à transparência de seus procedimentos (Bresser-Pereira, 1998; Slomski et al., 2010). Os interesses diversos e a assimetria informacional existente entre o Estado, os gestores e a sociedade possibilitam o surgimento de um problema de agência que, de forma negativa, poderia rejeitar, limitar, retardar ou modificar a implantação de novos procedimentos destinados à prestação de contas e à transparência do desempenho público, ou seja, à *accountability* (Haque, 2000; Slomski et al., 2010).

A institucionalização de novas práticas contábeis é um processo cujo resultado dependerá da resposta estratégica dada pelas organizações, por meio de seus atores, que pode resumir-se em atitude de apoio ou de rejeição (Dillard et al., 2004; DiMaggio e Powell, 1983; Oliver, 1991). Assim, além de pressões institucionais existentes, torna-se importante analisar o comportamento dos atores em um cenário de mudanças organizacionais (Dillard et al., 2004). Scott (2008) destaca a importância dos trabalhos de Oliver (1991) no estudo da ligação existente entre a teoria institucional e os agentes envolvidos no processo de institucionalização de mudanças. Oliver (1991) estabeleceu cinco tipos de comportamentos estratégicos dos atores organizacionais frente às diversas pressões institucionais: concordar (obediência, aceitação e imitação); comprometer-se (negociação com interessados); evitar (fuga e dissimulação); desobedecer (contestação e ataque às pressões institucionais) e manipular (modificação de valores e critérios).

Alguns autores utilizaram o modelo de respostas estratégicas, definido por Oliver (1991), para realizar estudos relacionados à contabilidade, podendo-se citar Carmona e Macias (2001), Carpenter e Feroz (2001), Hyvönen, Järvinen, Pellinen, e Rahko (2009) e Modell (2001). Os estudos de Hyvönen et al. (2009) investigaram as respostas estratégicas dos agentes de uma organização militar finlandesa frente à instalação de um novo sistema contábil. Segundo Hyvönen et al. (2009), apesar da ausência de concorrência no mercado, tais ambientes sujeitam-se a diversas pressões institucionais, caracterizados pela clara predominância de agentes reguladores.

### 3.4 Em resumo

A teoria que trata dos aspectos culturais foi apresentada devido à ligação existente entre os valores de uma sociedade e a aceitação de seu modelo contábil (Gray, 1988). O conhecimento dos fatores que influenciaram a formação cultural de uma sociedade é útil à compreensão da evolução de suas crenças e ideias. O conjunto de crenças e ideias aceitas e compartilhadas pelas pessoas, denominado por cultura, deve ser visto como algo dinâmico (Weffort, 2005), capaz de modificar e instituir novos valores sociais (Hofstede, 1997, 2001; Weffort, 2005) e novas rotinas ao universo das práticas contábeis (Gray, 1988, 1995).

A teoria institucional foi apresentada como necessária à melhor compreensão dos mecanismos capazes de exercer pressões na adaptação a novas rotinas. As reformas administrativas (Brignall e Modell, 2000; Humphrey et al., 1993; Lapsley e Pallot, 2000) e o movimento de harmonização contábil internacional (Rodrigues e Craig, 2007) foram citados como exemplos de institucionalização de novas práticas, mediante um processo de isomorfismo na adoção de condutas consideradas legítimas pela sociedade.

A teoria da agência completou o quadro teórico escolhido, devido aos diversos interesses existentes na institucionalização de novas rotinas. As percepções dos atores envolvidos em um processo de mudança merecem ser analisadas como forma de se conhecer as possíveis respostas estratégicas diante da institucionalização de novas práticas (Dillard et al., 2004; DiMaggio e Powell, 1983; Oliver, 1991).

O próximo capítulo apresentará a metodologia empregada, esclarecendo o quadro teórico utilizado, os tipos de investigação e os métodos empregados, o instrumento de coleta das informações, o universo, a amostra, o trabalho de campo e a análise de dados.

#### **Capítulo 4: Metodologia e métodos de investigação**

O estudo empírico recorre às pesquisas qualitativa e quantitativa. A adoção da pesquisa qualitativa justifica-se pelo fato de a contextualização fornecida pela mesma ser útil à maior compreensão do estudo quantitativo realizado neste trabalho.

O estudo qualitativo enquadrará a estrutura do sistema contábil brasileiro em seu contexto social, histórico e econômico, adotando uma vertente interpretativa ao buscar a relação entre o desenvolvimento da contabilidade e os fenômenos sociais (Vieira, 2009). A análise utilizará as teorias que tratam dos aspectos culturais e institucionais, dado que as práticas contábeis foram compreendidas como fruto de uma dinâmica interação social (Carnegie e Napier, 1996, p. 7).

O estudo quantitativo buscará compreender melhor o comportamento dos agentes diante do cenário de mudanças contabilísticas, enquadrando-se em uma investigação de caráter mais positivista (Vieira, 2009). A teoria da agência e as respostas estratégicas de Oliver (1991) serão utilizadas para analisar as percepções dos gestores, explicando possíveis atitudes de aceitação ou de rejeição frente às novas práticas.

O estudo do comportamento dos gestores terá como base a contextualização da estrutura social do sistema contábil no Brasil. Desta forma, a adoção conjunta das vertentes interpretativas e positivistas justifica-se pela maior clareza e contribuição ao estudo, sendo, portanto, perspectivas complementares de investigação. Vieira (2009, p. 20) colabora com o assunto ao afirmar que “a investigação interpretativa contorna as limitações do paradigma positivista para analisar fenômenos sociais”.

O estudo empírico está distribuído pelos capítulos 5 e 6 deste trabalho. O capítulo 5 irá abranger a pesquisa de caráter qualitativo e tratará de uma análise histórica da contabilidade no Brasil, permeando fatos considerados importantes para a formação do sistema contábil. A descrição do contexto histórico em que se desenvolveu a contabilidade no Brasil oferece-nos a base para analisar os aspectos culturais da sociedade brasileira e compreender o presente cenário contabilístico do país. O capítulo 6 conterà o estudo de caráter quantitativo, expresso pela análise da percepção de gestores envolvidos em um contexto organizacional sujeito às influências das evoluções do pensamento contábil.

Será demonstrado, a seguir, o emprego do quadro teórico para esta pesquisa, bem como serão apresentados os métodos utilizados pelos estudos qualitativo e quantitativo, fornecendo explicações sobre o instrumento de coleta das informações, o universo e a amostra, o trabalho de campo e as técnicas de análise de dados.

#### 4.1 Quadro teórico

O estudo empírico, composto pelos capítulos 5 e 6, utilizará a conjugação das três teorias apresentadas: cultural (Gray, 1988, 1995; Hofstede, 1997, 2001), institucional (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977) e de agência (Fama, 1980; Jensen e Meckling, 1976; Oliver, 1991; Raviv, 1978).

No capítulo 5, com base em teoria que trata dos aspectos culturais, contextualizaremos alguns fatores ambientais que, ao longo da história, influenciaram as crenças e as ideias da sociedade brasileira, refletindo sobre o surgimento e a transformação do pensamento contabilístico do país. A análise histórica torna-se interessante para compreender a influência da cultura sobre as práticas contábeis, pois, tal como referido por Mueller et al. (1997) e por Artsberg e Schwenk (2003), a contabilidade de um país molda-se aos diferentes acontecimentos históricos e aos valores compartilhados por sua sociedade. No mesmo capítulo, à luz da teoria institucional, identificaremos alguns mecanismos de pressões que estiveram presentes nas transformações do sistema contábil brasileiro.

No capítulo 6, investigaremos a percepção dos gestores quanto às atuais práticas de prestar contas e à introdução de novas ferramentas que busquem acompanhar o desempenho de suas atividades, especialmente por meio da apuração de resultado econômico. A análise será feita segundo a teoria da agência, por considerarmos que a implementação de novas práticas contábeis provocará respostas estratégicas dos agentes envolvidos no processo de institucionalização de rotinas (Oliver, 1991). Dentre as respostas estratégicas, definidas por Oliver (1991, p. 152), a investigação buscará observar nos gestores a atitude de concordância (consentimento em questionar as práticas atuais e aceitação das novas ferramentas), a atitude oposta de desobediência (contestação e ataque às novas práticas) ou a atitude combinada de equilíbrio (compromisso expresso pela intenção de negociar, demonstrando concordância parcial às pressões por mudanças). As respostas estratégicas de fuga (dissimular aplicações, quebrar ligações institucionais, por exemplo) e de manipulação (buscar o controle de processos e moldar procedimentos, por exemplo), definidas por Oliver (1991, p. 152) não serão verificadas, pois para tal análise julgamos que seria mais adequado se as novas rotinas estivessem em prática pelas organizações. Adicionalmente, as respostas à investigação quantitativa também serão utilizadas para analisar as dimensões de conservadorismo e de sigilo, propostas por Gray (1988, p. 13), identificando se os respondentes apresentam-se mais favoráveis a uma revisão de modelos

existentes (menor conservadorismo) e mais propensos à evidenciação de seus resultados (menor sigilo).

#### **4.2 Estudo qualitativo**

O aspecto qualitativo da investigação caracteriza-se pela ênfase dada às palavras e não aos números (Maxwell, 1996; Moll, Major, e Hoque, 2010). A investigação qualitativa também pode ser interpretativa, ao passo que considera o objeto de estudo em seu ambiente natural, sujeito às influências das experiências e das perspectivas dos indivíduos (Ritchie e Lewis, 2003). Segundo Vieira, Major, e Robalo (2009, p. 132), a investigação de caráter qualitativo adota uma postura interpretativa ao “explicar a forma como os fenômenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos”. O estudo desenvolvido no capítulo 5 classifica-se como interpretativo, pois busca compreender a formação e o desenvolvimento do sistema contábil brasileiro, procurando demonstrar as influências reciprocamente exercidas entre a sociedade e a contabilidade.

A pergunta de partida que se pretende responder com este estudo qualitativo é:

- Qual o contexto social, histórico e econômico referente à evolução do pensamento contabilístico brasileiro, e quais os fenômenos sociais que influenciaram no sistema contábil do país?

Os seguintes objetivos específicos foram definidos para o estudo qualitativo, com base na pergunta de partida acima indicada:

- Descrever os principais fatos históricos no Brasil, que foram capazes de alterar a forma de a sociedade perceber a contabilidade;

- Demonstrar os tipos de pressões que foram capazes de institucionalizar novos procedimentos contábeis no Brasil;

- Identificar os fatores atuais que podem exercer pressões sobre o cenário contabilístico no Brasil.

Segundo Vieira et al. (2009), a escolha do método de investigação irá depender do objetivo pretendido pelo estudo qualitativo. Neste caso, ao enquadrar a prática contábil como uma construção social (Gomes, 2008; Potter, 2005) ao longo da história do Brasil, o método de investigação utilizado foi basicamente a análise de textos e documentos, considerada apropriada para estudos que remontam ao passado (Vieira et al., 2009). Segundo a classificação proposta por Vergara (2004), quanto aos meios empregados para a obtenção de dados, o estudo também pode

ser classificado como pesquisa bibliográfica, já que o método de investigação utilizou um amplo conjunto de publicações. A análise de textos e documentos envolveu um conjunto de livros e artigos publicados em jornais e revistas nacionais e internacionais<sup>35</sup>, bem como legislações federais, disponíveis nas páginas eletrônicas do governo brasileiro<sup>36</sup>, normas internas pertencentes ao Comando da Aeronáutica<sup>37</sup>, arquivos históricos<sup>38</sup>, relatórios<sup>39</sup> e outros documentos eletrônicos do governo brasileiro<sup>40</sup>.

### 4.3 Estudo quantitativo

O estudo quantitativo requer a adoção de modelos matemáticos e técnicas estatísticas, exigindo um planejamento para a definição de população e seleção de amostra, para recolha de dados e escolha dos métodos de tratamento (Vieira et al., 2009). O estudo pode ser considerado positivista, ao passo que os dados recolhidos serão utilizados para a compreensão do comportamento dos gestores frente ao objeto de investigação.

A pergunta de partida que se pretende responder com este estudo quantitativo é:

- Qual a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à adequabilidade dos demonstrativos contábeis em uso e quanto à aplicabilidade de um novo modelo proposto, nomeadamente, a Demonstração do Resultado Econômico?

Os seguintes objetivos específicos foram definidos para o estudo quantitativo, com base na pergunta de partida acima indicada:

- Apurar se os gestores do Comando da Aeronáutica, em seu conjunto de crenças aceitas e compartilhadas, percebem o modelo de prestação de contas utilizado em suas organizações como um instrumento hábil para controlar e evidenciar a eficiência das atividades praticadas;

- Conhecer o grau de utilização das informações de custos pelos gestores, identificando sua relevância para a elaboração dos demonstrativos e para o apoio às tomadas de decisões internas;

---

<sup>35</sup> A consulta às publicações foi possível por meio de acesso controlado ao Serviço *WebVPN* - Serviço de Comunicações da Universidade do Minho.

<sup>36</sup> Portal do Senado Federal, em [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br); portal da Câmara dos Deputados em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br); portal do Tesouro Nacional, em [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br) e portal do Conselho Federal de Contabilidade, em [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br).

<sup>37</sup> As normas internas ao Comando da Aeronáutica do Brasil encontram-se disponíveis em uma rede interna de comunicação. Entretanto, a rápida obtenção de arquivos junto à fonte tornou-se possível pelo fato de o investigador pertencer ao efetivo da instituição. Além disso, algumas informações encontram-se disponíveis em rede mundial de computadores, tais como o portal da Força Aérea Brasileira, em [www.aer.mil.br](http://www.aer.mil.br) e o portal da Subdiretoria de Abastecimento, em [www.sdab.aer.mil.br](http://www.sdab.aer.mil.br).

<sup>38</sup> Portal da Biblioteca Nacional Digital do Brasil, em <http://bndigital.bn.br>; portal *Ius Lusitaniae* - Fontes Históricas do Direito Português, em [www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/~ius/index.php](http://www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/~ius/index.php); portal da Receita Federal, em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br); portal da Câmara dos Deputados, em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br) e portal do Ministério da Fazenda, em [www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br).

<sup>39</sup> Portal SOF - Secretaria de Orçamento Federal, em [www.portalsof.planejamento.gov.br](http://www.portalsof.planejamento.gov.br); portal do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, em [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br); portal da Fundação Getúlio Vargas, em <http://portalibre.fgv.br>; portal da transparência do Governo Federal, em [www.portaldatransparencia.gov.br](http://www.portaldatransparencia.gov.br) e portal do Banco Central do Brasil, em [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br).

<sup>40</sup> Portal da Presidência da República Federativa do Brasil, em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) e portal do Tesouro Nacional, em [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br).

- Obter o grau de aceitação dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à possibilidade de comparar os custos de atividades públicas com os custos do setor privado; e

- Identificar a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à aplicação de ideias relacionadas ao custo de oportunidade e à receita econômica.

Para melhor orientar a análise dos dados obtidos, em relação à pergunta de partida e aos objetivos estabelecidos, foram definidas as seguintes hipóteses de investigação:

- Hipótese 1: os gestores do serviço de subsistência do Comando da Aeronáutica consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, não sendo favoráveis à sua revisão; e

- Hipótese 2: os gestores do serviço de subsistência não consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à Demonstração do Resultado Econômico para as organizações do Comando da Aeronáutica, não sendo favoráveis à sua adoção.

A análise dos dados coletados buscará relacionar as conclusões obtidas para as hipóteses acima com as tendências de respostas estratégicas dos gestores, definidas por Oliver (1991, p. 152). A tendência à atitude de concordância será observada se as duas hipóteses acima forem refutadas, indicando que há consentimento em questionar as práticas atuais e em aceitar a introdução de novas ferramentas contábeis. Por outro lado, a atitude oposta de discordância será observada se houver confirmação das duas hipóteses estabelecidas, indicando uma tendência negativa às revisões do modelo em uso e à introdução de novas práticas. Por fim, se apenas uma das hipóteses se confirmar verdadeira, haverá tendência à atitude combinada de equilíbrio, indicando concordância parcial às pressões por mudanças e algum compromisso com a intenção de negociar. A análise permitirá ainda verificar duas das variáveis referentes aos valores contábeis de uma sociedade, conservadorismo e sigilo, estabelecidas por Gray (1988, p. 13). A eventual confirmação da hipótese 1 indicará a presença de traços de conservadorismo no conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pelos gestores entrevistados. A confirmação da hipótese 2 indicará pouco interesse dos entrevistados em incorporar uma prática destinada à maior evidenciação de resultados, caracterizando uma tendência ao maior sigilo.

A pesquisa desenvolvida neste estudo pode ser classificada, quanto aos fins, em exploratória, pois buscará obter a percepção dos gestores sobre um conceito recentemente introduzido ao quadro normativo da contabilidade pública brasileira, para o qual ainda não se tem conhecimento sobre seus efeitos práticos nas organizações do COMAER (Köche, 1999).

### 4.3.1 Instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados utilizado para a pesquisa de caráter quantitativo foi o questionário (Apêndice 1). Um questionário é representado por um conjunto de questões que visam obter um conhecimento específico e permitir futuro tratamento estatístico dos dados recolhidos (Vieira et al., 2009).

O questionário, construído sobre a plataforma eletrônica *Google Docs*, buscou conhecer a adequabilidade do atual modelo de prestação de contas e a aplicabilidade da implantação da Demonstração do Resultado Econômico nas organizações do Comando. Para isso, foram definidas duas variáveis latentes: 1 – a adequabilidade dos modelos atuais e 2 – a aplicabilidade de um novo modelo proposto. Conforme Hill e Hill (2009, p. 137), uma variável latente é a informação que não pode ser medida de forma direta, mas pode ser definida por um conjunto de outras variáveis, denominadas componentes, obtidas pelo uso de questões em um questionário. Este estudo investigará um novo demonstrativo no setor público, decorrente de recente legislação, não tendo sido identificados estudos empíricos semelhantes e capazes de fornecer um modelo de questionário a ser seguido, para fins de replicação de estudo. Assim, foram criadas as questões para este estudo, utilizando-se a teoria disponível, a legislação aplicável, as publicações relacionadas ao tema, a experiência profissional administrativa e militar do autor, bem como o senso comum e a intuição. Em seguida, em busca de melhorias, o questionário foi submetido a testes de coerência (Hill e Hill, 2009) junto a onze elementos pertencentes à população a investigar, com reconhecida experiência em atividades de intendência e em contabilidade pública.

O questionário utilizou, predominantemente, perguntas do tipo fechadas<sup>41</sup>, com escalas nominais e de avaliação para as respostas. Segundo Hill e Hill (2009), as escalas nominais caracterizam-se por respostas qualitativamente distintas e mutuamente exclusivas, tais como o sexo, a idade e o posto militar. Ainda segundo os autores, as escalas de avaliação são constituídas por alternativas, expressas numericamente, com a finalidade de ordenar as percepções sobre determinado assunto. No questionário, devido à facilidade de tratamento estatístico, optou-se por utilizar a escala de avaliação do tipo Likert, onde as alternativas são codificadas em números de 1 a 5, fornecendo informações sobre frequência (“1- nunca” a “5 - sempre”) e nível de concordância (“1 - discordo totalmente” a “5 - concordo totalmente”) com as afirmações realizadas.

---

<sup>41</sup> As perguntas 06, 20 e 24 são mistas, envolvendo respostas fechadas e abertas, que serão utilizadas para o cálculo de frequências e percentagens.

O questionário está dividido em três grupos de perguntas. O primeiro grupo de questões, composto por sete perguntas, tem a finalidade de obter a caracterização profissional dos respondentes. As questões visam conhecer as informações sobre o posto ocupado pelo militar, o sexo, a idade, o tempo de serviço público e o tempo de serviço junto ao setor de subsistência, finalizando com questões sobre a formação acadêmica dos respondentes. Quanto à formação acadêmica, a questão 7 servirá para verificar se há diferença de interpretação entre os respondentes que realizaram cursos extras em contabilidade, em relação aos que só possuem a formação inicial conferida pelo Comando da Aeronáutica. As alternativas apresentadas para a questão, referentes às disciplinas de contabilidade, foram criadas com base no Currículo da Habilitação à Graduação em Ciências Contábeis, estabelecido para a Universidade de Brasília<sup>42</sup>. As variáveis obtidas neste grupo são úteis à realização de análise dos resultados gerais da pesquisa.

O segundo grupo é composto por oito questões, numeradas de 8 a 15, elaboradas com a finalidade de obter a percepção dos gestores quanto à adequabilidade dos seus demonstrativos de prestação de contas frente aos valores atualmente considerados importantes pela sociedade: transparência, desempenho e resultados, entre outros.

A questão 8 procura identificar o grau de concordância do gestor quanto ao apoio que a contabilidade presta ao cidadão, buscando a percepção do agente quanto à importância da prática contábil em termos de transparência à sociedade. Espera-se que, em função da evolução cultural, os respondentes identifiquem a função social da contabilidade, demonstrando interesse pela transparência do setor público.

A questão 9 destina-se a perceber o grau em que os demonstrativos atendem ao controle orçamentário e servirá para verificar, comparativamente às próximas questões, se a contabilidade do setor encontra-se focada sobre aspectos do orçamento, em detrimento de uma visão mais ampla sobre o patrimônio.

As questões 10 e 11 procuram medir o grau em que os gestores percebem a evidenciação do fator desempenho nos demonstrativos em uso pelo setor.

A questão 12 objetiva verificar se os demonstrativos em uso contabilizam custos básicos e essenciais ao processo produtivo, como é o caso da mão de obra empregada na confecção de alimentos. Essa perspectiva torna-se importante à medida que os custos são considerados essenciais à apuração do desempenho econômico do setor.

---

<sup>42</sup> Secretaria de Administração Acadêmica (2012). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

A questão 13 dá continuidade à pergunta anterior, buscando saber se há descumprimento de prazos e rotinas no tratamento dos dados de custos, o que poderia reduzir a oportunidade de utilização das informações pelo setor. Para tanto, considerou-se que o regular envio das informações de custos ao órgão de controle<sup>43</sup> seria prova de que as mesmas estariam disponíveis, em tempo hábil, para utilização pelo próprio setor de subsistência.

A questão 14 complementa a percepção sobre a importância dos custos e procura identificar se o gestor possui uma cultura de considerá-los em um processo decisório, independentemente do fato de estarem ou não contabilizados nos demonstrativos.

Por fim, a questão 15, última do segundo grupo, evidenciará se as informações produzidas pelos demonstrativos do setor em análise atendem aos princípios de transparência à sociedade. As respostas obtidas para a questão 15 serão confrontadas com as referentes à questão 8, buscando perceber se há distanciamento entre aquilo que os gestores entendem ser correto e o que rotineiramente ocorre nas organizações, no que tange à função social da contabilidade.

Com base nos objetivos definidos para as questões 10, 11, 12 e 15, as mesmas foram selecionadas para testar a hipótese 1 deste trabalho, buscando perceber se os agentes consideram adequado o modelo de prestação de contas atualmente em uso pelas organizações.

O terceiro e último grupo de questões é composto por nove perguntas, numeradas de 16 a 24, criadas para verificar a percepção dos gestores quanto à aplicabilidade da metodologia de apuração do resultado econômico em suas organizações, envolvendo os conceitos de custo de oportunidade.

Desta forma, a questão 16 apresenta uma situação hipotética, onde o gestor deverá indicar sua concordância em comparar os custos de execução interna com os valores cobrados por empresas privadas para a realização dos serviços de limpeza de sua organização. A utilização dos valores exigidos pelo mercado é útil e necessária à apuração do resultado econômico, que prevê o uso do custo de oportunidade. Optou-se por utilizar um contexto que envolve atividades distintas das relacionadas ao serviço de alimentação, o que será útil quando analisarmos o mesmo tipo de assunto em outras questões ligadas às atividades de subsistência.

A afirmativa inicial da questão 17 pretende enfatizar a exclusividade do serviço de alimentação, buscando afastar a ideia de que o uso do custo de oportunidade possa incentivar à terceirização da atividade de subsistência, o que poderia fazer o respondente perceber a ferramenta como uma ameaça à continuidade de suas funções. Após afirmar a exclusividade do serviço, a questão busca

---

<sup>43</sup> O Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica - MCA 172-3 (2012), em seu Módulo 6, estabelece uma rotina de envio de informações de custos estatísticos à Secretaria de Economia e Finanças.

medir a concordância do gestor quanto à utilidade de se medir desempenho das atividades de alimentação, visto que alguns agentes podem considerar inútil medir custos e resultados de serviços exclusivos, já que sua execução tende a ser sempre garantida pelo Estado.

A questão 18 incita o agente a expressar sua opinião sobre um caso hipotético que envolve a comparação de custos internos e os custos exigidos em mercado para a atividade de alimentar militares. Apesar de estar presente a comparação de custos com o setor privado, mais uma vez, buscou-se afastar a ideia de terceirização da atividade, criando-se uma situação em que o pagamento à empresa privada fosse algo extraordinário, único e decorrente de um evento específico. A questão 18, assim como a de número 16, trata da comparação de custos internos das organizações públicas com os valores exigidos em mercado pela prestação de semelhantes serviços. As respostas obtidas para a questão 18, que envolve atividades de alimentação, serão comparadas com as respostas da questão 16, que trata de atividades de limpeza, possibilitando verificar se as percepções dos gestores sofrem alterações ao incluir o cenário do setor de subsistência.

A questão 19 procura verificar o grau de concordância dos gestores quanto ao fato de a apuração do resultado econômico ser um instrumento capaz de medir os benefícios econômicos gerados à sociedade na execução de uma atividade pública. A afirmativa empregada está fundamentada nos trabalhos de Mauss e Souza (2008, p. 95) sobre a apuração do resultado econômico. A análise das respostas também será útil à comparação com outras questões, pois, de forma distinta das perguntas 16 e 18, não apresenta um contexto de trabalho específico, deixando o respondente mais livre para expressar sua opinião.

A questão 20, retirada dos trabalhos de Goulart (2002, p. 22), tem a finalidade de medir a noção intuitiva do gestor sobre o conceito de custo de oportunidade, em um cenário cotidiano, apresentando-lhe a ideia de que, para fins gerenciais, a escolha de uma alternativa pode ensejar à contabilização adicional do custo da opção desprezada. No caso hipotético, a questão irá verificar se o respondente será capaz de perceber que o custo total da satisfação de ir ao evento esportivo não se resume ao valor do ingresso, devendo abranger a quantia que o trabalhador deixou de ganhar pela falta ao trabalho.

A questão 21, de forma semelhante à pergunta anterior, prossegue com a ideia de percepção do custo da alternativa desprezada, conceito inerente ao custo de oportunidade. Desta vez, entretanto, a questão apresenta um cenário interno e comum às organizações militares, conduzindo à análise mais apurada sobre o custo de oportunidade existente sobre bens públicos ociosos.

A questão 22, fundamentada nos trabalhos de Silva (2011, p. 360), busca medir a concordância do gestor quanto à importância de se considerar os custos operacionais em seu trabalho, visto que a adoção de um demonstrativo que evidencie o resultado econômico implicará na apuração do desempenho operacional do setor.

A questão 23 procura verificar a percepção do gestor quanto ao conceito de receita econômica, outro fator inerente à apuração do resultado econômico. A receita econômica representa o valor que o cidadão teria que pagar (mas não paga) por um serviço em mercado privado, caso suas necessidades não fossem atendidas pela prestação pública. A afirmação, utilizada na pergunta, de que a receita econômica é um valor oculto nos demonstrativos atuais, foi extraída dos trabalhos de Slomski et al. (2010, p. 939)<sup>44</sup>.

Ao finalizar o questionário, é apresentada a definição legal para a Demonstração do Resultado Econômico, criando a base necessária para o último item do questionário. Apesar de a definição constar em ato normativo, acessível a todos os entrevistados, optou-se por destacar a definição legal apenas ao final do instrumento de pesquisa, possibilitando ao respondente construir seu próprio entendimento ao longo das questões apresentadas.

A questão 24 permite ao gestor externar sua aptidão ao uso do novo modelo de demonstrativo. O objetivo desta questão é verificar o nível de complexidade que os respondentes entendem existir na descrição básica do novo instrumento, o que poderia representar uma dificuldade ao processo de institucionalização da rotina. Assim, a questão é útil para identificar possíveis necessidades de treinamentos. A segunda e última parte da questão 24, facultativa ao entrevistado, busca conhecer outros fatores que poderiam dificultar a implantação da Demonstração do Resultado Econômico.

Com base nos objetivos definidos para as questões 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23, as mesmas foram selecionadas para testar a hipótese 2 deste trabalho, buscando perceber se os agentes consideram aplicável o novo modelo de prestação de contas proposto para as organizações.

#### **4.3.2 O universo e a amostra de pesquisa**

O universo de pesquisa definido para a aplicação do questionário é composto por oitocentos e dezesseis oficiais intendentess<sup>45</sup>, agentes públicos que trabalham em atividades administrativas junto ao COMAER. Dentre o universo de pesquisa, optou-se por uma amostra composta por cento e cinco

---

<sup>44</sup> Slomski et al. (2010) defendem o uso da Demonstração de Resultado Econômico para evidenciar a receita econômica.

<sup>45</sup> Dados obtidos a partir do Decreto nº 7.704, de 21 de março de 2012, que dispõe sobre o efetivo de oficiais do Comando da Aeronáutica em tempo de paz, para 2012.

agentes com reconhecida experiência administrativa na gestão das atividades de subsistência. Os gestores públicos escolhidos pertencem ao efetivo de organizações militares sediadas em todas as regiões administrativas do Brasil. A escolha dos elementos ligados à atividade de subsistência do Comando da Aeronáutica deve-se à crença de que seja possível comparar a atividade de alimentação entre o setor público e o privado, podendo-se aplicar as ideias atreladas ao conceito de custo de oportunidade.

A amostra classifica-se em não aleatória por conveniência, visto que a seleção foi intencional (Ferreira e Sarmiento, 2009), justificada também por critérios de acessibilidade, visto que os agentes selecionados encontram-se organizados em um Sistema de Subsistência<sup>46</sup>, facilitando a comunicação e a realização do trabalho de campo, conforme descrito a seguir.

#### **4.3.3 Trabalho de campo e tratamento de dados**

O trabalho de campo desenvolveu-se pelo envio eletrônico de questionários aos indivíduos definidos pela amostra, não sendo identificado nenhum problema técnico que tenha ocasionado a devolução de mensagens enviadas. O envio dos questionários utilizou um endereço eletrônico cuja extensão pertence à Secretaria de Economia e Finanças (SEFA), órgão de controle interno do COMAER<sup>47</sup>, conferindo maior legitimidade à pesquisa e menor risco de a mensagem eletrônica ser percebida como inadequada pelo destinatário. Os contatos dos destinatários foram obtidos graças à concessão dos endereços eletrônicos pelo órgão central do Sistema de Subsistência, a Subdiretoria de Abastecimento do Comando da Aeronáutica.

A cronologia do trabalho de campo pode ser resumida da seguinte forma: a) o dia 24 de fevereiro de 2012 marcou o início da pesquisa de campo, com a distribuição do questionário para apenas onze agentes, pertencentes à amostra da pesquisa. Esta primeira fase, que se prolongou até 18 de março de 2012, teve o objetivo de testar a coerência do questionário (Hill e Hill, 2009), não sendo identificada a necessidade de alterações; b) no dia 25 de março de 2012, foram enviadas as mensagens aos demais noventa e quatro elementos da amostra, com a finalidade de pedir a colaboração para o presente estudo e informar que receberiam, nos próximos dias, um formulário eletrônico de pesquisa; c) no dia 2 de abril de 2012, foram enviados os formulários eletrônicos de pesquisa; d) nos dias 12 e 19 de abril de 2012, mensagens de reforço e incentivo

---

<sup>46</sup> A Portaria n° 401/GC3, de 9 de junho de 2008, dispõe sobre o Sistema de Subsistência da Aeronáutica, cujo funcionamento encontra-se descrito na seção 6.1 deste trabalho.

<sup>47</sup> Os questionários foram enviados a partir de um endereço eletrônico com a extensão "@sefa.aer.mil.br", que foi disponibilizado, a pedido do investigador, pela Seção de Informática da SEFA, em contato realizado no dia 19 de março de 2012.

foram enviadas aos integrantes da amostra, com a finalidade de aumentar a taxa de resposta. Em busca de maior flexibilidade, optou-se por não estabelecer um prazo limite para o recebimento dos questionários; e e) no dia 10 de maio de 2012, após a obtenção de setenta e oito respostas, o que equivale a uma taxa de resposta superior a 74%, optou-se por finalizar o trabalho de campo e dar início à análise dos dados recolhidos.

Os dados obtidos pelo trabalho de campo receberam um tratamento estatístico, considerado um método capaz de verificar as relações de validade entre as variáveis estabelecidas no instrumento de coleta (Marconi e Lakatos, 2003). A ferramenta utilizada para o tratamento dos dados foi o *software* estatístico *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 17.0 para ambiente Windows.

#### **4.4 Em resumo**

A primeira seção deste capítulo, após uma breve apresentação sobre a metodologia e métodos de investigação, demonstrou o emprego do quadro teórico para os estudos qualitativo e quantitativo da presente pesquisa. Em seguida, após expor o caráter interpretativo presente no estudo qualitativo e a vertente mais positivista do estudo quantitativo, foram apresentadas as perguntas de partida e os objetivos específicos para cada tipo de estudo. Especialmente para o estudo quantitativo, foram criadas as hipóteses de investigação, com o objetivo de melhor orientar a análise dos dados recolhidos em pesquisa de campo. Destinou-se uma seção específica para o instrumento de coleta das informações, apresentando os objetivos pretendidos em cada questão. Por fim, o universo, a seleção da amostra, o trabalho de campo e a forma de tratamento dos dados completaram os esclarecimentos sobre os métodos de investigação empregados.

O próximo capítulo iniciará o estudo empírico e irá demonstrar a evolução do pensamento contábil, de forma a demonstrar as bases que permitem à contabilidade pública brasileira ocupar-se, nos dias atuais, de questões mais dinâmicas e inovadoras, como a apuração do resultado econômico.

## Capítulo 5: A cultura contábil no Brasil: análise longitudinal

O padrão cultural de uma sociedade é a estabilização de experiências anteriores, cristalizadas perante a geração presente (Hofstede, 2001), tornando-se essencial o estudo da história para maior compreensão da cultura nacional (Mueller et al., 1997; Nobes e Parker, 2010) e sua influência sobre a contabilidade. As técnicas e as práticas contábeis atualmente em uso, consideradas legítimas e adequadas pelos usuários, modificaram-se ao longo de décadas e séculos (*Committee on Accounting History*, 1970, p. 55). Para se compreender o presente cenário social brasileiro, incluindo um sistema de contabilidade pública que busca novos instrumentos de transparência, torna-se necessária a descrição de alguns fatos históricos que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a caracterização de uma cultura contábil no Brasil. A cultura é capaz de moldar e de justificar o conjunto de crenças atuais, aceitas e compartilhadas pelos utilizadores da informação contabilística (Gray, 1988).

### 5.1 Brasil-Colônia e os primeiros reflexos contábeis

A estrutura inicial da economia brasileira, compreendida entre os séculos XVI e XVIII, surgiu e desenvolveu-se praticamente a partir da exploração de recursos naturais e posterior remessa a Portugal, merecendo destaque a extração do pau-brasil, a produção de açúcar, algodão e café, bem como a extração de ouro e diamantes (Filho e Martins, 2003; Holanda, 2000; Maxwell, 1995; Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). O primeiro ciclo econômico, decorrente da extração do pau-brasil, justificou a instalação das primeiras alfândegas em terras brasileiras. A região de Pernambuco e Bahia abrigou os primeiros núcleos de colonização (Prado Júnior, 1994) e, com isso, os primeiros postos alfandegários do Brasil<sup>48</sup>. Segundo Silva e Martins (2006), após a criação dos armazéns alfandegários, foi nomeado o primeiro Contador-Geral das Terras do Brasil, pelo Alvará de 23.01.1549. A Divisão de Obras Raras e Publicações (1949, p. 10) registra que o espaço brasileiro tomava seus primeiros contatos com a designação “contador” já durante a segunda metade do século XVI, poucos anos após a chegada dos portugueses:

1558-Julho-21. Provedor e contador das rendas e direitos reais na capitania de Olinda a Miguel Gonçalves Vieira (Alvará de lembrança dos officios de)

Idem<sup>49</sup> L.37, fl. 282.

1558-Julho-21. Provedor e contador das rendas e direitos reais na capitania de Duarte Coelho a Francisco de Caldas (Alvará de)

Idem<sup>50</sup> L.1, fl. 149.

<sup>48</sup> Receita Federal (n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>49</sup> O termo “Idem” refere-se à “Chancelaria de D.Sebastião e D.Henrique”.

A economia brasileira entre os séculos XVI e XVII não ofereceu condições para um maior desenvolvimento da contabilidade, devendo-se, entretanto, destacar alguns notáveis registros contabilísticos efetuados por ordens religiosas instaladas no Brasil, ainda pouco estudados (Filho e Martins, 2003). A sociedade colonial era fundamentada na escravidão e a falta de um trabalho assalariado impedia o desenvolvimento do mercado interno (Santos, 1994). A economia brasileira apresentava-se frágil e dependente do comércio europeu (Nobrega, 2005; Novais, 2000; Prado Júnior, 1994; Santos, 1994).

A extração de ouro, entre o século XVII e a primeira metade do século XVIII, recuperou e incentivou à diversificação da economia brasileira, em queda devido à competição do mercado internacional do açúcar (Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). Entretanto, a posterior escassez de ouro nas montanhas de Minas Gerais, nomeadamente em finais do século XVIII, contribuiu para o retorno das atenções aos produtos agrícolas, tais como o algodão e o café, além da tradicional cultura de cana-de-açúcar (Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). Outro entrave ao florescimento comercial brasileiro, ao fim do século XVIII, foi o Alvará de 1785 que, justificando a necessidade de se reservar mão de obra suficiente para a lavoura e para a exploração dos extensos domínios territoriais, proibiu o funcionamento de manufaturas nas capitânicas do Brasil (Novais, 2000).

O declínio da mineração no Brasil correspondia ao aumento das preocupações portuguesas, pois o ouro representava significativo pilar da riqueza monárquica de Portugal (Leite, 2005). Segundo Gomes, Carnegie, e Rodrigues (2008), a diminuição no fluxo de ouro e diamantes, na segunda metade do século XVIII, obrigou ao Estado português, especialmente por intermédio do Marquês de Pombal, intensificar o controle sobre o comércio colonial e assegurar-se quanto à contenção de desvios dos recursos. Diante da necessidade de organizar as contas públicas, melhor controlar a arrecadação de receitas e a execução de despesas, foi criado o Erário Régio em Portugal, no ano de 1761, substituindo a antiga Casa dos Contos (Gomes et al., 2008; Leite, 2005; Silva e Martins, 2006). Em vez de simplesmente confrontar receitas recebidas e despesas pagas pelos diversos agentes, o Erário Régio centralizou os recebimentos e pagamentos, com a finalidade de reduzir desvios (Moreira, 1977). A Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761<sup>51</sup> criou a Repartição do Real Erário em Portugal, extinguiu o cargo de Contador-Mor e estipulou que o Tesouro teria como Chefes de Repartição quatro Contadores-Gerais, cabendo uma jurisdição a cada um deles. Bahia e

---

<sup>50</sup> O termo "Idem" refere-se à "Chancelaria de D.Sebastião e D.Henrique".

<sup>51</sup> Departamento de História da Universidade Nova de Lisboa (n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

Maranhão ficaram na jurisdição do 3º Contador-Geral e o Governo do Rio de Janeiro ficou na jurisdição do 4º Contador-Geral.

A modernização contabilística realizada ao nível do Erário Régio em Portugal, que tornou obrigatório o sistema de partidas dobradas, não se estendeu, em seu momento inicial, às instituições localizadas no Brasil (Gomes et al., 2008; Leite, 2005; Silva e Martins, 2006), o que somente iria acontecer alguns anos mais tarde (Leite, 2005; Silva e Martins, 2006). Gomes et al. (2008) citam que o uso do sistema de partidas dobradas restrito apenas ao nível do Erário Régio, e de suas Contadorias Gerais, além de ser uma conduta consistente com a de outros governos europeus à época, justificava-se pela carência de pessoas conhecedoras dos lançamentos contábeis, de forma que a extensão às colônias demandaria elevados custos. No Brasil, até ao século XVIII, o conhecimento sobre as práticas de escrituração contábil limitou-se às prestações de contas à Coroa<sup>52</sup>, ou às anotações particulares de senhores de engenho, não havendo um mercado interno brasileiro capaz de gerar maiores avanços contabilísticos (Filho e Martins, 2003).

No aspecto da estrutura social, a forma de desenvolvimento da economia brasileira contribuiu para o predomínio de uma elite rural. Por outro lado, a crescente importância dada aos centros urbanos, tanto pela acumulação de capitais decorrentes dos ciclos do ouro, quanto pela posterior transferência da corte portuguesa para o Brasil, em 1808, colocaria um primeiro obstáculo à sobrevivência da elitizada classe rural (Holanda, 2000; Santos, 1994).

Em resumo, a colonização portuguesa foi, sem dúvida, o mais importante dos primeiros fatores externos capazes de exercer influência sobre a contabilidade brasileira, com a criação dos primeiros postos alfandegários na região nordeste do país e a nomeação do primeiro Contador-Geral das Terras do Brasil. Conforme anunciado por Gray (1988), a colonização é um fator externo capaz de moldar o comportamento do sistema contábil de um país. No caso do Brasil, a natureza extrativista da colonização, fundamentada no trabalho escravo, impediu o desenvolvimento do comércio, retardando a evolução contábil no país. Não foram identificadas, nos três primeiros séculos de colonização, relevantes contribuições para o sistema legal ou de ensino, capazes de promover algum incentivo à contabilidade brasileira. As práticas contábeis realizadas no Brasil, até ao século XVIII, destinaram-se basicamente às prestações de contas à Coroa Portuguesa, sem sequer reproduzir as técnicas contabilísticas utilizadas em Portugal, tais como o sistema de partidas dobradas, cujo uso era obrigatório para o Erário Régio português desde o ano de 1761.

---

<sup>52</sup> Biblioteca Nacional Digital do Brasil (2010). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

## 5.2 A Transferência da corte portuguesa e seus efeitos para a contabilidade

O período colonial, até ao ano de 1808, não promovera o desenvolvimento de uma economia nacional, o que inclui a ausência de mecanismos de produção e distribuição de bens e recursos (Prado Júnior, 1994). A partir do século XIX, e especialmente a partir do ano de 1808, com a chegada da família real ao Brasil, iniciou-se um período de considerável desenvolvimento cultural em diversas áreas (Costa, 2008; Gomes, 2011; Prado Júnior, 1994), com grandes influências no setor contábil (Filho e Martins, 2003; Leite, 2005; Ott e Barbosa, 2011; Peleias e Bacci, 2004; Peleias, Silva, Segreti, e Chiroto, 2007; Silva e Martins, 2006). De acordo com Leite (2005, p. 33):

Até 1808, praticamente não havia liberdade na colônia nos campos cultural, econômico e político-ideológico, pois estavam proibidos no Brasil escolas, jornais, circulação de livros, associações, discussões de idéias, bibliotecas, fábricas, agremiações políticas e qualquer outra forma de movimento cultural ou de produção livre de bens, sendo as opiniões controladas pela Inquisição peninsular.

A transferência da corte ao Brasil promoveu grandes e abrangentes mudanças e foi descrita como “um primeiro passo nessa grande transformação que se ia operar no país” (Prado Júnior, 1994, p. 131). Além do fato de o Brasil tornar-se o centro do Império, a emissão da Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 abriu os portos ao comércio estrangeiro direto (Gomes, 2011). Santos (1994) afirma que a abertura dos portos brasileiros, apesar de todo o efeito positivo para o comércio, resultou em grande dependência econômica ao domínio inglês. O início do século XIX marcou-se pelo incremento de transações comerciais, gerando a necessidade de melhores controles financeiros (Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). As práticas de controle, por sua vez, exigiam uma adequada formação educacional (Ott e Barbosa, 2011) e, assim, ocorre a edição do Decreto de 23 de fevereiro de 1808, criando na cidade do Rio de Janeiro uma cadeira de Ciência Econômica (Leite, 2005). Outro fruto decorrente da transferência da família Real para o Brasil foi a implantação do Erário Régio em terras brasileiras, com uma estrutura administrativa pública semelhante à existente em Portugal desde 1761. O Alvará de Criação do Erário Régio no Brasil, em 28 de junho de 1808, permitiu o desenvolvimento de práticas de escrituração contábil mais complexas, como o método das partidas dobradas. O método de escrituração contábil foi assim descrito pelo Alvará:

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o maneiio de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

Ott e Barbosa (2011) argumentam que para tornar possível o cumprimento do método de escrituração, incluindo o sistema de partidas dobradas, tornava-se imperioso oferecer qualificação profissional aos servidores do Rei e aos demais comerciantes estabelecidos no Brasil. O Alvará de 15 de julho de 1809 tratou de prover os meios necessários à existência de aulas para o comércio, estabelecendo as contribuições necessárias ao funcionamento da Real Junta de Comércio:

para as despesas que for necessario e conveniente fazer-se, já para a construcção de uma Praça de Commercio, onde se ajuntem os Commerciantes a tratar das suas transacções e empresas mercantis, já para o estabelecimento de Aulas de Commercio, em que se vão doutrinar aquelles dos meus vassallos

Em contínuo esforço, a partir do ano de 1813 estabeleceu-se a Aula de Comércio na Bahia e em Pernambuco (Silva e Martins, 2006, p. 110), à semelhança da Aula de Comércio estabelecida em Lisboa, no ano de 1759 (Rodrigues, Craig, e Gomes, 2007; Rodrigues, Gomes, e Craig, 2004).

Em resumo, dentre os fatores externos capazes de influenciar o desenvolvimento da cultura contábil de um país, na forma apresentada por Gray (1988), a transferência da família real portuguesa para o Brasil, em 1808, alterou profundamente o curso da evolução contábil no Brasil. Além de o Brasil se tornar o centro do Império, o que proporcionou maior desenvolvimento comercial e cultural, dois outros fatos, diretamente relacionados à chegada da família real, contribuíram para a evolução contábil: a criação do Erário Régio no Brasil e a abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional. A instalação do Erário Régio ocorreu sob a forma de um isomorfismo mimético (DiMaggio e Powell, 1983), visto que, desde a sua criação em 1808, adotou as práticas contábeis consideradas legítimas em Portugal e em outras nações desenvolvidas, implantando a escrituração pelo sistema de partidas dobradas. A abertura dos portos brasileiros, também em 1808, permitiu o desenvolvimento do comércio internacional, fator igualmente importante ao desenvolvimento do sistema contábil (Gray, 1988, p. 7). Todo o incremento realizado no comércio interno e externo, somado à necessidade de maior especialização dos registros contábeis (sistema de partidas dobradas), gerou a necessidade de adequada qualificação profissional, implicando em outro importante reflexo para o sistema contábil: o surgimento das primeiras Aulas de Comércio no Brasil.

### **5.3 Brasil-Império e a formação do capitalismo brasileiro**

O retorno da família real portuguesa à Europa e o pacífico processo de independência, em 1822, apesar de transformar o Brasil em um Império, não gerou grandes transformações na estrutura social e política brasileira (Leite, 2005; Nobrega, 2005).

Worcmán (2007) destaca que a abertura dos portos e o consumo de bens estrangeiros gerou um déficit na balança comercial, ampliado pelo primeiro empréstimo externo, destinado a, entre outros gastos, pagar indenizações pelo reconhecimento da Independência do Brasil. O empréstimo, realizado pelo Decreto de 5 de janeiro de 1824, pouco mais de um ano após a independência, oferecia como garantia as rendas de todas as Alfândegas do Brasil. Worcmán (2007, p. 18), ao descrever a história do Banco do Brasil a respeito do primeiro empréstimo externo, acrescenta que “Só do banco de Nathan Rothschild emprestou o valor de 3,6 milhões de libras, com juros anuais de 5%”. O financiamento obtido corresponderia ao valor atual aproximado de R\$ 892.128.798,12 (US\$ 489,615,717.10 ou 367.131.192,64€)<sup>53</sup>.

Somente algumas décadas após o processo de independência política brasileira, quando a economia deixou de centrar-se sobre o tráfico negreiro, é que o país reuniu melhores condições para sua industrialização, surgindo as primeiras bases favoráveis ao capitalismo no Brasil. Apesar das pressões inglesas, o Brasil foi o último país cristão a extinguir a escravatura, o que só ocorreu no ano de 1888 (Nobrega, 2005). De acordo com Santos (1994, p. 29), “Somente na segunda metade do século XIX e particularmente com o fim da escravidão, em 1888, o país passou por um importante mas ainda precário processo de industrialização”. O fim da escravidão no Brasil já era anunciado desde 1831, por lei que considerou o tráfico como atividade ilícita<sup>54</sup>. A extinção do comércio negreiro disponibilizou uma grande fortuna acumulada, que rapidamente passou a ser empregada em outros ramos de negócios (Holanda, 2000). A respeito da diversificação no emprego dos recursos ao fim do comércio negreiro, Prado Júnior (1994, p. 154) destaca que:

O país conhecerá, pela primeira vez, um destes períodos financeiros áureos de grande movimento de negócios. Novas iniciativas em empresas comerciais, financeiras e industriais se sucedem ininterruptamente; todos os índices de atividade sobem de um salto.

---

<sup>53</sup> A título de curiosidade histórica, o empréstimo obtido em moeda inglesa no ano de 1824 foi convertido em valores relativos atuais, por meio da ferramenta eletrônica *MeasuringWorth*, disponibilizada por Officer e Williamson (2011), ambos professores de Economia na Universidade de Illinois, em Chicago. O sistema considera valores relativos em £ (UK), do ano de 1270 a 2010, efetuando correções com base em índices definidos para a economia inglesa, permitindo-nos obter o correspondente valor atual aproximado. Os parâmetros definidos para o cálculo foram “ano inicial: 1824”; “ano desejado: 2010”, maior valor permitido pelo programa; “montante inicial: £3,600,000”; “medida de valor: Projeto – Custo de Oportunidade Histórico”. A escolha do parâmetro Projeto – Custo de Oportunidade Histórico deve-se ao fato de ser o critério mais adequado para se calcular o valor histórico de uma despesa de governo, segundo informações disponibilizadas pela planilha de cálculo. A alíquota de atualização monetária utilizada pelo programa foi o deflator do PIB, envolvendo um amplo conjunto de bens de consumo e serviços, bens de investimento e gastos do governo. O valor presente obtido, relativo ao ano de 2010, corresponde a £317,000,000.00. Para a conversão de libras ao longo do tempo, consultar Officer e Williamson (2011). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

Uma vez definido o valor aproximado para o ano de 2010, em libras, realizou-se a conversão para a moeda brasileira na data de 31 de dezembro de 2010, obtendo-se o valor de R\$ 819.730.300,00. Em seguida, realizou-se a correção monetária, com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E), apurando-se o montante de R\$ 892.128.798,12 para o mês de março de 2012 (Banco Central do Brasil, 2012a). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

Finalmente, para proporcionar melhores comparações com moedas internacionais, aplicou-se a conversão da moeda brasileira para o dólar dos EUA e Euro, com base em cotação do dia 31 de março de 2012, obtendo-se o valor final de US\$ 489,615,717.10 ou 367.131.192,64 € (Banco Central do Brasil, 2012b). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>54</sup> Lei de 7 de novembro de 1831 declarou livres todos os escravos vindos de fora do Império.

O Decreto nº 456, de 6 de Julho de 1846<sup>55</sup>, dá-nos conhecimento que os objetos formais de ensino contábil procuravam adequar-se à realidade comercial da época. A partir da segunda metade do século XIX, a grande redução de gastos na importação de escravos<sup>56</sup> e o crescente saldo positivo das exportações agrícolas permitiram ao Brasil organizar seu sistema bancário, desenvolver casas comerciais, importar máquinas e equipamentos (Holanda, 2000; Nobrega, 2005; Santos, 1994). Adicionalmente, o aumento da classe assalariada, decorrente do fim da escravidão, proporcionou o crescimento de um mercado interno capaz de incentivar o desenvolvimento de indústrias têxteis, alimentícias, de calçados e outras (Santos, 1994). Segundo Peleias et al. (2007), o considerável crescimento da economia brasileira estava representado sobretudo pelo aumento de transações comerciais. Neste cenário, o Brasil implementou o seu Código Comercial - Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, regulando o sistema de escrituração contábil e oficializando o reconhecimento profissional aos guarda-livros na sociedade brasileira:

Art. 35 - São considerados agentes auxiliares do comércio, sujeitos às leis comerciais com relação às operações que nessa qualidade lhes respeitam:

- 1 - os corretores;
- 2 - os agentes de leilões;
- 3 - os feitores, guarda-livros e caixeiros;
- 4 - os trapicheiros e os administradores de armazéns de depósito,
- 5 - os comissários de transportes.

Silva e Martins (2006) afirmam que o Código Comercial Brasileiro de 1850, ao tornar obrigatória a escrituração dos livros das associações mercantis, representou um importante marco histórico para o crescimento da contabilidade no Brasil. Devido à crescente importância do mercado interno e do setor industrial, pertence a essa fase a edição do Decreto nº 4.346/1869 que trata da arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões, sendo a classe dos guarda-livros uma das profissões sujeitas ao tributo. Toda a intensificação das práticas contábeis proporcionou o estabelecimento de uma Associação dos Guarda-Livros, reconhecida por um estatuto profissional aprovado pelo Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870, alterado pelo Decreto nº 6.481, de 18 de janeiro de 1877. Silva e Martins (2006) destacam a importância dessa Associação para o reconhecimento das demais profissões liberais no Brasil.

No aspecto das classes sociais, o modo de formação de mercado permitiu a consolidação, no topo da estrutura social, de uma classe agrário-exportadora, seguida por uma classe de pequenos

---

<sup>55</sup> O Decreto nº 456, de 6 de julho de 1846, regula o funcionamento da Aula do Comércio da Cidade do Rio de Janeiro. Há uma norma anterior, Decreto de 02 de agosto de 1831, que regula a Aula de Comércio no Maranhão, mas não traz detalhes sobre as disciplinas a serem ministradas aos alunos.

<sup>56</sup> 1.144.100 (um milhão, cento e quarenta e quatro mil e cem) escravos africanos desembarcaram no Brasil entre 1821 e 1850. O número reduziu sensivelmente para 6.100 (seis mil e cem) escravos desembarcados entre 1851 e 1855 (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2000). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

industriais e comerciantes, por uma classe assalariada e pela numerosa classe de miseráveis trabalhadores das lavouras (Costa, 2008; Holanda, 2000; Prado Júnior, 1994; Santos, 1994).

Em resumo, a independência do Brasil, ocorrida em 1822, apesar de representar um destacado momento histórico da nação, não foi identificada como um relevante fator ambiental capaz de gerar transformações ao sistema contábil brasileiro, segundo o modelo proposto por Gray (1988). O processo de extinção do comércio de escravos no Brasil, por sua vez, guarda forte relação com o desenvolvimento do sistema de contabilidade no país. Em consonância com a interligação dos fatores ambientais que atuam sobre o sistema contábil (Gray, 1988), o fim do comércio de escravos permitiu o surgimento de novos valores sociais, aumento da classe assalariada e a diversificação do mercado brasileiro, devido ao fim da concentração de recursos no tráfico negreiro. Todo o processo resultou em expansão do comércio e da indústria, o que exigiu novos dispositivos legais de regulação, com especial destaque para o Código Comercial Brasileiro e o estabelecimento de uma Associação dos Guarda-livros, em 1870, com reconhecido estatuto profissional.

#### **5.4 Brasil-República e a organização da contabilidade atual**

O advento da instauração da República do Brasil, em 1889, promoveu a Carta Constitucional<sup>57</sup> que muito contribuiu para a consolidação da economia interna, sem as antigas amarras próprias ao centralismo monárquico (Santos, 1994). No campo político, Nobrega (2005) destaca que os ideais de constituição de grande nação, associados ao receio de o Brasil desfragmentar-se em várias regiões autônomas e independentes, alimentaram as pretensões de um Executivo forte, o que viria a confirmar-se na Revolução de 1930.

O Estado procurou organizar suas contas e, em 1922 pelo Decreto nº 4.536, disciplinou o Código de Contabilidade da União, ordenando os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal<sup>58</sup>. As características reguladoras do Estado, evidenciadas principalmente após a crise internacional e a Revolução de 1930, influenciaram no controle das classes profissionais (Santos, 1994). Já no ano de 1931, por meio do Decreto nº 20.158, o Estado além de reorganizar o ensino comercial<sup>59</sup>, regulamentou o exercício da profissão de contador, consolidando-a no Brasil a partir de 1930 (Silva e Martins, 2006). A importância dada ao ensino das

---

<sup>57</sup> Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.

<sup>58</sup> Gontijo (2004). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>59</sup> Desde 1926, o Decreto nº 17.329 regulamentou o ensino comercial em todos os estabelecimentos reconhecidos pelo governo federal, estipulando os assuntos a serem abordados e a duração de 4 anos para a conclusão do curso, revogando todas as disposições em contrário.

técnicas de registros contábeis resultou do incremento das transações comerciais, decorrentes do desenvolvimento industrial da década de 1930 (Leite, 2005). Na estrutura social, os efeitos das políticas desenvolvimentistas implantadas pela Revolução de 1930, somadas à crise internacional de 1929, resultaram em novo declínio da oligarquia rural brasileira (Costa, 2008; Prado Júnior, 1994; Santos, 1994).

Os efeitos da II Guerra Mundial sobre a economia, bem superiores aos da I Guerra, representaram importante fator externo ao desenvolvimento industrial brasileiro, devido às fortes restrições de importação (Nobrega, 2005; Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). Segundo Santos (1994), houve intensificação da política nacionalista brasileira nas décadas de 30 e 40. Sua argumentação deve-se ao fato de que os países beligerantes, concentrados na corrida armamentista, exportavam menos, ao passo que o Brasil confirmava-se fornecedor de matéria-prima e alimentos. O considerável saldo positivo em balança comercial, decorrente da exportação de alimentos, foi aplicado na base industrial do país (Prado Júnior, 1994; Santos, 1994). A industrialização provocou maior concentração de pessoas nas cidades, especialmente Rio de Janeiro e São Paulo, e, diferentemente da população do campo, os trabalhadores eram mais conscientes de seus direitos, capazes de exigir atenção do Estado e participação nos lucros das empresas, o que tornava a contabilidade mais presente (Leite, 2005). A crescente inclusão social e o alto nível de euforia desenvolvimentista geraram reflexos em vários setores da sociedade, podendo-se incluir a classe dos contabilistas, tal como descrevem Silva e Martins (2006, p. 127): “O desenvolvimento econômico que o Brasil apresentou, a partir dos anos 40 ensejou o avanço da contabilidade, tanto do ensino contábil, quanto da profissão”.

A contabilidade brasileira da década de 40, envolvida em um cenário positivo para a economia, beneficiou-se pela edição de dois atos públicos decisivos para a solidificação profissional no país. O Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, dispôs sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais<sup>60</sup>. Alguns meses depois, outro Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, criou o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade, definindo as atribuições do Contador e do Guarda-livros<sup>61</sup>. A contabilidade brasileira, na primeira metade do século XX, destacou-se pelas ideias patrimonialistas, com fortes influências da escola italiana (Sá, 1998).

---

<sup>60</sup> Posteriormente, a Lei 1.401, de 31 de julho de 1951, autorizou o desmembramento do curso de ciências contábeis e atuariais em dois cursos distintos: curso de ciências contábeis e de ciências atuariais.

<sup>61</sup> A Lei nº 3.384, de 28 de abril de 1958, deu nova denominação à profissão dos guarda-livros, passando a designá-los por técnicos em Contabilidade, com as mesmas atribuições e prerrogativas já conferidas aos guarda-livros.

Santos (1994) destaca que, após a II Guerra Mundial, ao lado de todo o processo de cooperação internacional à Europa e ao Japão, os EUA iniciaram ações de retomada dos mercados internos em outros países economicamente dependentes, e o fizeram por meio de grandes inversões em locais como o Brasil, onde abundavam matéria-prima e mão de obra de baixo custo. Em consequência, no ano de 1951, firmava-se a Comissão Mista Brasil-Estados Unidos, manifestando o interesse brasileiro na parceria em prol do desenvolvimento nacional (Fonseca e Monteiro, 2005). Após o período de guerras seguiram-se os anos de grande intervenção do capital externo e, assim, as décadas de 50 e 60 permitiram desproporcional acumulação de riqueza em favor do capital estrangeiro (Santos, 1994). As remessas de lucro ao exterior geraram constantes resultados negativos na balança comercial brasileira, ampliados pelos crescentes juros da dívida externa e pela queda do preço dos produtos de exportação (Nobrega, 2005; Santos, 1994). Pequenos e médios produtores, junto da massa assalariada brasileira, descontentes com falta de distribuição de renda, repudiavam a política de crescimento experimentada pelo Brasil (Santos, 1994). Os militares, receosos pelos crescentes ideais socialistas em países da América do Sul (Santos, 1994) e diante do descontrole inflacionário (Doupnik, 1996, p. 77; Nobrega, 2005), decidiram pelo uso da força militar, em 1º de abril de 1964, na tentativa de controlar e redirecionar o país ao crescimento (Fonseca e Monteiro, 2005; Santos, 1994). Segundo Nobrega (2005), os militares assumiram o poder diante da maior crise do período republicano brasileiro e suas primeiras ações foram no sentido de conter a inflação<sup>62</sup> e as especulações financeiras.

A elevada taxa de inflação modificou o cenário contábil brasileiro (Ball, 1995, p. 23; Doupnik, 1996, p. 77; Gray, 1995, p. 12; Mueller et al., 1997, p. 30; Radebaugh e Gray, 1993, p. 288), assim como de outros países da América do Sul (Nobes e Parker, 2010, p. 39). A Lei nº 4.357/1964 buscou contornar os efeitos da elevada inflação e tornou obrigatória a correção monetária dos bens do ativo imobilizado das pessoas jurídicas, segundo os coeficientes fixados anualmente pelo Conselho Nacional de Economia. O valor da reavaliação deveria ser registrado em Passivo Não Exigível, incidindo 5% de imposto de renda sobre eventual aumento dos ativos líquidos decorrentes da correção. Como forma adicional de financiamento público, as empresas estariam isentas do imposto ao comprar as Obrigações do Tesouro Nacional<sup>63</sup>. Doupnik (1996) afirma que os efeitos da inflação sobre a contabilidade foram tão marcantes que o governo brasileiro, na década de 60, criou o sistema de indexação mais complexo do mundo. Segundo Serra (1982), a década de

---

<sup>62</sup> Inflação de 92,12% em 1964, conforme IGP-DI da Fundação Getúlio Vargas (IBRE, 2012). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>63</sup> Em busca de financiamento público, a Lei nº 4.357/1964 autorizou a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional na ordem de Cr\$ 700.000.000.000,00 (setecentos bilhões de cruzeiros).

60 foi um período de depressão, com grave redução de investimentos e o Estado apresentou-se como único investidor capaz de aquecer a industrialização brasileira.

O esforço de reorganização das contas públicas culminou na edição da Lei nº 4.320/1964<sup>64</sup>, importante marco legal para a contabilidade pública brasileira (Machado Júnior e Reis, 2003; Martinho, 2010; Silva, 2007). A estabilidade das finanças públicas retomou a confiança internacional, ampliando o ingresso de capitais externos por meio do mercado de capitais (Nobrega, 2005). Somou-se, à inversão direta do capital externo, a prática de compra de empresas em processo de falência, desamparadas pela política de restrição ao crédito imposta pelo Fundo Monetário Internacional (Santos, 1994). Ocorria, com isso, ampla instalação de estabelecimentos estrangeiros no Brasil (Fonseca e Monteiro, 2005).

O aumento dos investimentos externos no Brasil, principalmente a partir da década de 70, exigiu maiores e melhores divulgações, implicando em crescente importância das normas contábeis, conforme esclarece Sá (1998, p. 217):

O efeito normativo sobre registros e demonstrações contábilísticas cresceu na medida em que se ampliou a utilização da contabilidade como veículo de informação de investimentos e transações comerciais, nas áreas mais amplas, ou seja, nos mercados comuns e no fenômeno dito globalização, que foi defluente da pressão das nações mais desenvolvidas para a colocação dos seus produtos mundialmente, vencendo as barreiras protecionistas.

Se na esfera econômica o Brasil aumentava seu relacionamento e sua dependência do capital externo (Santos, 1994), no campo contábilístico, as décadas de 60 e 70 marcaram a consolidação da influência norte-americana sobre a contabilidade brasileira (Silva e Martins, 2006). Em um mercado globalizado, a predominância dos Estados Unidos influenciou as regras e práticas contábeis de outros países (Nobes e Parker, 2010, p. 6), incluindo o Brasil (Leite, 2005). De acordo com Neto, Cardoso, Riccio, e Sakata (2008, p. 131):

Conforme indicam os resultados da análise empírica do horizonte temporal da mudança do Paradigma, a substituição da influência do pensamento italiano pelo americano, na construção do conhecimento contábil brasileiro, foi um processo lento que ocorreu durante a década de 50 e só veio se consolidar nas décadas de 60 e 70. Para identificar os atores de processo é necessário ressaltar antes a principal diferença entre as duas escolas.

Escola Italiana: Preocupação com a doutrina e com o controle.

Escola Americana: Preocupação com a normatização, padronização e estabelecimento de princípios.

Diante da globalização econômica, o ensino superior de contabilidade foi reestruturado em busca de maior adequabilidade do conteúdo curricular frente às demandas de mercado, com

---

<sup>64</sup> A Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964, estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

amparo da Lei nº 4.024/1961, que fixou as diretrizes e bases da educação nacional (Leite, 2005; Silva e Martins, 2006).

Apesar das injustiças sociais decorrentes do sacrifício da massa operária, o desenvolvimento do setor industrial, a crescente exportação de produtos manufaturados e a declinante taxa de inflação resultaram em um período de recuperação da economia brasileira, conhecido por “milagre econômico”, particularmente entre os anos de 1967 e 1974 (Leite, 2005, p. 148; Nobrega, 2005, p. 269; Santos, 1994; Veloso, Villela, e Giambiagi, 2008, p. 222). O crescimento do comércio exterior intensifica os registros entre os países envolvidos, levando à adaptação da contabilidade aos padrões internacionais (Radebaugh e Gray, 1993). Weffort (2005) destaca que o volume de investimento estrangeiro no Brasil gerou a necessidade de informações contábeis destinadas a usuários de diferentes nacionalidades. Zeghal e Mhedhbi (2006) destacam que o crescimento do mercado de capitais está diretamente relacionado à qualidade da informação contábil e, nesse sentido, o aumento do nível de investimentos colaborou para a promulgação da Lei nº 6.385/1976, que regulou o mercado de valores mobiliários e criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil. Silva e Martins (2006, p. 144) destacam que a criação da CVM, com o objetivo de fiscalizar as companhias de capital aberto, seguiu o mesmo modelo existente nos Estados Unidos.

Segundo Leite (2005) e Neto et al. (2008), a influência dos Estados Unidos sobre a economia e a contabilidade brasileira também pode ser comprovada pela Lei nº 6.404/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, substituindo a antiga norma de influência italiana, o Decreto-lei nº 2.627/1940. A respeito da nova Lei nº 6.404/1976 e de acordo com Leite (2005, p. 152):

Essa lei foi oportuna e trouxe uma série de vantagens para a área contábil, como:

- Uma adequada distinção entre a contabilidade de cunho comercial, ou seja, a contabilidade em seu sentido puro, e a contabilidade para fins fiscais;
- O aperfeiçoamento da classificação das contas patrimoniais;
- A introdução da reavaliação pelo valor de mercado;
- A inclusão do método de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos;
- A instituição da reserva de lucros a realizar;
- O aprimoramento do mecanismo de correção monetária.

Weffort (2005, p. 78) ressalta que mais de 30% das maiores empresas instaladas no Brasil, na década de 1970, eram de origem estrangeira<sup>65</sup>, com forte predominância dos Estados Unidos, o que pode ser apontado como um impulso à adoção voluntária dos PCGA americanos, em complemento às normas brasileiras. A instalação de empresas americanas no Brasil provocou também o surgimento de empresas de auditoria anglo-americanas, trazendo modelos, procedimentos e,

---

<sup>65</sup> Segundo Weffort (2005, p. 78), o investimento estrangeiro manteve o ritmo de crescimento e, no final da década de 1990, o percentual de participação internacional entre as maiores empresas no Brasil superou os 40%.

principalmente, profissionais altamente especializados e capazes de exercerem influência sobre as normas e o ensino de contabilidade no país (Leite, 2005; Marion, 1996, p. 37; Sacramento, 1998). Silva e Martins (2006, p. 142) alegam que o projeto original da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações, foi elaborado pelos profissionais da empresa *Price Waterhouse*, nos Estados Unidos, sendo a norma imposta ao Brasil pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento, após as devidas traduções.

Em meados da década de 1970, a crise do petróleo e a crescente taxa de juros da dívida estancaram o crescimento industrial brasileiro (Santos, 1994; Nobrega, 2005). O descontrole inflacionário voltou a assombrar<sup>66</sup>, fruto de aberturas na política de crédito para incentivar o consumo de estoques da indústria nacional (Nobrega, 2005; Santos, 1994; Veloso et al., 2008). A própria Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/1976, registrou a necessidade de adaptação aos reflexos inflacionários sobre as demonstrações financeiras, regulando os mecanismos de correção monetária aplicados às empresas de capital aberto (Martins, 2000).

Segundo Barros (1996), a experiência brasileira mostrou que a tentativa de recuperação econômica não é tarefa simples e que, apesar de todo o esforço do governo, a inadequada distribuição de renda permitiu a contínua acumulação de capital para pequena parcela da sociedade. Os trabalhadores, divididos entre o crescimento econômico e a marginalização salarial, organizavam-se em movimentos populares de oposição ao regime ideológico e econômico<sup>67</sup> (Santos, 1994). O Brasil estava em crise, em crescente déficit nas balanças comercial e de serviços<sup>68</sup>, devido à elevação do preço do petróleo e dos juros da dívida externa e, principalmente, encontrava-se sem apoio nacional ou internacional para implantar reformas de base (Santos, 1994). Os militares identificaram que o melhor caminho para o país era a redemocratização e, convencidos de que o processo deveria ser planejado e controlado, estabeleceram os planos de abertura política que levaria às reformas partidárias. O início da redemocratização ocorreu pelas eleições indiretas à Presidência da República em 1985 (Codato, 2005; Santos, 1994).

No início dos anos 90 ocorreram grandes instabilidades macroeconômicas no Brasil (Hay, 2001) e a inflação atingiu o histórico nível de 2.477,15% a título de variação anual, medido em dezembro de 1993 (Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 1990). O reflexo contábil foi imediato e, no mesmo ano de 1993, o CFC regulamentou que as alterações do poder

---

<sup>66</sup> Inflação média de 40% na década de 70, conforme Comunicação Social do IBGE (2003). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>67</sup> Segundo Santos (1994), tais movimentos populares projetaram importantes nomes para o período de abertura política, a partir da década de 1980.

<sup>68</sup> A balança comercial apresentava superávit de 232 milhões de dólares em 1970, passando a deficitária, em 1975, no valor de 3,5 bilhões de dólares. A balança de serviços elevou seu déficit de 980 milhões de dólares em 1970, para 3,1 bilhões de dólares em 1975 (Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 1990).

aquisitivo da moeda nacional deveriam ser reconhecidas nos registros contábeis mediante a aplicação de indexadores. Tratava-se, assim, do cumprimento obrigatório do Princípio da Atualização Monetária, conforme Resolução CFC nº 750/1993.

Em resumo, quanto aos fatores capazes de promover alterações no sistema contábil (Gray, 1988), destacam-se, nas primeiras décadas do período republicano do Brasil, o movimento revolucionário interno, em 1930, e a II Guerra Mundial. O primeiro fator serviu para fortalecer o Estado brasileiro, que implementou medidas voltadas às primeiras reformas do aparelho estatal, reforçando os reflexos regulatórios sobre a profissão contábil, iniciados desde 1922 pelo Código de Contabilidade da União. O segundo fator, representado pela II Grande Guerra, ao gerar restrição do comércio internacional, serviu para consolidar a base industrial e o mercado interno brasileiro, permitindo um constante avanço do sistema contábil. Nas décadas seguintes à II Guerra, houve retomada dos investimentos externos no Brasil (Weffort, 2005), o que fortaleceu o comércio internacional, importante fator do sistema contábil de uma nação (Gray, 1988). Identifica-se, neste período, uma forte relação de poder dos Estados Unidos, principal investidor externo no Brasil, exercendo pressões normativas (DiMaggio e Powell, 1983) à institucionalização de práticas capazes de conferir maior adequação dos demonstrativos contábeis brasileiros ao cenário internacional. O isomorfismo normativo (DiMaggio e Powell, 1983), relacionado à incorporação de práticas contabilísticas no Brasil, principalmente após a década de 1970, explica-se pelo fato de a classe profissional, pertencente ao quadro das multinacionais instaladas no Brasil, ter exercido grande influência à adoção dos princípios baseados no padrão norte-americano. Adicionalmente, os elevados índices de inflação, característicos na história brasileira ao longo da segunda metade do século XX, corresponderam a um outro importante fator ambiental, responsável por relevantes alterações do sistema contábil do país, conforme defendem Douppnik (1986, p. 12), Radebaugh e Gray (1993, p. 43) e, também, Nobes e Parker (2010, p. 39). Os dois últimos fatores, dependência dos investimentos externos e elevados índices de inflação, geraram alterações na cultura contábil brasileira, modificando o quadro legal aplicável às demonstrações financeiras.

A próxima seção buscará demonstrar o mais recente quadro de fatores ambientais, responsável pelas transformações sociais no Brasil desde a década de 1990, expondo sua relação com o desenvolvimento do sistema contábil no país.

## 5.5 Novas perspectivas para a contabilidade no Brasil

Após meados da década de 1990, ocorreu um amplo avanço das instituições no Brasil. Conforme anunciado por Nobrega (2005, p. 344): “Na segunda metade dos anos 1990, a estabilidade monetária, as mudanças estruturais nas finanças públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) criaram uma situação inédita de transparência e previsibilidade”. A busca pela eficiência do setor público brasileiro, em destaque desde a Constituição Federal de 1988 (Silva, 1998), intensificou-se após os planos de reforma da administração pública, iniciados na década de 1990, por influência da Inglaterra e dos Estados Unidos (Bresser-Pereira, 1998). A reforma ficou conhecida por Administração Pública Gerencial e representou a base para o avanço do setor público brasileiro (Bresser-Pereira, 1998; Costa, 2008).

Os últimos anos demonstraram que a organização da economia brasileira, principalmente após a execução do Plano Real, a partir de 1994, provocou a queda da inflação e consequente estabilidade dos valores reais de rendimentos e ativos, permitindo a organização das contas nacionais (Hay, 2001; Nobrega, 2005). Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)<sup>69</sup>, a taxa média de inflação anual no Brasil cresceu de 6% nos anos 30 para 12% nos anos 40; 19% nos anos 50; 40% nas décadas de 60 e 70; 330% nos anos 80 e 764% de 1990 a 1995, caindo para 8,6% de 1995 a 2000. Segundo Nobrega (2005), o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)<sup>70</sup>, indicador oficial de inflação no Brasil, manteve-se estável a partir da década de 1990, atingindo atualmente patamares compatíveis com as sólidas economias<sup>71</sup>. A rigidez da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n° 101/2000, contribuiu para a estabilidade do país, impondo fortes restrições e controle sobre a execução do orçamento público, criando uma cultura de responsabilidade fiscal e acompanhamento social (Nobrega, 2005). Desde o ano de 2005, a taxa de inflação no Brasil comporta-se dentro dos intervalos estabelecidos pelo regime de metas do Banco Central<sup>72</sup>, descaracterizando o modelo inflacionário brasileiro de décadas anteriores, descrito por Mueller et al. (1997, p. 30).

Naturalmente, o momento de estabilização refletiu-se sobre o campo das normas contábeis e, já em 1995, a Lei n° 9.249 vedou o uso de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários. Posteriormente, a Resolução CFC n°

<sup>69</sup> Comunicação Social do IBGE (2003). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>70</sup> O IPCA é produzido pelo IBGE desde 1979, sendo o índice utilizado pelo Banco Central do Brasil para o acompanhamento dos objetivos estabelecidos no sistema de metas de inflação, sendo considerado o índice oficial de inflação do país (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, n.d.). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>71</sup> O IPCA atingiu o valor de 0,50% em dezembro de 2011 e um acumulado no ano de 6,50% em 2011 (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2012, p. 24). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>72</sup> Banco Central do Brasil (n.d.) Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

1.282/2010, que trata dos Princípios de Contabilidade, extinguiu definitivamente o Princípio da Atualização Monetária, anteriormente previsto pela Resolução CFC nº 750/1993. O setor público acompanhou a tendência e excluiu o Princípio da Atualização Monetária do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, aprovado pela Portaria MF nº 664/2010. Diante da equilibrada situação atual do Brasil, a Resolução CFC nº 1.315/2010<sup>73</sup> reforçou a inaplicabilidade do Pronunciamento Técnico CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária.

O relatório do Ministério da Fazenda<sup>74</sup>, a partir de dados estatísticos oficiais atualizados até 2 de fevereiro de 2012, divulga os mais recentes números sobre a economia brasileira, que demonstram o quadro de transformações sociais em curso:

- Os diversificados investimentos (setores de energia, petróleo, agronegócio, manufatura e outros) permitiram a criação de 17,3 milhões de empregos formais, entre os anos de 2003 e 2011, garantindo a menor taxa de desemprego registrada pelo IBGE, que registrou o valor de 4,7% em dezembro de 2011 (pp. 34, 117). Apenas no ano de 2011, foram gerados 1,5 milhão de novos empregos pela iniciativa privada, representando maior acesso da população ao mercado interno (p. 41);

- Os programas de distribuição de renda, acompanhados do crescimento da economia, permitiram constantes aumentos do salário mínimo, aumentando o poder de compra de milhares de famílias. O salário mínimo teve um aumento real superior aos 66% nos últimos 10 anos (p. 37) e mais de 27 milhões de pessoas ingressaram na nova classe média brasileira, que já alcança mais de 50% do total da população (pp. 43 e 143). Ao longo da última década, a taxa de crescimento na renda per capita dos 10% mais pobres cresceu a uma média anual de 7,2%, enquanto a taxa dos 10% mais ricos teve acréscimo de 1,4% ao ano (p. 44); e

- Crescimento médio do PIB de 4,0%<sup>75</sup>, entre os anos de 2003 e 2010, acompanhado de um comprometimento do Governo com a disciplina fiscal, conferindo maior estabilidade, credibilidade e confiança internacional ao país. As reservas internacionais, mantidas pelo Brasil para o caso de crises econômicas, aumentaram mais de 10 vezes ao longo dos últimos 10 anos e alcançam atualmente os US\$ 352 bilhões, sendo superior ao total da dívida externa existente (p. 103).

Como resultado do crescimento, o Brasil se tornou a 6ª maior economia do mundo em 2011, iniciando o ano de 2012 com uma taxa de câmbio mais competitiva, sólidas instituições financeiras,

---

<sup>73</sup> A Resolução CFC nº 1.315, de 17 de dezembro de 2010, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 43 (NBC TG 43) – Adoção Inicial das NBC T Convergadas em 2009, regulando o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade por parte das empresas brasileiras.

<sup>74</sup> Ministério da Fazenda (2012). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

<sup>75</sup> *The Centre for Economics and Business Research* (2010). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

baixo desemprego, inflação controlada, elevada confiança do mercado e variados investimentos públicos e privados previstos para os próximos anos (pp. 8, 116).

Todo o desenvolvimento econômico das últimas décadas proporcionou uma mobilidade social e milhões de brasileiros ascenderam à classe média, gerando uma conseqüente alteração do nível de participação social (Nobrega, 2005). Hofstede (1997, p. 33), ao tratar sobre cultura, contribui com interessante observação ao afirmar que “É certo que existem culturas diferentes segundo as classes sociais. A cada classe social correspondem oportunidades educativas e ocupações profissionais diferentes”. O atual cenário possibilita ao Brasil as primeiras bases necessárias para recuperar o atraso na formação de uma sociedade consciente, a partir de um passado de histórica dominação coletiva. Nas palavras de Santos (1994, p. 227):

Também não quero negar, de maneira alguma, a importância dos regimes oligárquicos, escravistas, servis e semi-servis que excluíram de maneira consistente a participação dos camponeses e trabalhadores rurais, e depois urbanos, na constituição de uma sociedade civil baseada em indivíduos livres. Claro que todos estes fenômenos representam limites importantes ao avanço democrático e ao desenvolvimento da democracia, e prejudicaram seriamente a criação de uma consciência cidadã.

A evolução social reflete-se sobre o aumento da cidadania e novos diplomas legais surgem para atender ao interesse da sociedade pelas ações do Estado<sup>76</sup>.

Os eventos ocorridos no século XIX já nos deram exemplos da correlação entre o florescimento do mercado interno brasileiro e o ensino das práticas comerciais e contábeis (Filho e Martins, 2003; Leite, 2005; Ott e Barbosa, 2011; Peleias e Bacci, 2004; Peleias et al., 2007; Silva e Martins, 2006). De forma semelhante, no atual cenário de desenvolvimento econômico, a Lei nº 12.249/2010 introduziu importantes alterações ao Decreto-Lei nº 9.295/1946, regulamentando a obrigatoriedade de conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis para o exercício da profissão de contador, condicionado ainda à aprovação em Exame de Suficiência e registro no competente Conselho Regional de Contabilidade. Dentre outras medidas, houve ainda intensificação das penalidades ético-disciplinares<sup>77</sup> e a previsão legal para a cassação do exercício profissional de contabilidade.

A contabilidade pública brasileira, envolvida no contexto de mudanças descrito, adota procedimentos que buscam aumentar a efetividade e a precisão dos dados sobre a gestão,

---

<sup>76</sup> A Lei nº 9.755, de 16 de Dezembro de 1998, criou a *homepage* “Contas Públicas” para divulgar informações específicas do Tribunal de Contas de União; o Decreto nº 5.482, de 30 de Junho de 2005, dispõe sobre o Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, sítio eletrônico com a finalidade de fornecer dados detalhados sobre a execução orçamentária e financeira da União; e a Lei Complementar nº 131, de 27 de Maio de 2009, reforça a determinação para se disponibilizar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

<sup>77</sup> O CFC, por meio da Resolução CFC nº 803/1996, já havia atualizado os conceitos éticos na área da atividade contábil por considerar a intensificação do relacionamento do profissional da contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional.

implementando um processo de convergência aos padrões contábeis internacionais (Weffort, 2005). As etapas do processo de convergência contábil no Brasil, coordenado pelo CFC com o apoio de outras entidades, encontram-se descritas no Pronunciamento Técnico CPC 43 (R1). Dentre as mudanças já introduzidas no setor público, além da reestruturação do Plano de Contas, conforme Portaria STN nº 751/2009, podemos citar as alterações produzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial, a adoção do regime de competência, o foco aos aspectos patrimoniais pelo estabelecimento de rotinas de depreciação, amortização e exaustão e, ainda, a concentração de esforços na apuração de custos. Em comunhão de interesses, a Secretaria do Tesouro Nacional, no ano de 2011, emitiu novos diplomas legais<sup>78</sup> que demonstram o contínuo esforço para implementar uma definitiva cultura de custos no setor público brasileiro.

Os esforços para a utilização das informações de custos estão coerentes com as alterações à Lei nº 4.320/1964<sup>79</sup>, das quais resultou a introdução da DRE. Segundo a norma legal, a DRE será de elaboração facultativa pelos Entes da Federação e visa evidenciar os resultados de ações do setor público, confrontando a receita econômica dos serviços prestados, ou bens fornecidos, com os respectivos custos relacionados. Quanto ao uso facultativo da DRE, o Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (Feijó, comunicação pessoal, 2012)<sup>80</sup>, da Secretaria do Tesouro Nacional, entende que:

É uma estratégia de implementação gradual, é um tema novo e complexo que depende da implantação do Sistema de Custos, portanto é um processo que estamos iniciando, por isto a faculdade de poder fazer ou não, porém pensamos que no futuro ela poderá se tornar obrigatória, porém precisamos primeiro criar a cultura de avaliação dos custos no setor público brasileiro.

Conforme já citado em Revisão de Literatura, a elaboração da DRE conjugará os conceitos de custo de oportunidade e de receita econômica, demonstrando o valor criado à sociedade pela prestação de um serviço público (Slomski et al., 2010). Por meio de grande interligação com o sistema de custos (Silva, 2011), o demonstrativo buscará apresentar o retorno sobre o capital público investido (Mauss e Souza, 2008), ampliando a transparência de sua execução.

Em resumo, o movimento da Administração Pública Gerencial no Brasil, ao incorporar as características de NPM, descritas por Hood (1995, p. 96), representou um forte avanço para a organização do setor público brasileiro a partir da década de 1990 (Bresser-Pereira, 1997). O objetivo do movimento foi reformar a estrutura da administração pública no Brasil e aprimorar seus

---

<sup>78</sup> Portaria STN nº 157/2011; Portaria STN nº 716/2011 e Portaria STN nº 864/2011.

<sup>79</sup> Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, atualizou os Anexos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

<sup>80</sup> O Coordenador-Geral, Dr. Paulo Henrique Feijó, por meio de comunicação eletrônica pessoal, em 8 de maio de 2012, aceitou colaborar com este trabalho e emitir seu parecer sobre o uso da DRE.

processos internos, com base em modelos adotados por países desenvolvidos, em um amplo processo de isomorfismo mimético, tal como definido por DiMaggio e Powell (1983). No campo contábil, as recentes alterações produzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público demonstram a tendência em adotar procedimentos comuns ao setor privado (depreciação, exaustão e custo de oportunidade, por exemplo), confirmando a ligação existente entre a reforma administrativa do setor público e a correspondente renovação de suas práticas contábeis (Brignall e Modell, 2000; Chan, 2003; Hood, 1995; Humphrey et al., 1993; Lapsley e Pallot, 2000; Potter, 2002). Adicionalmente, o atual cenário do Brasil, analisado segundo o modelo proposto por Gray (1988), demonstra que os fatores ambientais das últimas décadas (controle de inflação, crescimento econômico, estabilidade monetária, redução de desemprego e mobilidade social) resultaram no surgimento de uma nova classe média, influenciando o conjunto de valores aceitos e compartilhados pela sociedade brasileira. Os valores sociais, por sua vez, influenciaram a estrutura institucional existente (Gray, 1988), com destaque para o quadro normativo contábil, para a associação de profissionais contabilistas e para o sistema de ensino aplicável à contabilidade. O Conselho Federal de Contabilidade, representante da classe profissional, apresenta-se extremamente forte e atuante, coordenando todo o processo de convergência contábil do país. A análise do desempenho do Conselho, junto de sua legitimidade para editar normas de contabilidade, permite-nos concluir que as recentes alterações dos padrões contábeis no Brasil, operadas pelas empresas e pelas organizações do setor público federal, ocorrem por grande influência da classe dos profissionais contabilistas, caracterizando um tipo de isomorfismo normativo (DiMaggio e Powell, 1983). Rodrigues e Craig (2007) contribuem nesse sentido, afirmando que a convergência às normas internacionais pode ser descrita como um processo de isomorfismo, onde o país busca incorporar práticas consideradas legítimas em um ambiente globalizado. Assim, segundo o modelo de DiMaggio e Powell (1983), pode-se destacar que o próprio movimento de convergência aos padrões internacionais, realizado no Brasil, decorre por influência de mecanismos coercivos, visto que ocorreu ampla reforma no quadro normativo nacional, e mecanismos miméticos, onde o país procura adotar procedimentos aceitos internacionalmente a fim de conferir estabilidade e aceitação de suas instituições em um cenário global.

## 5.6 Em resumo

Como referido ao longo deste capítulo, o Brasil passou por transformações históricas, em termos políticos, sociais e econômicos, capazes de moldar o conjunto de crenças de sua sociedade, ou seja, sua cultura (Hofstede, 1997, 2001). Vários foram os efeitos que os fatos históricos geraram sobre a sociedade no Brasil (Prado Júnior, 1994; Santos, 1994), sobre o seu setor público (Bresser-Pereira, 1997; Bresser-Pereira, 1998; Costa, 2008) e sua contabilidade (Cruz et al., 2011; Leite, 2005; Silva e Martins, 2006), exigindo reformas capazes de suportar o processo evolutivo social (Sá, 1998).

O Quadro 1, ao final desta subseção, fornece um resumo das principais influências externas e ambientais (Gray, 1988) sobre os valores sociais brasileiros, capazes de gerar consequências sobre as instituições e sobre o sistema de contabilidade do país. Pressões normativas, miméticas e coercivas (DiMaggio e Powell, 1983) também estão descritas no Quadro 1, demonstrando que os mecanismos de pressões institucionais completam o entendimento sobre as principais influências sobre a contabilidade brasileira entre os anos de 1500 e 2012.

Os fatores externos e ambientais (Quadro 1) foram selecionados ao longo da história do Brasil, com base no poder de influência sobre o sistema contábil do país. Tal como referido por Gray (1988), fatores relacionados à colonização, ao comércio, à economia, aos investimentos internacionais e às evoluções sociais, destacaram-se pela força com que transformaram os valores contábeis no Brasil, confirmando o fato de que a cultura de uma sociedade interfere na aceitação de seu modelo contábil (Gray, 1988). Em correspondência aos estudos de DiMaggio e Powell (1983), as alterações no sistema contábil brasileiro foram acompanhadas por um processo de isomorfismo, conduzido por pressões normativas, miméticas e coercivas (Quadro 1). O processo de isomorfismo identificado demonstra que a adaptação às novas rotinas ocorreu por diferentes mecanismos, na justificativa de adotar um modelo considerado legítimo pela sociedade e capaz de conferir maior estabilidade às instituições (DiMaggio e Powell, 1983).

O estudo qualitativo, apresentado no presente capítulo, expresso pela contextualização e reunião dos principais fatores que influenciaram a contabilidade do país (Quadro 1), atende aos correspondentes objetivos específicos inicialmente definidos:

- Descrever os principais fatos históricos no Brasil, que foram capazes de alterar a forma de a sociedade perceber a contabilidade;
- Demonstrar os tipos de pressões que foram capazes de institucionalizar novos procedimentos contábeis no Brasil;

- Identificar os fatores atuais que podem exercer pressões sobre o cenário contabilístico no Brasil.

Irvine (2008) destaca que as recentes transformações contábeis exigem estudos sobre a adaptação cultural da sociedade. Assim, a análise dos fatores históricos e da evolução cultural da sociedade brasileira frente ao sistema de contabilidade permitiu demonstrar que são sólidas as bases para o início de estudos sobre a percepção de novas técnicas contábeis para o setor público. O atual cenário econômico, político e social brasileiro, indica a existência de fatores favoráveis a um novo impulso no desenvolvimento contabilístico do país, expresso principalmente pela convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade.

Após estudo dos caminhos percorridos pelo sistema de contabilidade no Brasil, até alcançar o atual estágio de introdução dos conceitos de resultado econômico para o setor público, a pesquisa segue para sua fase final, onde buscará conhecer as percepções de alguns agentes a respeito do presente cenário de mudanças contabilísticas. O próximo capítulo descreverá uma pesquisa quantitativa, desenvolvida junto aos gestores do Comando da Aeronáutica.

Quadro 1 – Principais influências sobre o sistema contábil brasileiro (1500 - 2012)

Influências externas	Influências ambientais	Pressões normativas	Pressões miméticas	Pressões coercivas
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Colonização portuguesa</li> <li>– Transferência da família real portuguesa para o Brasil</li> <li>– Criação do Erário Régio no Brasil</li> <li>– Abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional</li> <li>– II Guerra Mundial</li> <li>– Retomada dos investimentos externos pelos Estados Unidos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Extinção do comércio de escravos no Brasil</li> <li>– Revolução de 1930</li> <li>– Elevados índices de inflação após a década de 1950</li> <li>– Movimento da Administração Pública Gerencial</li> <li>– Convergência às normas internacionais de contabilidade</li> <li>– Controle de inflação após a década de 1990</li> <li>– Crescimento econômico</li> <li>– Estabilidade monetária</li> <li>– Redução de desemprego</li> <li>– Mobilidade social</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Classe profissional estrangeira, pertencente ao quadro das multinacionais instaladas no Brasil</li> <li>– Classe profissional brasileira, representada pelo Conselho Federal de Contabilidade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Instalação do Erário Régio do Brasil, com base no modelo português</li> <li>– Organização do setor público brasileiro, a partir de modelos adotados por países desenvolvidos, com base no movimento de NPM</li> <li>– Adaptação do sistema contábil brasileiro aos procedimentos internacionais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Plano jurídico brasileiro voltado à convergência contábil internacional</li> <li>– Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</li> </ul>

## **Capítulo 6: O Estudo da percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica**

Este capítulo buscará conhecer a percepção de gestores, responsáveis pelo serviço de alimentação do Comando da Aeronáutica, quanto ao uso da Demonstração do Resultado Econômico para as atividades do Sistema de Subsistência. A análise utilizará a teoria da agência, destacando que a institucionalização de novos procedimentos contábeis é um processo cujo resultado está intrinsecamente relacionado às respostas dos atores envolvidos (Dillard et al., 2004; Oliver, 1991).

No sentido de garantir um completo entendimento sobre o estudo quantitativo, torna-se conveniente uma breve explicação sobre o ambiente organizacional dos agentes pesquisados.

### **6.1 Sistema de Subsistência da Aeronáutica**

O serviço de alimentação para as Forças Armadas tem a destinação estratégica de segurança e treinamento para a eventualidade de emprego em situações reais de conflito, não sendo razoável sua terceirização. A atividade de alimentação no Comando da Aeronáutica é executada de forma descentralizada por mais de cinquenta unidades operacionais, sediadas em organizações militares situadas em todas as regiões administrativas do Brasil, integradas em um efetivo Sistema de Subsistência da Aeronáutica (SISUB).

O SISUB, instituído pela Portaria nº 572/GM3, de 12 de maio de 1981, tem a finalidade de planejar, orientar, coordenar, controlar e executar as atividades de prever e prover alimentação ao pessoal civil e militar do Comando da Aeronáutica, nos termos da Portaria nº 401/GC3, de 9 de junho de 2008. O órgão central do SISUB é a Diretoria de Intendência, que tem em sua estrutura a Subdiretoria de Abastecimento (SDAB)<sup>81</sup>, situada no Estado de São Paulo, com a competência de planejar, coordenar, supervisionar e orientar tecnicamente as atividades de subsistência, conforme Portaria nº 317/GC3, de 16 de março de 2005.

As unidades operacionais do SISUB são internamente denominadas por ranchos organizados, sendo dotadas de pessoal, material e equipamentos necessários ao preparo e fornecimento de alimentação ao efetivo do COMAER. Sob um rigoroso acompanhamento da SDAB, as organizações militares que possuem ranchos organizados recebem regularmente os recursos orçamentários e financeiros necessários para proporcionar a alimentação diária ao efetivo. Os diversos ranchos organizados consumiram, ao longo de 2011, o montante de R\$ 99.401.814,69<sup>82</sup> (noventa e nove

---

<sup>81</sup> A SDAB, inicialmente denominada Divisão de Provisões, foi criada pelo Decreto-Lei nº 7.892, de 23 de agosto de 1945, alguns anos após o Comando da Aeronáutica ter sido instituído pelo Decreto-Lei nº 2.961, de 20 de janeiro de 1941.

<sup>82</sup> O valor de R\$ 99.401.814,69 corresponde a US\$ 54,912,062.03 ou 41.888.670,33€, em cotação obtida para o dia 13 de março de 2012 (Banco Central do Brasil, 2012b). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

milhões, quatrocentos e um mil, oitocentos e catorze reais e sessenta e nove centavos), sob o título da Ação Orçamentária 2864 - Alimentação de Pessoal. Esta ação representou 14,16% do valor total destinado ao Programa no qual está inserida, Programa 0621 - Preparo e Emprego da Força Aérea, sendo a terceira Ação de maior relevância em seu Programa<sup>83</sup>.

A atividade operacional diária de alimentação consiste, principalmente, em fornecer as seguintes refeições: desjejum, almoço, janta e ceia ao efetivo das organizações militares e, ainda, lanches de bordo para as aeronaves militares em trânsito. O sistema de trabalho dos ranchos organizados caracteriza-se pela sua continuidade, onde a produção pode ser medida diariamente pelo peso ou pelo número de refeições servidas. Os custos diretos e indiretos envolvidos no processo de produção podem ser acumulados e distribuídos pelo total de produção mensal, segundo o método de custeio adotado (direto ou por absorção, por exemplo). Para apurar o resultado econômico, segundo o modelo legal estabelecido, resta conhecer o valor que o usuário militar e civil pagaria para receber alimentação, a partir do mercado privado, em semelhante padrão oferecido pelo seu respectivo rancho organizado. Uma fundamentada pesquisa de preços em mercado local permitiria apurar com boa margem de segurança o valor unitário de cada refeição que, se multiplicado pela quantidade produzida, permitiria conhecer o valor total da receita econômica gerada. De posse dos custos incorridos no processo de produção e da receita econômica gerada, poderia ser possível a apuração do resultado econômico de cada rancho organizado e assim acompanhar a eficiência em sua gestão.

A existência de uma estrutura centralizadora facilita a implantação de novos procedimentos contábeis (Lüder, 1992) e, assim, a adoção da sistemática de cálculo do resultado econômico pode ser facilitada ao COMAER, por conta de sua centralização sistêmica, facilidade de comunicação interna e, principalmente, devido à existência de um efetivo e dinâmico manual de procedimentos contábeis internos. Entretanto, além da estrutura existente, é necessário que exista a percepção de utilidade pelos usuários da informação contábilística (Machado e Holanda, 2010).

A próxima seção apresentará a análise estatística dos dados coletados, com a finalidade de conhecer a percepção dos agentes do COMAER quanto à adequabilidade do modelo de prestação de contas em uso e à aplicabilidade do novo modelo proposto.

---

<sup>83</sup> Controladoria-Geral da União (2012). Ver a seção sobre páginas eletrônicas consultadas.

## 6.2 Análise estatística dos dados

Esta seção descreverá o tratamento estatístico dado às informações coletadas, apresentando a descrição dos entrevistados que participaram da pesquisa, as características métricas do questionário a eles aplicado e, por fim, a análise dos resultados obtidos.

### 6.2.1 Descrição dos entrevistados

A amostra é descrita em função das características demográficas apresentadas no capítulo da metodologia: sexo, idade, títulos acadêmicos, posto atual, tempo de serviço público e tempo de serviço junto ao setor de subsistência. A amostra é ainda caracterizada em função da ampliação de conhecimentos em contabilidade, por meio da realização de outros cursos acadêmicos, além da formação inicial ministrada pela Academia da Força Aérea. O Quadro 2 apresenta a distribuição das respostas obtidas em função das características consideradas.

A aplicação do instrumento de pesquisa resultou na obtenção de 78 respostas válidas, denominadas por amostra obtida (Hill e Hill, 2009), dentre os 105 elementos da amostra inicialmente planejada. A maioria dos elementos da amostra obtida é do sexo masculino (75.64%), com uma baixa percentagem de inquiridos do sexo feminino (24.36%). Verifica-se que a maioria dos inquiridos se encontra nas faixas etárias entre 25 e 35 anos (47.44%) e entre 36 e 45 anos (46.15%). Os inquiridos com idade até 25 anos surgem em percentagem menor perante a amostra total (2.56%), assim como os inquiridos com mais de 46 anos (3.85%).

Quanto aos títulos acadêmicos de que os respondentes são detentores, a maioria da amostra obtida (69.23%) possui uma especialização e, em percentagem menor, surgem os detentores apenas da graduação (23.08%), seguidos por aqueles que possuem o grau de mestre (7.69%). Nenhum inquirido possuía o grau de doutorado.

Quanto ao atual posto ocupado na hierarquia das Forças Armadas, é possível verificar que a maior percentagem dos inquiridos neste estudo ocupa o posto de Major (44.87%). Uma percentagem ligeiramente inferior da amostra (28.21%) ocupa o cargo de Capitão. Apenas 12.82% dos inquiridos se encontram no posto de Primeiro-Tenente e 6.41% no posto de Segundo-Tenente. Em minoria na amostra encontram-se os participantes cujo posto é de Coronel e Tenente-Coronel (respectivamente, 3.85% da amostra).

Em relação ao tempo de serviço no setor público, é possível constatar que mais da metade dos inquiridos neste estudo (52.56%) possui entre 16 e 25 anos de experiência de trabalho. Apenas

6.45% da amostra obtida trabalha no setor público há mais de 26 anos. Inquiridos com menos de 10 anos de experiência encontram-se também em percentagem reduzida na amostra (14.10%).

Quadro 2 – Características demográficas dos participantes

Variáveis		Frequência absoluta (N)	Frequência relativa (%)	N total
Sexo	Masculino	59	75.6%	78
	Feminino	19	24.4%	
Idade	– Menos de 25 anos	2	2.6%	78
	– Entre 25 e 35 anos	37	47.4%	
	– Entre 36 e 45 anos	36	46.2%	
	– Mais de 46 anos	3	3.8%	
Títulos acadêmicos que possui	– Graduação (CFOInt; Licenciatura ou Bacharelado, p.ex.)	18	23.1%	78
	– Especialização (MBA, p. ex.)	54	69.2%	
	– Mestrado	6	7.7%	
Atual posto	– Coronel	3	3.8%	78
	– Tenente-Coronel	3	3.8%	
	– Major	35	44.9%	
	– Capitão	22	28.2%	
	– Primeiro-Tenente	10	12.8%	
	– Segundo-Tenente	5	6.4%	
Tempo de serviço público	– Menos de 10 anos	11	14.1%	78
	– Entre 10 e 15 anos	21	26.9%	
	– Entre 16 e 25 anos	41	52.6%	
	– Mais de 26 anos	5	6.4%	
Tempo de serviço junto ao setor de subsistência	– Nunca trabalhei no setor, mas tenho experiência administrativa em atividades de intendência	13	16.7%	78
	– Menos de 1 ano	11	14.1%	
	– Mais de 1 e menos de 3 anos	27	34.6%	
	– Mais de 3 e menos de 5 anos	15	19.2%	
	– Mais de 5 anos	12	15.4%	
Ampliou seus conhecimentos em contabilidade por meio de outras instituições de ensino	Não	41	52.6%	78
	Sim	37	47.4%	

Analisando o tempo de serviço junto ao setor de subsistência, observa-se uma dispersão pelos vários níveis de tempo de serviço analisados: 34.62% da amostra possui mais de 1 e menos de 3 anos de serviço; 19.23% dos entrevistados possuem entre 3 e 5 anos de serviço; 15.38% dos

respondentes possuem mais de 5 anos de serviço; e 14.10% dos inquiridos possuem menos de 1 ano de serviço neste setor. Destaca-se que 16.67% da amostra nunca trabalhou diretamente no setor, mas possui experiência administrativa em atividades de intendência, o que engloba a gestão das atividades do setor.

Por fim, em termos de ampliação de conhecimentos em contabilidade, quase metade da amostra obtida (47.44%) frequentou outras instituições de ensino na área da contabilidade, além da Academia da Força Aérea.

A análise das respostas aos demais itens do questionário, em conjunto com a caracterização da amostra, permitirá obter conclusões úteis sobre as percepções dos entrevistados. Entretanto, para que as conclusões sejam confiáveis, torna-se necessário que o instrumento de coleta de dados seja submetido a teste de suas propriedades métricas, conforme descrito a seguir.

## **6.2.2 Características métricas do questionário**

Dado que o questionário utilizado foi construído propositadamente para a consecução dos objetivos deste estudo, faz-se necessário analisar as propriedades métricas do mesmo. Estudou-se a validade de construto do questionário através de procedimentos de análise fatorial exploratória, bem como o poder discriminativo dos itens e a consistência interna das duas escalas. A análise dos aspectos metrológicos das escalas visa garantir maior confiabilidade aos resultados obtidos pela aplicação do questionário.

### **6.2.2.1 Análise fatorial exploratória**

O objetivo da análise fatorial exploratória é a redução do número de variáveis para obter um número menor de dimensões ou componentes que, por si só, expliquem a variância incluída nessas variáveis (Field, 2009). A análise fatorial exploratória é frequentemente utilizada para garantir a validade de construto do instrumento de avaliação. A validade de construto, também designada por validade de conceito ou validade conceitual, diz respeito ao grau em que o instrumento avalia a variável latente a que se propõe (Almeida e Freire, 2003).

Tal como foi referido na metodologia, na construção deste questionário foram definidas duas variáveis latentes: 1 – a adequabilidade dos modelos atuais de prestação de contas e 2 – a aplicabilidade de um novo modelo proposto.

Para avaliar a primeira variável latente – adequabilidade – foram elaborados quatro itens, representados pelas questões 10, 11, 12 e 15 do questionário aplicado. Efetuou-se uma análise em componentes principais, com rotação varimax, para testar a unidimensionalidade do conjunto destes quatro itens, na medida em que se supõe medirem a variável adequabilidade. O resultado do teste de Keiser-Meyer-Olkin foi satisfatório, com um valor de 0.59, indicando que o tamanho da amostra é suficiente para a realização desta análise. Os resultados do teste de esfericidade de Bartlett foram estatisticamente significativos ( $\chi^2(6) = 20.095, p < .05$ ). Os resultados destes dois testes exploratórios apontam a presença dos requisitos necessários para a realização da análise fatorial. Na Figura 2 apresenta-se o *scree plot* para os quatro itens da variável adequabilidade.

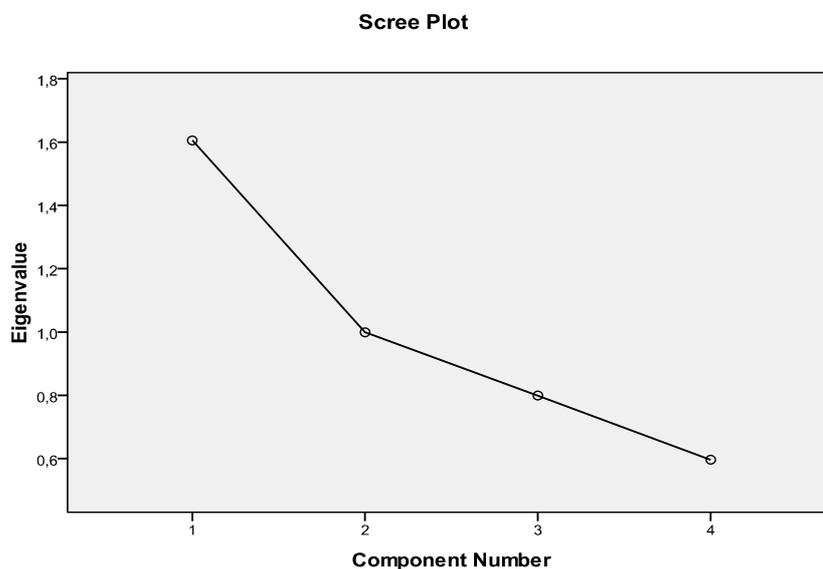


Figura 2 – Scree Plot: escala de adequabilidade

A inflexão da curva do *scree plot* evidencia a existência de um *eigenvalue* principal, indicando que apenas um fator ou dimensão representa as variáveis em estudo (itens).

No Quadro 3 apresentam-se as saturações fatoriais dos itens no fator, bem como a percentagem de variância dos resultados explicada. A carga fatorial de um item no fator traduz em que grau esse item representa a variável latente, isto é, a percentagem de covariância entre o item e o fator onde satura (Almeida e Freire, 2003). Os resultados mostram que o fator subjacente explica uma alta percentagem da variância (40.13%). As saturações fatoriais são elevadas para os itens 10, 11 e 15, sendo largamente superiores ao valor mínimo de 0.30 (Almeida e Freire, 2003). No entanto, a saturação do item 12 na dimensão em análise é de apenas 0.27, evidenciando uma

baixa covariância entre os resultados neste item e o fator. No seu conjunto, uma única variável latente – a adequabilidade – parece representar os dados.

Quadro 3 – Resultados da análise fatorial exploratória: escala adequabilidade

Item	Saturação fatorial
Questão 10	0.77
Questão 11	0.73
Questão 12	0.27
Questão 15	0.64
<b>Eigenvalue</b>	1.605
<b>% de variância explicada</b>	40.13%

Para avaliar a segunda variável latente – aplicabilidade – foram elaborados sete itens, representados pelas questões 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23 do questionário aplicado. Efetuou-se uma segunda análise em componentes principais, novamente com rotação varimax, para testar a unidimensionalidade do conjunto destes sete itens. O resultado do teste de Keiser-Meyer-Olkin foi mais uma vez satisfatório, com um valor de 0.57. Os resultados do teste de esfericidade de Bartlett foram também estatisticamente significativos ( $\chi^2(21) = 79.69, p < .05$ ). Os resultados destes dois testes exploratórios mostram que se encontram cumpridos os requisitos necessários para a realização da análise fatorial. Na Figura 3 apresenta-se o *scree plot* para os sete itens em análise.

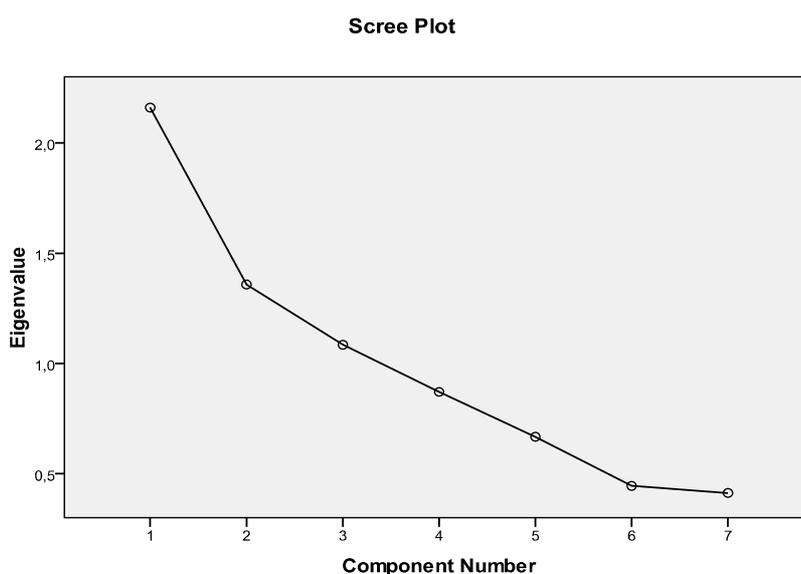


Figura 3 – Scree Plot: escala de aplicabilidade

A inflexão da curva do *scree plot* (Figura 3) evidencia a existência de um *eigenvalue* principal, com um valor superior a 2, indicando que um fator ou dimensão principal representa as variáveis em estudo (itens). Para calcular as saturações fatoriais dos itens, aplicou-se uma nova análise extraindo as saturações no fator principal. No Quadro 4 apresentam-se as saturações fatoriais dos sete itens neste fator, bem como a percentagem de variância dos resultados explicada.

Quadro 4 – Resultados da análise fatorial exploratória: escala aplicabilidade

<b>Item</b>	<b>Saturação fatorial</b>
Questão 16	0.53
Questão 17	0.27
Questão 18	0.52
Questão 19	0.43
Questão 21	0.67
Questão 22	0.59
Questão 23	0.75
<b>Eigenvalue</b>	2.161
<b>% de variância explicada</b>	30.87%

Os resultados mostram que um fator principal explica, por si só, uma alta percentagem da variância (30.87%). As saturações fatoriais são elevadas, sendo largamente superiores ao valor mínimo de 0.30 para todos os itens, com exceção do item 17, cuja saturação fatorial é de apenas 0.27. Tomando estes resultados em conjunto, uma única variável latente – a aplicabilidade – parece representar os dados obtidos na aplicação dos sete itens.

#### **6.2.2.2 Poder discriminativo e consistência interna**

No estudo da qualidade dos itens e das características métricas das duas escalas – adequabilidade e aplicabilidade – consideraram-se os indicadores de poder discriminativo dos itens (correlações item-total corrigido), bem como o estudo da fidelidade dos resultados em cada escala, com base na consistência interna, com recurso ao cálculo do alfa de Cronbach.

Nos resultados do cálculo do alfa de Cronbach (Quadro 5), o valor para os 4 itens da dimensão adequabilidade é baixo, tendo-se obtido um resultado de 0.49, considerado inaceitável se menor que 0.50 (Bowling, 1998).

Quadro 5 – Consistência interna das escalas

<b>Escala</b>	<b>Número de itens</b>	<b>Alfa de Cronbach</b>
Adequabilidade	4	0.49
Aplicabilidade	7	0.60

No Quadro 6, no entanto, é possível verificar que a eliminação do item 12 aumenta significativamente o valor do alfa de Cronbach, subindo este para 0.55 na escala que trata da adequabilidade. Os valores de correlação item-total da escala corrigido são na sua maioria superiores a 0.20, com exceção do item 12, cujo valor é de apenas 0.10. Assim, apenas para o item 12 não é obtida uma estimativa suficientemente robusta de poder discriminativo.

Quadro 6 – Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala adequabilidade

<b>Item</b>	<b>Frequências (resposta no item)</b>					<b>Correl. item-total corrigida</b>	<b>Alfa de Cronbach se o item for eliminado</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>		
Questão 10	2	9	4	19	44	0.381	0.31
Questão 11	3	6	6	29	34	0.362	0.33
Questão 12	0	4	2	15	57	0.101	0.55
Questão 15	0	4	6	28	40	0.302	0.41

Face à baixa saturação do item 12 na análise fatorial (Quadro 3), ao baixo indicador de poder discriminativo e ao fato de a exclusão deste item aumentar significativamente a consistência interna da escala (Quadro 6), excluiu-se o item 12, no cálculo da variável composta adequabilidade, para o teste das hipóteses deste estudo. Esta variável foi então calculada através do somatório dos itens 10, 11 e 15.

Os resultados do cálculo do alfa de Cronbach (Quadro 5) apontam um valor aceitável (0.60) para os sete itens da dimensão aplicabilidade (Bowling, 1998). No Quadro 7 é possível verificar que nenhum item, se eliminado, aumenta significativamente o valor do alfa de Cronbach. Os valores de correlação item-total da escala corrigido são na sua maioria superiores a 0.20, apontando um bom poder discriminativo dos mesmos. O item 17, apesar de apresentar um valor inferior (0.18), está bem próximo do valor aceitável (0.20). Este valor de poder discriminativo é claramente devido à ausência de sujeitos a fornecerem neste item uma resposta de valor 1, 2 ou 3 na escala Likert utilizada, pelo que o valor não deverá ser preocupante.

Face aos resultados da análise fatorial, indicadores de poder discriminativo e consistência interna, mantiveram-se os sete itens (16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23), no cálculo da variável composta aplicabilidade, para teste das hipóteses deste estudo.

Quadro 7 – Frequências, poder discriminativo, alfa de Cronbach e eliminação de itens: escala aplicabilidade

Item	Frequências (resposta no item)					Correl. item-total corrigida	Alfa de Cronbach se o item for eliminado
	1	2	3	4	5		
Questão 16	8	6	6	17	41	0.376	0.54
Questão 17	0	0	0	8	70	0.180	0.60
Questão 18	20	16	8	18	16	0.292	0.58
Questão 19	4	9	14	26	25	0.258	0.58
Questão 21	10	15	9	24	20	0.405	0.53
Questão 22	0	3	5	25	45	0.302	0.57
Questão 23	2	8	9	34	25	0.470	0.51

As análises da qualidade dos itens e das características métricas das duas escalas demonstraram uma aceitável consistência do questionário, permitindo que sejam apresentados com maior confiabilidade os resultados do estudo quantitativo.

### 6.2.3 Resultados do estudo quantitativo

Nesta seção será apresentada a análise dos itens pertencentes aos grupos II e III do questionário aplicado, conjugando as informações estatísticas com os objetivos de cada questão. Em seguida, serão efetuados os testes das hipóteses e a verificação de possíveis diferenças nas percepções dos entrevistados, com base em algumas características da amostra obtida.

#### 6.2.3.1 Análise dos itens

No Quadro 8 são apresentados os resultados da estatística descritiva para o grupo II do questionário, abrangendo os itens de 8 a 15: número de respostas válidas (N), amplitude de resultados, média e desvio padrão.

Na questão 8, a média de respostas é de 4.64, o que significa que, em termos médios e de acordo com o conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pela sociedade, os gestores tendem a concordar com o fato de que a contabilidade presta serviço ao cidadão, sendo um importante instrumento de transparência do setor público. Esta verificação permite-nos considerar que os gestores acreditam na função social da contabilidade.

A questão 9, com média de respostas de 3.75, indica que os gestores tendem a concordar que os demonstrativos contábeis em uso atendem ao controle sobre a execução do orçamento. Resta,

com as próximas questões, verificar se o modelo em uso carece de uma visão mais gerencial sobre o patrimônio, considerando outros importantes aspectos para o controle da eficiência da execução.

Quadro 8 – Estatística descritiva para os itens 8 a 15

Item	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
Questão 08	78	3	5	4.64	0.581
Questão 09	76	1	5	3.75	0.981
Questão 10	78	1	5	4.21	1.132
Questão 11	78	1	5	4.09	1.083
Questão 12	78	2	5	4.60	0.779
Questão 13	77	1	5	3.81	1.415
Questão 14	76	1	5	3.03	1.275
Questão 15	78	2	5	4.33	0.832

As respostas às questões 10 e 11, que tratam do aspecto da eficiência, atingiram as médias de 4.21 e 4.09, respectivamente, demonstrando que os gestores tendem a concordar com o fato de que o desempenho não vem sendo evidenciado, de forma adequada, pelos demonstrativos contábeis em uso no setor.

As respostas ao item 12 alcançaram a média de 4.60, identificando que os gestores tendem a afirmar que a elaboração dos atuais demonstrativos de prestação de contas não dá relevância aos custos básicos e essenciais do processo produtivo do setor, como é o caso da mão de obra empregada na confecção de alimentos. Percebe-se, ao analisar a média de respostas, um dos efeitos da exclusividade do aspecto orçamentário sobre os demonstrativos contábeis, que deixaram de evidenciar outros itens de controle, tais como os custos diretos, essenciais à apuração do desempenho econômico do setor.

A média de 3.81, para as respostas à questão 13, permite concluir que os gestores tendem a cumprir prazos e rotinas no tratamento das informações de custos de seus setores, indicando que os dados estão disponíveis, em tempo hábil, para utilização pelo próprio setor de subsistência.

As respostas à questão 14, com média de 3.03, indica que os inquiridos tendem ao ponto central da escala, ou seja, consideram que, somente às vezes, recorrem às informações de custos antes de tomar decisões em suas rotinas. A análise conjugada das repostas às três últimas questões indica que, apesar da existência de rotina no tratamento das informações de custos

(questão 13), os inquiridos mostram-se indiferentes à utilização das mesmas para fins gerenciais (questão 14), influenciados pela baixa exigência dos dados de custos nos demonstrativos contábeis de prestação de contas (questão 12).

As respostas à questão 15 alcançaram a média de 4.33, indicando que os agentes, em média, tendem a afirmar que os demonstrativos em uso não prestam informações à sociedade, contrariando a função social da contabilidade pública, atestada por grande parte dos inquiridos nas respostas à questão 8.

No Quadro 9 são apresentados os resultados da estatística descritiva para os itens 16 a 23, exceto para o item 20, que será tratado posteriormente: número de respostas válidas (N), amplitude de resultados, média e desvio padrão.

Quadro 9 – Estatística descritiva para os itens 16 a 23 (com exceção do item 20)

<b>Item</b>	<b>N</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio-padrão</b>
Questão 16	78	1	5	3.99	1.363
Questão 17	78	4	5	4.90	0.305
Questão 18	78	1	5	2.92	1.518
Questão 19	78	1	5	3.76	1.175
Questão 21	78	1	5	3.37	1.387
Questão 22	78	2	5	4.44	0.783
Questão 23	78	1	5	3.92	1.042

A média de 3.99, para a questão 16, indica uma tendência dos gestores em considerar interessante a comparação dos custos de sua organização com os valores de mercado, para a execução da atividade de limpeza. As próximas questões permitirão identificar se a tendência se mantém ao considerarmos a própria atividade dos gestores, ou seja, o serviço de alimentação.

A média de 4.90, para o item 17, é a mais elevada de todo o questionário. A resposta indica que os gestores tendem a concordar totalmente com a necessidade de se medir o desempenho da atividade pública, afastando a presunção de inutilidade na apuração de custos e resultados de serviços que apresentam continuidade garantida pelo Estado.

A média de 2.92, obtida pelas respostas à questão 18, é a mais baixa de todas as questões realizadas. Em termos médios, os gestores tendem a discordar da ideia de comparar os custos de suas próprias atividades com os valores cobrados pelo mercado para o serviço de alimentação. O

confronto entre as médias de respostas da questão 18 (2.92) e da questão 16 (3.99) permite identificar que a comparação de custos com o setor privado sofre divergência de opiniões ao incluir o cenário de trabalho dos próprios respondentes, indicando uma possível rejeição da DRE em seus setores de trabalho.

As respostas à questão 19 apresentaram uma média de 3.76, identificando que os gestores tendem a concordar com o fato de que a apuração do resultado econômico seja um instrumento capaz de medir os benefícios econômicos gerados à sociedade na execução de uma atividade pública. Cabe uma comparação com a média das respostas à questão 18 (2.92), visto que, a exemplo da média apresentada para a questão 16 (3.99), os inquiridos tendem a considerar útil comparar custos do setor público com os do setor privado, caso não fique claro que sua própria atividade esteja envolvida neste processo.

As respostas à questão 21 atingiram a média de 3.37, permitindo afirmar que os entrevistados, em média, concordam com a utilização dos princípios do custo de oportunidade, tendendo a aceitar a contabilização do custo da alternativa desprezada em uma situação prática de suas organizações. Entretanto, o valor de 3.37 é relativamente baixo para concluir que seja forte a tendência de uso gerencial da informação.

A média de 4.44, obtida para as respostas à questão 22, indica que há forte tendência dos inquiridos em considerar importante apurar os custos diretos e indiretos das atividades públicas, demonstrando que não existem grandes rejeições à implantação da rotina, considerada essencial na apuração do resultado econômico.

As respostas à questão 23 atingiram a média de 3.92, demonstrando uma tendência dos gestores em compreender o conceito de receita econômica. A análise da resposta permite afirmar que os gestores, em média, consideram aplicável a informação de caráter gerencial, que permite representar o valor que o cidadão teria que pagar (mas não paga) por um serviço em mercado privado, caso suas necessidades não fossem atendidas pela prestação pública.

As questões 20 e 24 não utilizaram a escala Likert e, por isso, suas respostas serão analisadas separadamente. No Quadro 10 são apresentadas as frequências de resposta para o item 20. A questão teve a finalidade de medir a noção intuitiva do gestor em empregar o conceito de custo de oportunidade para fins gerenciais. Boa parte dos inquiridos (75.7%) optou por contabilizar os custos adicionais da opção desprezada, enquanto que a menor parte dos entrevistados (24.3%) demonstrou não considerar o custo de oportunidade para fins gerenciais.

Quadro 10 – Frequência de respostas ao item 20

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
0	5	6.4
50	11	14.1
100	59	75.7
Outro:	3	3.8
Total	78	100

No Quadro 11 são apresentados os resultados para a questão 24. O questionário proporcionou aos inquiridos um contato com os principais conceitos e ideias inerentes à apuração do resultado econômico e, assim, o último item buscou uma reflexão dos respondentes quanto às suas capacidades para o uso do novo demonstrativo. A análise das respostas à questão 24 permite identificar uma distribuição equitativa das respostas, em que 40 gestores (51.3%) consideram-se capazes de calcular o resultado econômico das atividades do setor de subsistência, ao passo que 38 participantes (48.7%) não se consideram capazes de aplicar o novo demonstrativo de prestação de contas. As respostas indicam a necessidade de treinamentos prévios à implantação da DRE.

Quadro 11 – Frequência de respostas ao item 24

<b>Resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
Não	38	48.7
Sim	40	51.3
Total	78	100

As respostas à questão 24 permitiram ainda elaborar o Quadro 12, que expõe a percepção de alguns agentes quanto aos tópicos que poderiam dificultar a implantação da DRE nas organizações. O preenchimento desta parte da questão era facultativo e permitia a seleção de mais de uma opção de resposta.

Destaca-se que grande parte dos entrevistados (69.2%) reforçou o fato de que os demonstrativos em uso não possibilitam a apuração de desempenho econômico. Quanto à possibilidade de uma rejeição direta à metodologia do resultado econômico, destaca-se que apenas uma parte (26.9%) dos agentes não considera que a DRE seja capaz de medir o desempenho do setor e uma parte menos representativa (14.1%) afirma que seria um erro comparar custos internos de bens e serviços públicos com os valores de mercado. Poucos respondentes consideraram que a DRE pode resultar na aplicação de punições (9%) ou na utilização de complexas técnicas contábeis (12.8%).

Quadro 12 – Percepção dos fatores que dificultariam a implantação da DRE

Resposta	Frequência	Porcentagem
Os demonstrativos, padronizados pelo COMAER, não são adequados à medição de desempenho econômico.	54	69.2
Ainda há pouca informação sobre o assunto.	36	46.2
É difícil obter todas as informações de custos do setor.	34	43.6
Não considero que a Demonstração do Resultado Econômico seja capaz de medir o desempenho do setor.	21	26.9
É um erro comparar custos internos de bens e serviços públicos com os valores de mercado.	11	14.1
São complexas as técnicas contábeis necessárias.	10	12.8
Medir desempenho pode resultar em algum tipo de punição.	7	9
Outros fatores	8	10.3

Por fim, outros fatores foram espontaneamente apresentados por 10.3% da amostra: a preocupação com a manutenção da qualidade do serviço; a existência de eventos que não permitem comparação de custos com o setor privado; a desproporcionalidade e a falta de padronização na comparação de custos de mão de obra entre o setor público e o privado; a falta de tradição na análise de eficiência e de custo; a tendência subjetiva na comparação qualitativa entre o setor público e o privado; o risco de se apurar eventual ineficiência e a excessiva visão orçamentária.

Em resumo, a descrição das médias das respostas às questões permite identificar que os demonstrativos contábeis em uso não apresentam foco no desempenho, no controle de custos e na transparência ao cidadão, demonstrando uma tendência dos gestores em considerar inadequado o atual modelo de prestação de contas frente à cultura contábil brasileira. Igualmente em termos descritivos, apesar de se identificar alguma resistência no uso dos conceitos de custo de oportunidade no próprio ambiente de trabalho, os inquiridos tendem a considerar aplicáveis as práticas inerentes à Demonstração do Resultado Econômico, em um amplo contexto, envolvendo a comparação de custos entre a esfera pública e privada.

Em caráter complementar à análise descritiva, a próxima seção irá testar estatisticamente as duas hipóteses definidas para este trabalho, com base nas respostas aos grupos de questões 10, 11 e 15 (hipótese 1) e 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23 (hipótese 2), cujas consistências internas já foram validadas e demonstradas na seção anterior.

### 6.2.3.2 Estudo das hipóteses

Nesta seção apresentam-se os resultados relacionados com o estudo das hipóteses:

- Hipótese 1: os gestores do serviço de subsistência do Comando da Aeronáutica consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, não sendo favoráveis à sua revisão; e

- Hipótese 2: os gestores do serviço de subsistência não consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à Demonstração do Resultado Econômico para as organizações do Comando da Aeronáutica, não sendo favoráveis à sua adoção.

Neste estudo, foram realizados os cálculos referentes ao somatório das duas escalas: a) Adequabilidade – itens 10, 11 e 15; b) Aplicabilidade – itens 16, 17, 18, 19, 21, 22 e 23. O tipo de medida utilizada implica que na dimensão adequabilidade os resultados podem variar entre 3 e 15, enquanto que, na dimensão aplicabilidade, estes podem variar entre 7 e 35. Na escala adequabilidade, quanto menor o valor total obtido para cada inquirido, mais adequado este considera o modelo contábil de prestação de contas em uso. Por sua vez, na escala aplicabilidade, quanto menor o valor total obtido para cada inquirido, menos aplicável este considera o novo modelo proposto, representado pela Demonstração do Resultado Econômico.

No Quadro 13 são apresentados os indicadores de estatística descritiva para os resultados em cada escala.

Quadro 13 – Estatística descritiva para os resultados nas escalas de adequabilidade e de aplicabilidade

Escala	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão	Assimetria	Curtose		
Adequabilidade	78	8	15	<b>12.63</b>	2.23	-0.572	0.272	-0.923	0.538
Aplicabilidade	78	18	35	<b>27.29</b>	4.36	-0.177	0.272	-0.406	0.538

Na escala de adequabilidade, os valores totais dos inquiridos variaram entre 8 e 15. Em média, os inquiridos obtiveram uma pontuação total de 12.63 na escala, valor relativamente próximo do ponto máximo da escala (15). Por conseguinte, dado que o valor médio é extremamente elevado, pode concluir-se que os gestores do serviço de subsistência do Comando da Aeronáutica não consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, sendo favoráveis à sua revisão, pelo que não se encontra evidência para comprovar a primeira hipótese deste estudo.

Na escala de aplicabilidade, os valores totais dos inquiridos variaram entre 18 e 35. Em média, os inquiridos obtiveram uma pontuação total de 27.29 na escala, valor elevado dado que o ponto máximo da escala é de 35 pontos. Sendo o valor médio elevado, pode concluir-se que os gestores do serviço de subsistência consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à Demonstração do Resultado Econômico para as organizações do Comando da Aeronáutica, pelo que também não se encontra evidência para comprovar a segunda hipótese deste estudo.

Em resumo, com base no presente estudo, verifica-se que as duas hipóteses estabelecidas foram rejeitadas. Em uma análise mais detalhada dos resultados obtidos, pode-se ainda buscar a existência de possíveis diferenças nas percepções dos entrevistados em função do tempo de serviço público, da possível realização de cursos extras de contabilidade e do tempo de serviço junto ao setor de subsistência.

### 6.2.3.3 Diferenças de percepções em função das características da amostra

A fim de proceder à escolha do teste estatístico adequado para investigar as possíveis diferenças, procedeu-se em primeiro lugar à exploração da normalidade da distribuição de resultados em cada uma das escalas. Para a escala de adequabilidade do modelo em uso, não se verificou a existência de uma distribuição normal de resultados, com o teste de Kolmogorov-Smirnov a revelar-se estatisticamente significativo (K.S.= 0.169, g.l.=78,  $p < .05$ ). Diante deste resultado, recorreu-se à estatística não paramétrica para testar a existência de diferenças em termos de percepção de adequabilidade do modelo.

Para testar a relação entre o tempo de serviço público e o nível de percepção de adequabilidade do modelo de demonstrativo contábil em uso, recorreu-se ao teste não paramétrico de Kruskal-Wallis ( $\chi^2$ ). Os resultados deste teste são apresentados no Quadro 14.

Quadro 14 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função do tempo de serviço público

Tempo de serviço público	Média	N	Desvio-padrão	$\chi^2$ (g.l.)
Menos de 10 anos	12.64	11	1.91	0.295 (3)
Entre 10 e 15 anos	12.57	21	1.94	
Entre 16 e 25 anos	12.59	41	2.57	
Mais de 26 anos	13.20	5	1.10	
Total	12.63	78	2.23	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas ( $\chi^2=0.295$ , g.l.=3,  $p > .05$ ) entre os diversos níveis de tempo de serviço público. Todos os grupos, com menor ou maior

tempo de serviço, apresentam valores elevados na escala de adequabilidade, considerando assim pouco adequado o modelo em uso.

Para testar a existência de diferenças entre os níveis de tempo de serviço junto ao setor de subsistência e a percepção de adequabilidade do modelo em uso, recorreu-se novamente ao teste não paramétrico de Kruskal-Wallis ( $\chi^2$ ). Os resultados deste teste são apresentados no Quadro 15.

Quadro 15 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função do tempo de serviço junto ao setor de subsistência

<b>Tempo de serviço no setor</b>	<b>Média</b>	<b>N</b>	<b>Desvio-padrão</b>	<b><math>\chi^2</math> (g.l.)</b>
Nunca trabalhei no setor, mas tenho experiência administrativa em atividades de intendência	12.92	13	1.66	8.46 (4)
Menos de 1 ano	11.27	11	2.24	
Mais de 1 e menos de 3 anos	13.37	27	1.98	
Mais de 3 e menos de 5 anos	12.60	15	2.26	
Mais de 5 anos	11.92	12	2.75	
Total	12.63	78	2.22	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas, quanto à percepção de adequabilidade do modelo em uso, entre os diversos graus de tempo de serviço junto ao setor de subsistência ( $\chi^2=8.46$ , g.l.=4,  $p>.05$ ). Todos os grupos apresentam valores elevados na escala de adequabilidade, considerando assim pouco adequado o modelo em uso.

Para testar a existência de diferenças entre a realização de cursos extras de contabilidade e a percepção de adequabilidade do modelo em uso, recorreu-se ao teste não paramétrico de Mann-Whitney (U), cujos resultados se apresentam no Quadro 16.

Quadro 16 – Percepções de adequabilidade do modelo em uso em função da realização de cursos extras de contabilidade

<b>Cursos extra</b>	<b>Média</b>	<b>N</b>	<b>Desvio-padrão</b>	<b>U</b>
Não	12.17	41	2.43	600.5
Sim	13.14	37	1.89	
Total	12.63	78	2.23	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas ( $U=600.5$ ,  $p>.05$ ), quanto à percepção de adequabilidade do modelo em uso, entre os inquiridos que realizaram cursos extras de contabilidade (média=13.14) e os que não o fizeram (média=12.17). Ambos os grupos de inquiridos apresentam valores elevados na escala de adequabilidade, considerando pouco adequado o modelo em uso.

Para a escala de aplicabilidade do modelo proposto, comprovou-se a existência de uma distribuição normal de resultados, com o teste de Kolmogorov-Smirnov a não se mostrar estatisticamente significativo (K.S.= 0.0.76, g.l.=78,  $p>.05$ ). Face a este resultado recorreu-se à estatística paramétrica para testar a existência de diferenças em termos de percepção de aplicabilidade do novo modelo entre as diversas categorias de tempo de serviço público, a realização de cursos extras de contabilidade e o tempo de serviço junto ao setor de subsistência.

Para testar a existência de diferenças entre os níveis de tempo de serviço público e a percepção de aplicabilidade do novo modelo proposto, recorreu-se a uma análise de variância univariada (ANOVA *one-way*). Os resultados deste teste são apresentados no Quadro 17.

Quadro 17 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função do tempo de serviço público

<b>Tempo de serviço público</b>	<b>Média</b>	<b>N</b>	<b>Desvio-padrão</b>	<b>F (g.l.)</b>
Menos de 10 anos	26.45	11	1.42	0.233 (3,74)
Entre 10 e 15 anos	27.67	21	0.86	
Entre 16 e 25 anos	27.41	41	0.74	
Mais de 26 anos	26.60	5	1.03	
Total	27.29	78	0.49	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas, entre os diversos níveis de tempo de serviço público, quanto às percepções de aplicabilidade do novo modelo ( $F=0.233$ ; g.l.=3, 74;  $p>.05$ ). Todos os grupos, com menor ou maior tempo de serviço, apresentam valores elevados na escala de aplicabilidade, considerando assim bastante aplicável o modelo proposto.

Para testar a existência de diferenças entre os inquiridos que realizaram cursos extras de contabilidade e a percepção de aplicabilidade do modelo proposto, recorreu-se ao teste t para amostras independentes, cujos resultados se apresentam no Quadro 18.

Quadro 18 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função da realização de cursos extras de contabilidade

<b>Cursos extras</b>	<b>Média</b>	<b>N</b>	<b>Desvio-padrão</b>	<b>t (g.l.)</b>
Não	26.56	41	3.69	-1.557 (76)
Sim	28.11	37	4.93	
Total	27.29	78	4.36	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas ( $t=-1.557$ , g.l.=76,  $p>.05$ ), quanto à percepção de aplicabilidade do novo modelo proposto, entre os inquiridos que realizaram cursos extras de contabilidade (média=28.11) e os que não o fizeram (média=26.56).

Ambos os grupos de inquiridos apresentam valores elevados na escala de aplicabilidade, considerando aplicável o modelo proposto.

Para testar a existência de diferenças entre os diversos níveis de tempo de serviço junto ao setor de subsistência e a percepção de aplicabilidade do novo modelo proposto, recorreu-se a uma análise de variância univariada (ANOVA *one-way*). Os resultados deste teste são apresentados no Quadro 19.

Quadro 19 – Percepções de aplicabilidade da DRE em função do tempo de serviço junto ao setor de subsistência

<b>Tempo de serviço no setor</b>	<b>Média</b>	<b>N</b>	<b>Desvio-padrão</b>	<b>F (g.l.)</b>
Nunca trabalhei no setor, mas tenho experiência administrativa em atividades de intendência	28.31	13	3.3	
Menos de 1 ano	27.27	11	5.29	0.973 (4,73)
Mais de 1 e menos de 3 anos	27.41	27	4.41	
Mais de 3 e menos de 5 anos	27.93	15	3.94	
Mais de 5 anos	25.17	12	4.76	
Total	27.29	78	4.36	

Não se verificou a existência de diferenças estatisticamente significativas entre os diversos níveis de tempo de serviço junto ao setor de subsistência quanto às percepções de aplicabilidade do novo modelo ( $F=0.233$ ; g.l.=3, 74;  $p>.05$ ). Todos os grupos, com menor ou maior tempo de serviço no setor, apresentam valores elevados na escala de aplicabilidade, considerando assim bastante aplicável o modelo proposto (Quadro 16).

### 6.3 Discussão de resultados

As análises dos itens do questionário, combinada com a negação das hipóteses estabelecidas, revelaram que, segundo a teoria da agência, os agentes entrevistados tendem a apresentar a resposta estratégica de concordância (Oliver, 1991) frente às recentes alterações contábeis. Neste estudo, a atitude de concordância traduz-se pelo consentimento em questionar as atuais práticas e modelos de prestar contas e em aplicar os novos conceitos relacionados à Demonstração do Resultado Econômico. Pode-se perceber, ainda, uma leve tendência à atitude de negociação, visto que a aceitação, quanto ao ato de comparar os custos entre o setor público e o privado, diminui quando se trata do próprio ambiente de trabalho dos respondentes.

Não foram encontradas diferenças estatisticamente significantes nas percepções entre os respondentes com diferentes tempos de serviço público ou de serviço junto ao setor de subsistência e, nem mesmo, entre os que realizaram formações extras na área de contabilidade.

Quanto aos traços culturais, os dados quantitativos permitiram ainda analisar dois valores contábeis de uma sociedade: o conservadorismo e o sigilo (Gray, 1988, p. 13). As hipóteses deste estudo foram estabelecidas com base em uma sociedade tipicamente conservadora e menos voltada à transparência de resultados, conforme as dimensões estabelecidas por Gray (1988) para os países latinos (Radebaugh e Gray, 1993, p. 96), incluindo o Brasil (Santos e Calixto, 2010). Entretanto, a negação da hipótese 1 indica um menor traço de conservadorismo no conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pelos gestores entrevistados. A rejeição da hipótese 2 indica maior interesse dos entrevistados em incorporar uma prática destinada à maior evidenciação de resultados, caracterizando maior tendência à transparência de suas ações.

Destaca-se, ainda, que o estudo quantitativo, desenvolvido ao longo do presente capítulo, atendeu aos correspondentes objetivos específicos inicialmente propostos:

- Apurar se os gestores do Comando da Aeronáutica, em seu conjunto de crenças aceitas e compartilhadas, percebem o modelo de prestação de contas utilizado em suas organizações como um instrumento hábil para controlar e evidenciar a eficiência das atividades praticadas;
- Conhecer o grau de utilização das informações de custos pelos gestores, identificando sua relevância para a elaboração dos demonstrativos e para o apoio às tomadas de decisões internas;
- Obter o grau de aceitação dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à possibilidade de comparar os custos de atividades públicas com os custos do setor privado; e
- Identificar a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à aplicação de ideias relacionadas ao custo de oportunidade e à receita econômica.

#### **6.4 Em resumo**

Os resultados do estudo quantitativo apresentado permitem compreender que os gestores entrevistados tendem a considerar que os demonstrativos contábeis em uso nas suas organizações não são adequados frente ao conjunto de valores contábeis compartilhados pela sociedade, especificamente aqueles voltados à apuração de desempenho e transparência na evidenciação dos resultados. A análise dos dados obtidos permite também perceber que os inquiridos tendem a considerar aplicável o novo modelo de Demonstração do Resultado Econômico.

A atitude de questionar a adequabilidade dos demonstrativos em uso e de considerar aplicável um novo modelo proposto demonstra uma tendência dos gestores à resposta estratégica (Oliver, 1991) de aceitação da institucionalização de novas rotinas, com a presença de alguns traços de negociação. Percebe-se também, a partir da resposta estratégica identificada, que os valores contábeis apresentados pelos gestores denotam uma tendência ao menor conservadorismo e ao menor sigilo (Gray, 1988) na execução dos recursos públicos.

## **Capítulo 7: Conclusão**

Este capítulo final apresenta as principais conclusões deste trabalho, retoma as questões de partida estabelecidas e destaca as limitações e contribuições do estudo, além de indicar as possíveis áreas de investigação futura.

### **7.1 Principais conclusões**

Os acontecimentos históricos e as recentes transformações sociais e econômicas verificadas no Brasil, descritas ao longo do capítulo 5 deste trabalho, refletiram-se sobre a cultura do sistema contábil, modificando o conjunto de crenças aceitas e compartilhadas pela sociedade brasileira. Os fatores capazes de influenciar o sistema contábil do país foram analisados, em uma vertente interpretativa, segundo teorias que tratam dos aspectos culturais (Gray, 1988, 1995; Hofstede, 1997, 2001) e institucionais (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977).

Nas décadas e séculos passados, vários fatores relacionados à colonização, ao comércio, à economia e aos investimentos internacionais, provocaram transformações no sistema contábil brasileiro. Especialmente nos últimos dez anos, em função da evolução social no Brasil, surge uma nova classe média, com maior cidadania e interesse pelas ações do Estado, capaz de exercer um controle social em busca de maior transparência do gasto público. A transparência, por sua vez, exige que o sistema contábil do setor público adote uma cultura menos conservadora e menos voltada ao sigilo, incorporando novas técnicas voltadas à evidenciação de resultados.

As mais recentes inovações no sistema contábil brasileiro, expressas pela internacionalização de procedimentos e pela adoção de novas técnicas, provocam a institucionalização de rotinas consideradas legítimas pela sociedade do país. Dentre as novas práticas introduzidas ao quadro normativo da contabilidade pública no Brasil, este trabalho destacou o surgimento da Demonstração do Resultado Econômico, explorando a utilização dos conceitos de custo de oportunidade. Em função das respostas estratégicas aos possíveis conflitos de agência (Fama, 1980; Jensen e Meckling, 1976; Oliver, 1991), um estudo de caráter mais positivista buscou conhecer as percepções dos gestores do Sistema de Subsistência do Comando da Aeronáutica quanto ao novo demonstrativo contábil.

Os estudos de caráter qualitativo e quantitativo desta pesquisa permitem responder às questões de partida inicialmente formuladas:

1. Qual o contexto social, histórico e econômico referente à evolução do pensamento contábil brasileiro, e quais os fenômenos sociais que influenciaram no sistema contábil do país?

2. Qual a percepção dos gestores do Comando da Aeronáutica quanto à adequabilidade dos demonstrativos contábeis em uso e quanto à aplicabilidade de um novo modelo proposto, nomeadamente, a Demonstração do Resultado Econômico?

A resposta à questão 1 encontra-se no capítulo 5, onde foi apresentada a interação existente entre os fatores do contexto social, histórico e econômico e as modificações do sistema contábil brasileiro, garantindo melhor compreensão do presente cenário contabilístico do país. Em relação aos fatores capazes de modificar o sistema contábil brasileiro, verificaram-se a presença de influências externas e ambientais (Gray, 1988) e de pressões normativas, coercivas e miméticas (DiMaggio e Powell, 1983), reunidas no Quadro 1 deste trabalho.

A resposta à questão 2 está descrita no capítulo 6, onde foram analisadas as percepções dos gestores quanto aos atuais demonstrativos contábeis e ao novo modelo identificado como Demonstração do Resultado Econômico. Em conjunto com a análise das respostas para cada item do questionário, as hipóteses estabelecidas contribuíram para o conhecimento das percepções dos inquiridos:

- Hipótese 1: os gestores do serviço de subsistência do Comando da Aeronáutica consideram adequado o atual modelo de prestação de contas em uso pelas organizações, não sendo favoráveis à sua revisão; e

- Hipótese 2: os gestores do serviço de subsistência não consideram aplicáveis as ideias e os conceitos relacionados à Demonstração do Resultado Econômico para as organizações do Comando da Aeronáutica, não sendo favoráveis à sua adoção.

As hipóteses foram rejeitadas e, segundo a teoria que trata dos interesses diversos em uma agência (Fama, 1980; Jensen e Meckling, 1976), pode-se concluir que as respostas estratégicas (Oliver, 1991) dos gestores do Sistema de Subsistência apontam para traços de aceitação da institucionalização de novas rotinas, traduzida pela disposição em questionar o modelo em uso e em aceitar o novo demonstrativo contábil. Percebeu-se, ainda, uma leve tendência à atitude de negociação quanto ao ato de comparar os custos entre o setor público e o privado, visto que o nível de aceitação diminuiu quando o assunto envolveu o próprio ambiente de trabalho dos respondentes.

Adicionalmente, quanto aos valores contábeis de uma sociedade (Gray, 1988), a rejeição das hipóteses estabelecidas permite concluir que os gestores entrevistados demonstram-se menos conservadores e mais propensos à divulgação de resultados, demonstrando uma tendência à

alteração do padrão cultural identificado para a sociedade brasileira (Gray, 1988; Radebaugh e Gray, 1993; Santos e Calixto, 2010).

## **7.2 Limitações do estudo**

Uma das limitações deste estudo deve-se à dificuldade encontrada no agendamento de entrevistas junto aos agentes públicos que exercem cargos de direção no Sistema de Contabilidade Federal, impedindo a obtenção de maiores dados qualitativos sobre o atual cenário contábil do Brasil. Outra limitação que merece destaque é o fato de as conclusões do estudo quantitativo limitarem-se aos gestores das atividades operacionais do sistema de subsistência, não havendo a participação dos agentes de controle interno e dos ordenadores de despesa, elementos de grande importância no processo de prestação de contas das organizações do Comando da Aeronáutica. Por fim, o tempo disponível para a realização deste trabalho não permitiu aprofundar a análise e a interpretação dos estudos qualitativo e quantitativo.

## **7.3 Contribuições do estudo**

Este trabalho torna-se útil ao fornecer uma visão sobre a formação e o desenvolvimento do sistema contábil brasileiro, o que permite auxiliar na fundamentação histórica de outros estudos inerentes à contabilidade no Brasil. Adicionalmente, este estudo mostra-se importante por captar as expectativas e as tendências de gestores do Comando da Aeronáutica frente às recentes atualizações normativas contábeis, preenchendo uma lacuna de estudos acadêmicos voltados à implantação de novas sistemáticas internas de prestação de contas. Acrescenta-se o fato de que a participação na pesquisa proporcionou aos inquiridos uma aproximação às novas ideias e aos novos conceitos contábeis, despertando-os para a crescente participação da contabilidade na medição de desempenho do setor público e alertando-os sobre a importância dos demonstrativos contábeis para os processos decisórios. Por fim, a pesquisa apresenta-se útil ao analisar um demonstrativo que ainda é facultativo ao setor público, permitindo antever possíveis problemas e resistências decorrentes de uma futura adoção obrigatória da Demonstração do Resultado Econômico.

## **7.4 Investigação futura**

A contextualização histórica do sistema de contabilidade do Brasil, oferecida pelo estudo qualitativo, pode ser aprofundada e melhor analisada pelo detalhamento de fatos ou períodos

específicos da história do país. Podem ser efetuadas comparações entre o Brasil e outros países da América do Sul, buscando comparar o desenvolvimento do sistema contábil com base nas semelhanças e diferenças inerentes ao processo de colonização, de industrialização, de dependência do capital externo e de desenvolvimento social. Pode-se ainda comparar, por exemplo, as semelhanças existentes entre os sistemas contábeis de Brasil e Portugal, principalmente a partir da transferência da família real portuguesa para o Rio de Janeiro.

Quanto ao estudo das percepções dos agentes à adequabilidade dos atuais demonstrativos contábeis e à aplicabilidade de novos modelos, a pesquisa pode ser ampliada para outros agentes que exercem funções de controle e direção das organizações militares. A investigação sobre a aplicabilidade da Demonstração do Resultado Econômico pode ainda ser alargada para outras atividades existentes no Comando da Aeronáutica, tais como os serviços de saúde, de educação e de transportes, devido à possibilidade de comparação dos custos internos com os valores de mercado.

## Apêndice 1

### A contabilidade enquanto instrumento de gestão: o caso do Comando da Aeronáutica do Brasil

Ilmo. (a) Senhor (a),

Este documento eletrônico corresponde a um questionário, fruto de pesquisa acadêmica desenvolvida em Curso de Mestrado em Contabilidade, pela Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal.

O foco da pesquisa concentra-se nos procedimentos contábeis inerentes às atividades de subsistência, fundamentais à manutenção de um efetivo militar pronto ao emprego operacional.

Serão realizadas pouco mais de 20 perguntas simples e o tempo médio para respondê-las será de 15 minutos.

Sua participação é muito importante, voluntária e anônima!

Por oportuno, agradecemos a atenção dispensada em colaborar com um estudo aplicado às nossas atividades de intendência.

Giovanni Magliano Júnior - Maj Intendente

Mestrado em Contabilidade - Universidade do Minho - Braga - Portugal

Email: gmagliano@terra.com.br

Tel: + 351 935760367

### Objetivo do Questionário

O objetivo principal é o de analisar a adequabilidade dos atuais modelos de prestação de contas e a aplicabilidade do uso da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) nas Organizações do Comando da Aeronáutica. A DRE foi recentemente incluída à Lei nº 4.320/1964, Anexo 20.

É importante destacar que não há respostas certas ou erradas e que as perguntas destinam-se, apenas, a conhecer a percepção dos Gestores quanto aos assuntos propostos. Assim, torna-se indispensável sua sinceridade neste processo.

### Grupo I - Caracterização Profissional

Questões de 1 a 7.

**01) Atual Posto:** \*(Escolha uma opção da lista abaixo)

\*Obrigatório

- |   |   |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Major-Brigadeiro | <input type="checkbox"/> Major            |
| <input type="checkbox"/> Brigadeiro       | <input type="checkbox"/> Capitão          |
| <input type="checkbox"/> Coronel          | <input type="checkbox"/> Primeiro-Tenente |
| <input type="checkbox"/> Tenente-Coronel  | <input type="checkbox"/> Segundo-Tenente  |

**02) Sexo:** \*

- |                                    |                                   |
|------------------------------------|-----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Masculino | <input type="checkbox"/> Feminino |
|------------------------------------|-----------------------------------|

**03) Idade:** \*

- |   |   |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Menos de 25 anos   | <input type="checkbox"/> Entre 36 e 45 anos |
| <input type="checkbox"/> Entre 25 e 35 anos | <input type="checkbox"/> Mais de 46 anos    |

**04) Tempo de serviço público: \***

- Menos de 10 anos                       Entre 16 e 25 anos  
 Entre 10 e 15 anos                       Mais de 26 anos

**05) Tempo de serviço junto ao setor de subsistência: \*** (Considerar o tempo acumulado, consecutivo ou não)

- Nunca trabalhei no setor, mas tenho experiência administrativa em atividades de intendência  
 Menos de 1 ano  
 Mais de 1 e menos de 3 anos  
 Mais de 3 e menos de 5 anos  
 Mais de 5 anos

**06) Títulos acadêmicos que possui: \*** (Poderá marcar mais de uma opção)

- Graduação (CFOInt; Licenciatura ou Bacharelado, por exemplo)  
 Especialização (MBA, por exemplo)  
 Mestrado  
 Doutorado  
 Outro:

**07) Além de sua formação contábil inicial, ministrada pela Academia da Força Aérea a todos os Oficiais Intendentes do COMAER, ampliou seus conhecimentos em contabilidade por meio de outras instituições de ensino?**

- Sim     Não

**Caso positivo, gostaria de citar a(s) disciplina(s)?** (Pode selecionar mais de uma alternativa)

- Contabilidade Geral (estrutura e variações do patrimônio; balanços e demonstrações e outras)  
 Contabilidade de Custos (análise de custos; custeio padrão, variável e por absorção; margem de contribuição e outras)  
 Contabilidade Pública (Lei Orçamentária; estágios da despesa; restos a pagar; programações financeiras e outras)  
 Outro:

Relativamente a cada uma das afirmativas que se seguem (Grupos II e III), exponha seu nível de concordância, conforme a seguinte escala: 1-Discordo totalmente; 2-Discordo; 3-Indeciso; 4-Concordo e 5-Concordo totalmente.

**Grupo II - Prestações de Contas**

Questões de 8 a 15. 30% do questionário já visto!

É crescente a exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos. Neste grupo, externar sua percepção com base nos demonstrativos de prestação de contas utilizados pelo setor de subsistência.

**08) A contabilidade pública, por meio de seus demonstrativos de prestação de contas, representa (ou deveria representar) um importante instrumento de transparência ao cidadão. \***

Discordo Totalmente    1    2    3    4    5    Concordo Totalmente

**09) Os atuais demonstrativos de prestação de contas elaborados pelo setor de subsistência atendem ao controle orçamentário desejado para a atividade (controle de empenhos e créditos, por exemplo).**

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Totalmente

**10) Quanto à utilização dos recursos disponíveis, os atuais demonstrativos de prestação de contas do setor de subsistência permitem apenas uma análise de caráter quantitativo (entrada e saída de valores), sem evidenciar o aspecto qualitativo (eficiência) da execução.**

(Considere "eficiência": capacidade de utilizar, com rendimento máximo, todos os insumos necessários ao cumprimento dos objetivos e metas, assegurando a otimização dos recursos disponíveis).

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Totalmente

**11) Desde que as despesas do setor mantenham-se dentro da média histórica, os demonstrativos de prestação de contas serão aprovados, sem restrições, ainda que o setor tenha sido pouco eficiente na utilização dos recursos disponíveis (Ex: manteve a média histórica de gastos mensais, mas serviu menor número de refeições).**

(Considere "eficiente": utilizar, com rendimento máximo, todos os insumos necessários ao cumprimento dos objetivos e metas, assegurando a otimização dos recursos disponíveis).

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Totalmente

**12) Para a elaboração dos demonstrativos de prestação de contas do setor de subsistência, segundo as normas atuais, nenhuma relevância é dada à quantidade ou ao valor da mão de obra empregada.**

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Totalmente

Especificamente para os itens 13 e 14, indique a frequência em que ocorrem as afirmativas apresentadas, conforme a seguinte escala: 1-Nunca; 2-Raramente; 3-Às vezes; 4-Muitas vezes e 5-Sempre.

**13) O setor de subsistência organiza e remete ao órgão de controle (SEFA), na forma e na frequência requerida pelos normativos em vigor, as informações de custos de suas atividades.**

Nunca 1 2 3 4 5 Sempre

**14) Em sua rotina, recorre com frequência às informações de custos, por considerá-las importantes, antes de tomar decisões relacionadas ao desempenho do setor de subsistência.**

Considere as informações de custos relacionadas ao processo produtivo do setor: salários, depreciações de equipamentos e consumo de materiais, por exemplo.

Nunca 1 2 3 4 5 Sempre

**15) Os demonstrativos de prestação de contas elaborados pelo setor de subsistência transmitem informações voltadas à própria Administração (gestores, em geral) e não à sociedade (cidadão). \***

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Totalmente

### Grupo III - Desempenho Econômico

Questões de 16 a 24. Últimas questões!

Neste grupo, serão expostas algumas situações práticas, possíveis de serem encontradas em sua Organização.



Para responder à questão 21, considere a seguinte situação:

Utilização de Recursos Públicos

- a) Sua Organização possui um grande auditório, com capacidade para 500 pessoas, onde se realiza a reunião mensal de prestação de contas a todo o efetivo.
- b) A manutenção do auditório é de responsabilidade da Divisão Administrativa que, a partir de determinado mês, passou a registrar custos muito elevados em relação à média histórica, sem aparente justificativa.

**21) O chefe da Divisão, convocado a explicar-se, disse: “O motivo para a elevação dos custos do meu setor encontra-se neste próprio auditório. Não considero correto atribuir-lhe apenas o custo explícito de manutenção. Há ainda um custo implícito a ser considerado que corresponde à alternativa de uso desprezada. Percebi que este espaço poderia ser arrendado, sempre que disponível, para a realização de seminários, aulas, cursos e atividades semelhantes, sem perturbar o funcionamento de nossa Organização. Pesquisei o preço de mercado e decidi incorporá-lo como um custo de nossa escolha em deixá-lo ocioso.” \***

Em que medida concorda com o raciocínio apresentado pelo chefe da Divisão Administrativa?

Discordo Totalmente    1    2    3    4    5    Concordo Totalmente

Para responder às próximas duas questões (22 e 23), considere a situação abaixo:

Prestação Eventual de Serviço

- a) O Hospital da Base Aérea X, interessado em reduzir sua capacidade ociosa, recebeu a proposta de realizar exames médicos em 10 pilotos privados da Companhia Betalines. A Companhia Betalines prontificou-se a pagar R\$ 80,00 (valor de mercado) para cada consulta realizada.
- b) O responsável pelo faturamento hospitalar disse que não era um bom negócio, apresentando o seguinte raciocínio: “Se dividirmos a execução orçamentária de nosso Hospital pelo número de exames médicos realizados em nossos militares, concluiremos que há um custo de R\$ 100,00 em cada consulta”.

**22) Um Oficial Intendente, chamado para verificar o raciocínio, comentou:**

**“Devemos enxergar além da simples execução orçamentária, que pode conter gastos estranhos à atividade operacional, e precisamos considerar outros custos envolvidos, tais como: custos com pessoal; depreciação de equipamentos e gastos com energia elétrica.” \***

Em que medida concorda com a afirmativa acima?

Discordo Totalmente    1    2    3    4    5    Concordo Totalmente

**23) Ao prosseguir com os cálculos, o Intendente contrariou as expectativas de valores e demonstrou que o custo unitário interno de cada consulta era de R\$ 70,00 e conclui dizendo: “Em verdade, conseguimos trabalhar abaixo do preço praticado pelo mercado. Com isso, nosso Hospital gera uma espécie de riqueza ou receita que não é evidenciada em nenhum demonstrativo”.\***

Em que medida concorda com o raciocínio apresentado pelo Oficial Intendente?

Discordo Totalmente    1    2    3    4    5    Concordo Totalmente

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 1.133/08), o resultado econômico de ações do setor público pode ser representado:

Resultado Econômico = Receita Econômica - Custos e Despesas.

Onde:

- Receita Econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, e
- Custo de Oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

**24) Em resumo, o resultado econômico pode ser expresso pelo "valor que o cidadão pagaria pelo bem/serviço em mercado" menos "os custos de se produzir o mesmo bem/serviço internamente". Desta forma, considera-se capaz de apurar o resultado econômico das atividades de subsistência em sua Organização? \***

Sim

Não

**Gostaria de apontar algum fator que, na sua percepção, poderia dificultar o uso da Demonstração do Resultado Econômico em atividades de subsistência? (Poderá marcar mais de uma opção)**

- 1) Não considero que a Demonstração do Resultado Econômico seja capaz de medir o desempenho do setor.
- 2) Ainda há pouca informação sobre o assunto.
- 3) É difícil obter todas as informações de custos do setor.
- 4) Os demonstrativos, padronizados pelo COMAER, não são adequados à medição de desempenho econômico.
- 5) São complexas as técnicas contábeis necessárias.
- 6) Medir desempenho pode resultar em algum tipo de punição.
- 7) É um erro comparar custos internos de bens e serviços públicos com os valores de mercado.

Outro:

**Parabéns e obrigado pelas informações! Caso queira conhecer o resultado geral desta pesquisa, favor indicar um endereço eletrônico válido. Terei grande prazer em lhe enviar as análises de resultado!**

email: \_\_\_\_\_@\_\_\_\_\_.

## Referências bibliográficas

- Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Caderno ENAP*, 10, 6-50.
- Almeida, L., & Freire, T. (2003). *Metodologia da investigação em psicologia e educação*. Braga: Psiquilibrios Edições.
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50 (1), 37-63.
- Artsberg, K., & Schwenk, H. R. (2003). Accounting in Scandinavia. In P. Walton, A. Haller, & B. Raffournier, *International Accounting* (pp. 304-331). London: Thomson Learning.
- Awortwi, N. (2010). Building new competencies for government administrators and managers in an era of public sector reforms: The case of Mozambique. *International Review of Administrative Sciences*, 76 (4), 723-748.
- Azevedo, S., & Anastasia, F. (2002). Governança, "accountability" e responsividade. *Revista de Economia Política*, 22 (85), 79-97.
- Ball, R. (1995). Making accounting more international: Why, how, and how far will it go? *Journal of Applied Corporate Finance*, 8 (3), 19-29.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18 (1), 93-117.
- Barros, A. R. (1996). Historical sources of Brazilian underdevelopment. *Revista de Economia Política*, 16 (2), 123-142.
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Abacus*, 45 (2), 221-248.
- Baskerville, R. F. (2003). Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (1), 1-14.
- Becker, S. W., Ronen, J., & Sorter, G. H. (1974). Opportunity costs - An experimental approach. *Journal of Accounting Research*, 12 (2), 317-329.
- Behn, R. D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63 (5), 586-606.
- Beuren, I. M. (1993). Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *Caderno de Estudos FINECAF*, 8, 1-12.
- Beuren, I. M., & Klann, R. C. (2010). Divergences between the BR GAAP and US GAAP. *Journal of Accounting and Taxation*, 2 (2), 31-41.
- Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and New Public Management in local government: a reassessment of ambitions and results - An institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24 (3), 209-241.
- Bonacim, C. A., Araujo, A. M., & Miranda, C. S. (2008). Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 3 (2), 48-67.

- Bowling, A. (1998). *Measuring health: a review of quality of life measurement scales*. Buckingham: Open University Press.
- Box, R. C. (1999). Running government like a business: Implications for public administration theory and practice. *The American Review of Public Administration*, 29(1), 19-43.
- Bresser-Pereira, L. C. (1997). Managerial public administration: Strategy and structure for a new state. *Journal of Post Keynesian Economics*, 20(1), 7-23.
- Bresser-Pereira, L. C. (1998). Reforma do Estado nos Anos 90: Lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova - Revista de Cultura Política*, 45, 49-95.
- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research*, 11(3), 281-306.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent "alternative" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3-31.
- Burch, E. E., & Henry, W. R. (1974). Opportunity and incremental cost: Attempt to define in systems terms: a comment. *The Accounting Review*, 49(1), 118-123.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – The interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Caiden, G. E. (1991). *Administrative reform comes of age*. Berlin/New York: Walter de Gruyter.
- Carlin, T. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Carmona, S., & Macias, M. (2001). Institutional pressure, monopolistic conditions and the implementation (1980-1987). *Abacus*, 37(2), 139-165.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7-39.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (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), 565-596.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 1(23), 13-20.
- Chanchania, S., & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*, 39(4), 125-154.
- Chatterjee, A., Payette, M. J., Demas, C. P., & Finlayson, S. R. (2009). Opportunity cost: A systematic application to surgery. *Surgery*, 146(1), 18-22.
- Cheung, A. B. (1997). Understanding public-sector reforms: Global trends and diverse agendas. *International Review of Administrative Sciences*, 63(4), 435-457.
- Christensen, M. (2007). What we might know (but aren't sure) about public-sector accrual accounting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 51-65.
- Coase, R. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386-405.
- Codato, A. N. (2005). Uma história política da transição brasileira: Da ditadura militar à democracia. *Revista de Sociologia Política*, 25, 83-106.

- Committee on Accounting History. (1970). Committee reports: Supplement to volume XLV of The Accounting Review. *The Accounting Review*, 45, 53-64.
- Costa, F. L. (2008). Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Revista de Administração Pública*, 42 (5), 829-874.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C., & Szuster, N. (2011). Estrutura conceitual da contabilidade no Brasil: Percepção dos docentes dos programas de pós-graduação Stricto Sensu. *Pensar Contábil*, 13 (50), 53-63.
- Dias, H. L., Gondrige, E. O., Clemente, A., Espejo, M. M., & Voese, S. B. (2009). Custos no setor público: A percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 373-399.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17 (4), 506-542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- DiPietro, M. S. (2001). *Direito Administrativo* (13ªed.). São Paulo: Atlas.
- Divisão de Obras Raras e Publicações. (1949). *Anais da Biblioteca Nacional: Inventário dos documentos relativos ao Brasil, existentes na Biblioteca Nacional de Lisboa* (Vol. 75). Rio de Janeiro, RJ, Brasil: Diretoria de Imprensa Nacional. Disponível em [objdigital.bn.br/acervo\\_digital/anais/anais\\_075\\_1955.pdf](http://objdigital.bn.br/acervo_digital/anais/anais_075_1955.pdf). Acesso em 23 de novembro de 2011.
- Doupnik, T. S. (1996). Brazil: Inflation accounting. In M. Chatfield, & R. Vangermeersch, *The history of accounting: An international encyclopedia* (pp. 77-79). London: Garland Publishing, Inc.
- Doupnik, T. S. (1986). The evolution of financial statement indexation in Brazil. *The Accounting Historians Journal*, 13 (1), 1-18.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *The Academy of Management Review*, 14 (1), 57-74.
- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88 (2), 288-307.
- Ferreira, L., & Sarmiento, M. (2009). Da investigação quantitativa em contabilidade: Investigação por inquérito. In M. J. Major, & R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 165-208). Lisboa: Escolar Editora.
- Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. London: Sage Publications.
- Filho, A. A., & Martins, G. A. (2003). O livro caixa da ordem terceira de São Francisco em Recife e São Paulo (Brasil): séculos XVII e XVIII. *Revista Contabilidade e Finanças*, 14 (33), 78-89.
- Filho, J. S. (2009). *Manual de Direito Administrativo* (21ªed.). Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Filho, M. A. (2009). Resultado econômico em organizações do terceiro setor: Um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 1 (1), 35-44.

- Fleury, S. (2004). Brasil: uma agenda de reformas. *RAP - Revista de Administração Pública*, 38 (6), 1085-1093.
- Fonseca, P. C., & Monteiro, S. M. (2005). Credibilidade e populismo no Brasil: A política econômica dos governos Vargas e Goulart. *Revista Brasileira de Economia*, 59 (2), 215-243.
- Franco, V. S., Oliveira, A. V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., Major, M. J., et al. (2010). *Temas de contabilidade de gestão: Os custos, os resultados e a informação para a gestão* (3ª ed.). Lisboa: Livros Horizonte.
- Friedman, L. A., & Neumann, B. R. (1980). The effects of opportunity costs on project investment decisions: A replication and extension. *Journal of Accounting Research*, 18 (2), 407-419.
- Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (1990). *Estatísticas históricas do Brasil - Séries econômicas, demográficas e sociais de 1550 a 1988*. Rio de Janeiro: IBGE.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2006). *Managerial accounting* (11ª ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.
- Goddard, A. (2005). Accounting & NPM in UK local government - Contributions towards accountability. *Financial Accountability & Management*, 21 (2), 191-218.
- Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History*, 13 (4), 479-509.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., & Rodrigues, L. L. (2008). Accounting change in central government: The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (8), 1144-1184.
- Gomes, L. (2011). *1808* (9ª ed.). Alfragide: Livros d'Hoje.
- Goulart, A. M. (2002). Custo de oportunidade: Oculito na Contabilidade, nebuloso na mente dos contadores. *Revista Contabilidade e Finanças*, 13 (30), 19-31.
- Gray, S. J. (1995). International financial accounting and reporting. In J. A. Schweikart, S. J. Gray, & C. B. Roberts, *International Accounting: A Case Approach* (pp. 4-17). New York: McGraw-Hill, Inc.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24 (1), 1-15.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 1-13.
- Haque, M. S. (2000). Significance of accountability under the new approach to public governance. *International Review of Administrative Sciences*, 66 (4), 599-617.
- Hay, D. A. (2001). The post-1990 Brazilian trade liberalisation and the performance of large manufacturing firms: Productivity, market Share and profits. *The Economic Journal*, 111 (473), 620-641.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2009). *Investigação por questionário* (2ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Hodges, R., & Mellet, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5 (1), 99-113.

- Hofstede, G. (1997). *Culturas e organizações: Compreender a nossa programação mental*. (A. Fidalgo, Trans.) Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Hofstede, G. (2001). *Cultures consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations* (2<sup>a</sup>ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Holanda, S. B. (2000). *Raízes do Brasil*. Lisboa: Gradiva Publicações, Lda.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69 (1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2-3), 93-109.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4), 433–439.
- Howard-Grenville, J. A. (2005). The persistence of flexible organizational routines: The role of agency and organizational context. *Organization Science*, 16 (6), 618-636.
- Humphrey, C., Miller, P., & Scapens, R. W. (1993). Accountability and accountable management in the U.K. public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (3), 7-29.
- Hussein, M. E. (1996). A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and the Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 31 (1), 95-120.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22 (1), 36–45.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J., & Rahko, T. (2009). Institutional logics, ICT and stability of management accounting. *European Accounting Review*, 18 (2), 241-275.
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32 (2), 125–142.
- Jaggi, B., & Low, P. Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35 (4), 495-519.
- Jann, W., & Reichard, C. (2003). Evaluating best practice in central government modernization. In H. Wollmann, *Evaluation in public-sector reform: Concepts and practice in international perspective* (pp. 36-55). Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360.
- Jones, M. (2006). *Management accounting*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2008). *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (8<sup>a</sup>ed.). Lisboa: Áreas.
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of International Accounting Standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18 (3), 161-174.
- Köche, J. C. (1999). *Fundamentos de metodologia científica* (15<sup>a</sup>ed.). Petrópolis, RJ: Editora Vozes.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11 (2), 213–229.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18 (4), 719-723.

- Leite, C. E. (2005). *A evolução das ciências contábeis no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV.
- Leite, J. S. (2002). Normas contábeis internacionais - Uma visão para o futuro. *Cadernos da FACECA*, 11 (1), 51-65.
- Lima, D. V., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12 (2), 15-23.
- Lüder, K. G. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S., & Santos, P. M. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público Brasília*, 59 (3), 309-331.
- Machado Júnior, J. T., & Reis, H. C. (2003). *A lei 4.320 comentada* (31ªed.). Rio de Janeiro: IBAM.
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública - RAP*, 44 (4), 791-820.
- Manning, N. (2001). The legacy of the new public management in developing countries. *International Review of Administrative Sciences*, 67 (2), 297-312.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5ªed.). São Paulo: Atlas S.A.
- Marion, J. C. (1996). *O ensino da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Martin, N. C. (2002). Da contabilidade à controladoria: A evolução necessária. *Revista Contabilidade e Finanças*, 13 (28), 7-28.
- Martinho, M. R. (2010). *A lei 4.320/64 comentada, em esquemas* (1ªed.). Brasília: Brasília.
- Martins, E. (2000). Avaliação de empresas: Da mensuração contábil à econômica. *Caderno de Estudos FIECAFA*, 13 (24), 28-37.
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas.
- Maxwell, J. A. (1996). *Qualitative research design*. California: Sage Publications, Inc.
- Maxwell, K. (1995). *Pombal, paradox of the enlightenment*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Melo, G. M., & Júnior, W. R. (1998). *Determinantes do investimento privado no Brasil: 1970-1995*. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *The American Journal of Sociology*, 83 (2), 340-363.
- Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (6), 816-841.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: A study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12 (4), 437-464.

- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2010). Institutional theory. In Z. Hoque, *Methodological issues in accounting research: Theories and methods* (pp. 183-206). London: Spiramus Press Ltd.
- Moll, J., Major, M., & Hoque, Z. (2010). The qualitative research tradition. In Z. Hoque, *Methodological issues in accounting research: Theories and methods* (pp. 375-398). London: Spiramus.
- Moreira, A. T. (1977). *Inventário do Fundo Geral do Erário Régio - Arquivo do Tribunal de Contas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Mueller, G., Germon, H., & Meek, G. (1997). *Accounting: An international perspective* (4<sup>a</sup> ed.). Chicago: Irwin Book Team.
- Mustata, R. V., & Matis, D. (2010). Systems for material harmonization measurement within the changing global accounting environment: A review. *Journal of Organisational Transformation and Social Change*, 7(1), 47-87.
- Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). Implementation of accounting reforms: An empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*, 10(2), 175-196.
- Neto, O. R., Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. (2008). Mudança de paradigma na contabilidade brasileira: Uma explicação fundamentada na sociologia da tradução. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 19(2), 113-139.
- Nicholson-Crotty, S., Theobald, N. A., & Nicholson-Crotty, J. (2006). Disparate measures: Public managers and performance-measurement strategies. *Public Administration Review*, 66(1), 101-113.
- Nobes, C., & Parker, R. (2010). *Comparative international accounting* (11<sup>a</sup> ed.). London: Pearson.
- Nobrega, M. (2005). *O futuro chegou: Instituições e desenvolvimento no Brasil*. São Paulo: Globo.
- Novais, F. A. (2000). A proibição das manufaturas no Brasil e a política econômica portuguesa do fim do século XVIII. *Revista de História*, 213-237.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Ott, E., & Barbosa, M. A. (2011). Uma contribuição à historiografia do ensino contábil no estado do Rio Grande do Sul. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(4), 77-99.
- Patton, J. M. (1992). Accountability and governmental financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(3), 165-180.
- Peleias, I. R., & Bacci, J. (2004). Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração*, 5(3), 39-54.
- Peleias, I. R., Silva, G. P., Segreti, J. B., & Chiroto, A. R. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: Uma análise histórica. *Revista Contabilidade e Finanças*, 18, 19-32.
- Pendlebury, M., & Karbhari, Y. (1998). Resource accounting and executive agencies. *Public Money & Management*, 18(2), 29-33.
- Pollitt, C. (2001). Clarifying convergence. Striking similarities and durable differences in public management reform. *Public Management Review*, 3(4), 471-492.

- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2003). Evaluating public management reforms: An international perspective. In H. Wollmann, *Evaluation in public-sector reform: Concepts and practice in international perspective* (pp. 12-35). Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Potter, B. (2002). Financial accounting reforms in the Australian public sector: An episode in institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(1), 69-93.
- Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Prado Júnior, C. (1994). *História econômica do Brasil* (41ª ed.). São Paulo: Brasiliense.
- Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (1993). *International accounting and multinational enterprises* (3ª ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Raviv, M. H. (1978). Some results on incentive contracts with applications to education and employment, health insurance, and law enforcement. *The American Economic Review*, 68(1), 20-30.
- Riahi-Belkaoui, A. (1995). *The cultural shaping of accounting*. Westport: Greenwood Publishing Group.
- Ritchie, J., & Lewis, J. (2003). *Qualitative research practice*. London: Sage Publications Ltd.
- Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.
- Rodrigues, L. L., Craig, R., & Gomes, D. (2007). State intervention in commercial education: The case of the Portuguese School of Commerce, 1759. *Accounting History*, 12(1), 55-85.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2004). The Portuguese School of Commerce, 1759-1844: A reflection of the "Enlightenment". *Accounting History*, 9(3), 53-71.
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review*, 63(2), 134-139.
- Sá, A. L. (1998). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. Lisboa: Vislis Editores, Lda.
- Sacramento, C. O. (1998). O ensino de teoria da contabilidade no Brasil. *Caderno de Estudos FIPECAF*, 10(18), 1-10.
- Salter, S. B., & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's [1988] theory. *Journal of International Business Studies*, 26(2), 379-397.
- Santos, E. S., & Calixto, L. (2010). Impactos do início da harmonização contábil internacional (lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. *RAE-eletrônica*, 9(1), 1-26. Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1676-56482010000100006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1676-56482010000100006&lng=en&nrm=iso). Último acesso em 7 de fevereiro de 2012.
- Santos, J. O., & Watanabe, R. (2005). Uma análise da correlação entre o EVA® e o MVA® no contexto das empresas brasileiras de capital aberto. *Caderno de Pesquisas em Administração*, 12(1), 19-32.
- Santos, T. (1994). *Evolução histórica do Brasil: Da colônia à crise da Nova República*. Petrópolis: Vozes.

- Schwartz, S. H. (1999). A theory of cultural values and some implications for work. *Applied Psychology: An International Review*, 48 (1), 23-47.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: The maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37 (5), 427-442.
- Seo, M.-G., & Creed, W. E. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *The Academy of Management Review*, 27 (2), 222-247.
- Serra, J. (1982). Ciclo e mudanças estruturais na economia brasileira do após-guerra. *Revista de Economia Política*, 2 (6), 5-45.
- Sharma, A. K., & Kumar, S. (2010). Economic value added (EVA) - Literature review and relevant issues. *International Journal of Economics and Finance*, 2 (2), 200-220.
- Silva, A. C., & Martins, W. T. (2006). *História do pensamento contábil com ênfase na história da contabilidade brasileira*. Curitiba: Juruá.
- Silva, C. A., Morgan, B. F., Cunha, J. R., Moura, J. F., Filho, J. F., & Costa, P. S. (2007). *Custos no setor público*. Brasília: Universidade de Brasília.
- Silva, J. C. (2007). *Lei n. 4.320 comentada: Uma contribuição para a elaboração da lei complementar (§ 9º art. 165 da CF/88)*. Brasília: Thesaurus.
- Silva, L. M. (2011). *Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. São Paulo: Atlas.
- Silva, L. M. (1998). Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custo na administração pública. In M. F. STN, *II Prêmio STN de Monografia* (pp. 397-450). Brasília: Ministério da Fazenda.
- Slomski, V., Camargo, G. B., Filho, A. C., & Slomski, V. G. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: Uma aplicação na Procuradoria-Geral do município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), 933-957.
- Stanton, P., & Stanton, J. (1998). The questionable economics of governmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11 (2), 191 - 203.
- Stern, R. J. (2010). United States cost of military force projection in the Persian Gulf, 1976–2007. *Energy Policy*, 38 (6), 2816–2825.
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by french firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: An institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (6), 851–873.
- Valente, A. P., & Dumont, L. M. (2003). Controle público e orçamento federal: Avaliando o papel do SIAFI. *Informática Pública*, 5 (1), 49-64.
- Veloso, F. A., Villela, A., & Giambiagi, F. (2008). Determinantes do “milagre” econômico brasileiro (1968-1973). *Revista Brasileira de Economia*, 62 (2), 221-246.
- Vera-Muñoz, S. C. (1998). The effects of accounting knowledge and context on the omission of opportunity costs in resource allocation decisions. *The Accounting Review*, 73 (1), 47-72.
- Vergara, S. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.

- Victoravich, L. (2010). When do opportunity costs count? The impact of vagueness, project completion stage, and management accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 22 (1), 85-108.
- Vieira, R. (2009). Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade. In M. J. Major, & R. Vieira, *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (pp. 11-34). Lisboa: Escolar Editora.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). Investigação qualitativa em contabilidade. In M. J. Major, & R. Vieira, *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (pp. 129-161). Lisboa: Escolar Editora.
- Weffort, E. F. (2005). *O Brasil e a harmonização contábil internacional*. São Paulo: Atlas.
- Worcman, K. (2007). *A história da fundação do Banco do Brasil: Realizar sonhos, transformar realidades*. São Paulo: Museu da Pessoa.
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41 (4), 373-386.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

## Legislações e outros atos normativos consultados

- Alvará de Criação do Erário Régio, de 28 de junho de 1808. Cria o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. Brasília.
- Alvará de 15 de julho de 1809. Estabelece contribuições para as despesas da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Brasília.
- Carta Régia de 28 de Janeiro 1808. Abre os portos do Brasil ao comércio direto estrangeiro com exceção dos gêneros estancados. Brasília.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília.
- Decreto de 02 de agosto de 1831. Estabelece uma Aula de Comércio na cidade do Maranhão. Brasília.
- Decreto de 05 de janeiro de 1824. Manda contrair na Europa um empréstimo de três milhões de libras esterlinas. Brasília.
- Decreto de 23 de Fevereiro de 1808. Cria na cidade do Rio de Janeiro uma cadeira de ciência econômica. Brasília.
- Decreto nº 456, de 6 de julho de 1846. Manda executar o regulamento da aula do comércio da cidade do Rio de Janeiro. Brasília.
- Decreto nº 4.346, de 23 de março de 1869. Dá regulamento para a arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões. Brasília.
- Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870. Aprova os estatutos da associação dos guarda-livros estabelecida nesta corte. Brasília.
- Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro 1922. Organiza o código de contabilidade da União. Brasília.
- Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da rede mundial de computadores. Brasília.
- Decreto nº 6.481, de 18 de janeiro de 1877. Aprova os novos estatutos da associação dos guarda-livros. Brasília.
- Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Brasília.
- Decreto nº 7.704, de 21 de março de 2012. Dispõe sobre a distribuição do efetivo de oficiais dos quadros do corpo de oficiais da ativa da aeronáutica em tempo de paz, para 2012. Brasília.
- Decreto nº 17.329, de 28 de maio de 1926. Aprova o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico comercial reconhecidos oficialmente pelo governo federal. Brasília.
- Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. Brasília.
- Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional, extingue a Secretaria Central de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília.

Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília.

Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília.

Decreto-Lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília.

Decreto-Lei nº 2.961, de 20 de janeiro de 1941. Cria o Ministério da Aeronáutica. Brasília.

Decreto-Lei nº 7.892, de 23 de agosto de 1945. Organiza o serviço de intendência da aeronáutica. Brasília.

Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Brasília.

Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília.

Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília.

Lei de 7 de novembro de 1831. Declara livres todos os escravos vindos de fora do Império, e impõe penas aos importadores dos mesmos escravos. Brasília.

Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Dispõe sobre o código comercial do império do Brasil. Brasília.

Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951. Inclui, no curso de ciências econômicas, a cadeira de história econômica geral e do Brasil, e desdobra o curso de ciências contábeis e atuariais. Brasília.

Lei nº 3.384, de 28 de abril de 1958. Dá nova denominação à profissão de guarda-livro. Brasília.

Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília.

Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de obrigações do tesouro nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília.

Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a comissão de valores mobiliários. Brasília.

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília.

Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de *homepage* na *internet*, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações. Brasília.

Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal e dá outras providências. Brasília.

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília.

Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Altera o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Brasília.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2010). Secretaria do Tesouro Nacional. Padroniza os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público. Brasília.

Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica - MCA 172-3 (2012). Comando da Aeronáutica. Estabelece procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial aplicáveis às unidades gestoras do Comando da Aeronáutica, sediadas no país e no exterior. Brasília.

Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Constitui comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na administração pública federal. Brasília.

Portaria STN nº 157, de 9 de Março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do sistema de custos do governo federal. Brasília.

Portaria STN nº 184, de 25 de agosto de 2008. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília.

Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010. Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova as partes II, III, IV, V, VI e VII da 3ª edição do manual de contabilidade aplicada ao setor público, e dá outras providências. Brasília.

Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010. Secretaria do Tesouro Nacional. Atualiza os anexos nº 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Brasília.

Portaria STN nº 716, de 24 de outubro de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre as competências dos órgãos central e setoriais do sistema de custos do governo federal. Brasília.

Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009. Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova o volume V e republica o volume IV da 2ª edição do manual de contabilidade aplicada ao setor público, e dá outras providências. Brasília.

Portaria STN nº 864, de 30 de dezembro de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Altera a Portaria STN nº 607, de 26 de outubro de 2010 e cria o macroprocesso do sistema de custos do governo federal. Brasília.

Portaria nº 317/GC3, de 16 de março de 2005. Comando da Aeronáutica. Aprova o regulamento da diretoria de intendência. Brasília.

Portaria nº 401/GC3, de 9 de junho de 2008. Comando da Aeronáutica. Dispõe sobre o sistema de subsistência da aeronáutica. Brasília.

Portaria nº 572/GM3, de 12 de maio de 1981. Comando da Aeronáutica. Institui o sistema de subsistência da aeronáutica. Brasília.

Projeto de Lei nº 3.741, de 8 de novembro de 2000. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e dá outras providências. Brasília.

Pronunciamento Conceitual Básico. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Brasília.

Pronunciamento Técnico CPC 42. Contabilidade e evidenciação em economia altamente inflacionária. Brasília.

Pronunciamento Técnico CPC 43 (R1). Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Adoção inicial dos pronunciamentos técnicos CPC 15 a 41 - Correlação às normas internacionais de contabilidade – IFRS 1. Brasília.

Resolução CFC nº 750, de 31 de dezembro de 1993. Conselho Federal de Contabilidade. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Brasília.

Resolução CFC nº 803, de 20 de novembro de 1996. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova o código de ética profissional do contador. Brasília.

Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. Conselho Federal de Contabilidade. Cria comitê de pronunciamentos contábeis e dá outras providências. Brasília.

Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Conselho Federal de Contabilidade. Cria o comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília.

Resolução CFC nº 1.121, de 1 de abril de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC TG - Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Brasília.

Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Brasília.

Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Brasília.

Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Brasília.

Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no setor público. Brasília.

Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.5 – Registro contábil. Brasília.

Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Brasília.

Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis. Brasília.

Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.8 – Controle interno. Brasília.

Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão. Brasília.

Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Brasília.

Resolução CFC nº 1.282, de 2 de junho de 2010. Conselho Federal de Contabilidade. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Brasília.

Resolução CFC nº 1.315, de 17 de dezembro de 2010. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC TG 43 – Adoção inicial das NBC Ts convergidas em 2009. Brasília.

Resolução CFC nº 1.328, de 18 de março de 2011. Conselho Federal de Contabilidade. Dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade. Brasília.

Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011. Conselho Federal de Contabilidade. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Brasília.



## Páginas eletrônicas consultadas

- Banco Central do Brasil (2012a). *Calculadora do cidadão*. Banco Central do Brasil. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Banco Central do Brasil (2012b). *Conversão de moedas*. Banco Central do Brasil. Disponível em <http://www4.bcb.gov.br/pec/conversao/Resultado.asp?idpai=convmoeda>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Banco Central do Brasil (n.d.). *Histórico de Metas para a Inflação no Brasil*. Banco Central do Brasil. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/Pec/metas/TabelaMetaseResultados.pdf>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Biblioteca Nacional Digital do Brasil (2010). *Memória apresentada ao príncipe regente, relativa ao balanço de receitas e despesas da Real Fazenda no ano de 1800*. Biblioteca Nacional Digital do Brasil. Disponível em [http://bndigital.bn.br/scripts/odwp032k.dll?t=nav&pr=fbn\\_dig\\_pr&db=fbn\\_dig&use=kw\\_livre&rn=3&disp=card&sort=off&ss=22171642&arg=contabilidade](http://bndigital.bn.br/scripts/odwp032k.dll?t=nav&pr=fbn_dig_pr&db=fbn_dig&use=kw_livre&rn=3&disp=card&sort=off&ss=22171642&arg=contabilidade). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Comissão Interministerial de Custos (2005). *Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos*. Comissão Interministerial de Custos. Disponível em [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Comunicação Social do IBGE (2003). *Estatísticas do Século XX*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/29092003estatisticasecxxhtml.shtm>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Conselho Federal de Contabilidade (n.d.). *Processo de Convergência*. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=289>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Controladoria-Geral da União (2012). *Gastos Diretos por Programa*. Portal da Transparência. Disponível em <http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalTransparenciaGDProgramaPesquisaAcao.asp?ano=2011&textoPesquisaPrograma=0621&codigoPrograma=0621&nomePrograma=Preparo%20e%20Emprego%20da%20For%20E7a%20A%20E9rea>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Departamento de História da Universidade Nova de Lisboa (n.d.). *Collecção da Legislação Portuguesa - Legislação de 1750 a 1762*. Ius Lusitaniae – Fontes Históricas do Governo Português. Disponível em [http://www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id\\_parte=105&id\\_obra=73&pagina=1160](http://www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id_parte=105&id_obra=73&pagina=1160). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Gontijo, V. (2004). *Orçamento Brasil – Evolução Histórica no Brasil*. Câmara dos Deputados. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/atividade>

- legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- IBRE (2012). *Serviços IBRE – Séries históricas de índices*. FGV IBRE. Disponível em <http://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumChannelId=402880811D8E34B9011D92C493F131B2>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2000). *Desembarques no Brasil*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em [http://www.ibge.gov.br/brasil500/tabelas/negros\\_desembarques.htm](http://www.ibge.gov.br/brasil500/tabelas/negros_desembarques.htm). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2012). *Indicadores IBGE Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor IPCA INPC dezembro de 2011*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em [ftp://ftp.ibge.gov.br/Precos\\_Indices\\_de\\_Precos\\_ao\\_Consumidor/INPC/Fasciculo\\_Indicadores\\_IBGE/](ftp://ftp.ibge.gov.br/Precos_Indices_de_Precos_ao_Consumidor/INPC/Fasciculo_Indicadores_IBGE/). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (n.d.). *Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor - Séries Históricas - IPCA (formato zip)*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc\\_ipca/defaultseriesHist.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultseriesHist.shtm). Último acesso: 31 de maio de 2012.
- International Federation of Accountants (2000). *Government Financial Reporting Accounting Issues and Practices*. International Federation of Accountants. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-11-government-finan.pdf>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- International Federation of Accountants (2011). *Founding Members. International Federation of Accountants*. Disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history/founding-members>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Ministério da Fazenda (2012). *Relatório Economia Brasileira em Perspectiva- 14ª Edição Especial*. Ministério da Fazenda. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/portugues/docs/perspectiva-economia-brasileira/edicoes/Economia-Brasileira-Em-Perspectiva-14Ed.EspecialFev2012.pdf>. Último acesso em 31 de maio de 2012.
- Officer, L. H., & Williamson, S. H. (2011). *Six Ways to Compute the Relative Value of a U.K. Dollar Amount, 1270 to present*. MeasuringWorth. Disponível em <http://www.measuringworth.com/ukcompare/>. Último acesso: 31 de maio de 2012.
- Presidência da República (1995). *Discurso na solenidade de instalação do Conselho de Reforma do Estado. Biblioteca da Presidência da República*. Disponível em [http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/fernando-henrique-cardoso/discursos-1/1o-mandato/1995-2-semester%20/111%20-%20Discurso%20na%20solenidade%20de%20instalacao%20do%20Conselho%20de%20Reforma%20do%20Estado%20-%20Palacio%20do%20Planalto%20-%20Brasilia%20-%20Distrito%20Federal%20-%202008-12-1995.pdf/at\\_download/file](http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/fernando-henrique-cardoso/discursos-1/1o-mandato/1995-2-semester%20/111%20-%20Discurso%20na%20solenidade%20de%20instalacao%20do%20Conselho%20de%20Reforma%20do%20Estado%20-%20Palacio%20do%20Planalto%20-%20Brasilia%20-%20Distrito%20Federal%20-%202008-12-1995.pdf/at_download/file). Último acesso: 31 de maio de 2012.

Receita Federal (n.d.). *Memória da Receita Federal – Alfândega de Salvador*. Receita Federal. Disponível em [http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/pessoal/alfandega\\_salvador/default.asp](http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/pessoal/alfandega_salvador/default.asp). Último acesso: 31 de maio de 2012.

Secretaria de Administração Acadêmica (2012). *Currículo da Habilitação – Graduação*. Universidade de Brasília. Disponível em <http://www.serverweb.unb.br/matriculaweb/graduacao/curriculo.aspx?cod=8516>. Último acesso: 31 de maio de 2012.

Secretaria do Tesouro Nacional (n.d.). *A história do SIAFI*. Tesouro Nacional. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index\\_conheca\\_siafi.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp). Último acesso: 31 de maio de 2012.

The Centre for Economics and Business Research (2010). *Brazil has overtaken the UK's GDP. The Centre for Economics and Business Research*. Disponível em <http://www.cebr.com/wp-content/uploads/Cebr-World-Economic-League-Table-press-release-26-December-2011.pdf>. Último acesso: 31 de maio de 2012.