

# Dificuldades na Profissão do Contador Público: um Mapeamento Sistemático no Ambiente Brasileiro

**Monte de Paula, Wellington  
Bezerra Filho, João Eudes**

Dificuldades na Profissão do Contador Público: um Mapeamento Sistemático no Ambiente Brasileiro  
Administração Pública e Gestão Social, vol. 16, núm. 1, 2024  
Universidade Federal de Viçosa

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351576210009>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.

# Dificuldades na Profissão do Contador Público: um Mapeamento Sistemático no Ambiente Brasileiro

Difficulties in the Profession of Public Accountant: a Systematic Mapping in the Federal Executive Branch  
Dificultades en la Profesión de Contador Público: un Mapeo Sistemático en el Poder Ejecutivo Federal

*Wellington Monte de Paula*  
*Secretaria de Fazenda de Alagoas, Brasil*  
wellingtonmonte@sefaz.al.gov.br  
*João Eudes Bezerra Filho*  
*FUCAPE, Brasil*  
joao@fucape.br

Recepción: 02 Diciembre 2022  
Aprobación: 31 Mayo 2023  
Publicación: 13 Enero 2024



Acceso abierto diamante

## Resumo

**Objetivo da pesquisa:** O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores do setor público do Poder Executivo Federal.

**Enquadramento Teórico:** Revisão da literatura sobre perfil, habilidades e competências dos profissionais da contabilidade e adoção das normas internacionais de contabilidade no setor público (IPSAS).

**Método:** Foram identificadas vinte e quatro possíveis situações de dificuldades na rotina dos contadores. Metodologicamente, utilizou-se a abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e aplicação de questionário. A coleta de dados, foi realizada por meio de questionário eletrônico, cuja amostra foi representada por 169 respondentes do poder executivo federal em todos os estados do Brasil.

**Resultados:** Os resultados apontaram a formação ineficiente dos contadores pesquisados como sendo a principal dificuldade, diante das novas mudanças na contabilidade pública brasileira.

**Originalidade:** O mapeamento de vinte e quatro fatores associados às dificuldades dos contadores públicos, ante a adoção das IPSAS no Brasil, representa uma contribuição que possibilita promover ações necessárias ao aperfeiçoamento da formação dos contadores do setor público e consequentes mudanças no ambiente organizacional da administração pública brasileira.

**Contribuições teóricas e práticas:** Consoante a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público no Brasil (IPSAS), o estudo contribui para o debate acadêmico no processo de formação e profissionalização do contador do setor público do governo federal, isto porque os resultados serão úteis para efetivação e/ou aperfeiçoamento de diretrizes técnicas, metodológicas, gerencias e organizacionais de forma a mitigar as dificuldades ora enfrentadas e identificadas na presente pesquisa.

**Palavras-chave:** Dificuldades dos contadores públicos, Contabilidade pública, Formação dos contadores públicos, Liderança, convergência com IPSAS.

## Abstract

**Research objective:** The objective of this research was to identify, group and analyze the main factors associated with the difficulties faced in the profession of accountants in the public sector of the Federal Executive Branch.

**Theoretical Framework:** Literature review of the profile, the skills and the competences of accounting professionals and adoption of international accounting standards for the public sector (IPSAS).

**Method:** Twenty-four possible situations of difficulty in the accountants' routine were identified. Methodologically, a quantitative, exploratory approach was used, with a cross-section and a questionnaire. Data collection was carried out by means of an electronic questionnaire, whose sample was represented by 169 respondents from the federal executive branch in all states of Brazil.

**Results:** The results pointed to the inefficient training of the surveyed accountants as the main difficulty, given the new changes in Brazilian public accounting.

**Originality:** Factors associated to the difficulties of public accountants, before the adoption of IPSAS in Brazil, it is a contribution that enables the achievement of the necessary actions to improve the training of accountants public sector and potential changes in the organizational environment of the Brazilian public administration.

**Theoretical and practical contributions:** In accordance with the convergence with the international public sector accounting standards in Brazil (IPSAS), the study contributes to the academic debate in the process of training and professionalization of the public sector accountant of the federal government, because the results will be useful for the effectiveness and/or or improvement of technical, methodological, managerial and organizational guidelines in order to mitigate the difficulties faced and identified in this research.

**Keywords:** Public accountants, Difficulties in the profession, Public accounting, Accounting professionals, Convergence with IPSAS.

## Resumen

**Objetivo de la investigación:** El objetivo de esta investigación fue identificar, agrupar y analizar los principales factores asociados a las dificultades enfrentadas en la profesión de contadores en el sector público del Poder Ejecutivo Federal.

**Marco teórico:** Revisión de literatura sobre el perfil, habilidades y competencias de los profesionales contables y adopción de las normas internacionales de contabilidad en el sector público (IPSAS).

**Método:** Se identificaron veinticuatro posibles situaciones de dificultades en la rutina de los contadores. Metodológicamente se utilizó un enfoque cuantitativo, exploratorio, con corte transversal y aplicación de un cuestionario. La recolección de datos se realizó a través de un cuestionario electrónico, cuya muestra estuvo representada por 169 encuestados del poder ejecutivo federal en todos los estados de Brasil.

**Resultados:** Los resultados apuntaron a la formación ineficiente de los contadores encuestados como la principal dificultad, frente a los nuevos cambios en la contabilidad pública brasileña.

**Originalidad:** Factores asociados a las dificultades de los contadores públicos, frente a la adopción de las NICSP en Brasil, es una contribución que posibilita la consecución de acciones necesarias para mejorar la formación de los contadores en el sector público y potenciales cambios en el clima organizacional de la administración pública brasileña.

**Contribuciones teóricas y prácticas:** De acuerdo con la convergencia con las normas internacionales de contabilidad del sector público en Brasil (IPSAS), el estudio contribuye al debate académico en el proceso de formación y profesionalización del contador del sector público del gobierno federal, porque los resultados serán útiles para el efectividad y/o mejoramiento de lineamientos técnicos, metodológicos, gerenciales y organizacionales para mitigar las dificultades enfrentadas e identificadas en esta investigación.

**Palabras clave:** Contadores públicos, Dificultades en la profesión Contabilidad pública, Profesionales de la contabilidad, Convergencia con IPSAS.

## 1 Introdução

A contabilidade surpreende pela amplitude de nuances que surgem a cada dia, cabendo ao profissional contábil buscar respostas úteis no processo de geração de informações para tomada de decisões. A contabilidade por ser uma ciência social, em um mesmo evento pode ter diferentes interpretações, possibilitando ao profissional contábil, em variadas situações, a retratar a mesma realidade com diferentes percepções (Szuster, 2015). Complementarmente, os estudos de Dillard e Vinnari (2019) e Marin, Lima e Nova (2014) constataram que o fenômeno da globalização e a busca de convergências aos padrões internacionais de contabilidade têm valorizado o profissional contábil, permitindo a tomada de decisão em prol do interesse público e facilitando o bem comum.

No exercício de suas atividades os contadores devem gerar informações de qualidade e não devem ficar restritos, apenas, a regras preestabelecidas, podendo fazer julgamentos devidamente fundamentados nos princípios e normas contábeis (Szuster, 2015). Trata-se de um novo paradigma construído pelas constantes mudanças no cenário mundial exigindo novas competências e crescentes necessidades de aprimoramento profissional. Uma contabilidade melhor não resolverá a pobreza, porém, se negligenciada, interferirá negativamente nos mecanismos de desenvolvimento (Hopper, Lassou, & Soobaroyen, 2017).

No contexto mundial as transformações na sociedade e as mudanças organizacionais vêm desafiando, cada vez mais, o profissional contábil exigindo conhecimentos que vão além do técnico e científico a exemplo do desenvolvimento de novas competências, habilidades de pensamento crítico-reflexivo, trabalho em equipe e solução de problemas (Silva, Azevedo, & Araújo, 2018). Esse novo perfil profissional é alcançado por meio da educação formal e da experiência prática na área contábil, agindo em conformidade com o código de ética da profissão (Paisey & Paisey, 2018).

Nesse cenário, o presente artigo se propôs a responder a seguinte questão de pesquisa: diante das novas normas aplicadas ao setor público brasileiro, quais são os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão, na perspectiva dos contadores do Poder Executivo Federal?

Para responder essa questão, o objetivo do estudo foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores do setor público do Poder Executivo Federal brasileiro.

A abordagem da pesquisa foi exploratória, com base em métodos quantitativos. A amostra foi não probabilística por acessibilidade e o ambiente do estudo foi a administração pública federal do Brasil. A população alvo foi composta por uma amostra dos contadores atuantes nos órgãos do poder executivo federal de todos os estados brasileiros e do Distrito Federal.

Foram coletadas 169 respostas de contadores públicos que responderam a um questionário de 33 perguntas com fatores relacionados às principais dificuldades no exercício da profissão, levantadas na literatura. A análise fatorial exploratória foi utilizada para agrupar os constructos associados às dificuldades enfrentadas na profissão pelos contadores.

Como contribuição, os resultados podem ser utilizados como motivação e reflexões para os órgãos institucionais formularem ações e políticas públicas, que colaborem na evolução profissional dos contadores do setor público. Podendo, ainda, serem utilizados em proposições de diretrizes, técnicas, métodos e estratégias gerenciais e organizacionais, possibilitando mitigar as dificuldades enfrentadas pelos contadores, identificadas e analisadas na presente pesquisa.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Perfil do profissional contábil: habilidades e competências

O processo de convergência contábil com as normas internacionais tem alterado o perfil dos contadores querendo deles fortalecimento de fornecer informações estratégicas para tomada de decisões, além da

necessidade de treinamento e do entendimento de outras áreas do conhecimento (Bosco & Carvalho, 2017).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e Instituto de Contadores Gerenciais (IMA), ao investigarem sobre o perfil do profissional contábil, acrescentaram que, após o processo de convergência contábil, as organizações têm exigido deles um conjunto diversificado de habilidades e atributos pessoais, concluindo que atitudes positivas, muitas vezes, são mais importantes do que habilidades contábeis teóricas e técnicas (Ahadiat & Martin, 2015). A discussão acerca das competências e habilidades do profissional da contabilidade tem estado presente na literatura mundial, como é possível observar em Hassall, Joyce, Montañó e González (2010), Lin (2008), Oro, Beuren e Carpes (2014).

As mudanças que vêm ocorrendo no ambiente contábil requerem uma reflexão com abordagem global (Abbasi, 2013), levando à necessidade de rever algumas práticas contábeis adotadas (Morás & Klann, 2018). É preciso formar profissionais contadores com capacidade de liderança e qualificados a interpretar e colocar em prática as normas internacionais de contabilidade (Costa, Souza, Baihe, & Santos Filho, 2018; Crawford, Helliard, Monk, & Veneziani, 2014). Neste caminho, há competências que podem ser adquiridas junto a Instituições de Ensino Superior (IES), capazes de preparar futuros contadores com uma percepção multidisciplinar que possam ir além do conhecimento científico (Howieson et al., 2014). Outras poderão ser conquistadas no exercício da profissão (D'abate, Youndt, & Wenzel, 2009); por exemplo, a experiência que exige um julgamento profissional dos contadores e não apenas as habilidades técnicas (Rasouli, Banimahd, & Royae, 2015).

A International Accounting Education Standards Board (IAESB), visando à orientação das instituições de ensino superior na formação dos contadores, contribuiu com a valorização do profissional contábil ao divulgar oito iniciativas: IES 1 a IES 8, cujos conteúdos tratam, respectivamente, sobre programas de educação profissional em contabilidade, competências técnicas, habilidades profissionais, experiência prática, critérios sobre a avaliação da competência profissional, desenvolvimento profissional contínuo e, por fim, competência para profissionais de auditoria (Pratama, 2015).

Percebe-se que essas iniciativas visam a estimular os profissionais contábeis a adotarem uma nova postura, expandindo competências, mantendo-se atualizados sobre tecnologias da informação no contexto em que a organização esteja inserida, além da obediência às normas e aos padrões éticos e de integridade. (Bloomfield, Brüggemann, Christensen, & Leuz, 2017; Voss, 2017).

Para Yusof e Noh (2016), o objetivo da IAESB e a lógica do estabelecimento de IES têm sido de grande utilidade no desenvolvimento de contadores profissionais no mundo, uma vez que a International Federation of Accountants (IFAC), por meio da Declaração de Obrigações da Associação (SMO), tem exigido a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais como uma tentativa de reduzir as diferenças internacionais entre países e para aumentar a mobilidade global entre pessoas em todo o mundo.

## 2.2 Adoção das IPSAS

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), divulgadas pelo IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), órgão independente da IFAC (International Federation of Accountants) (Olusegun, 2019), são um conjunto de normas contábeis para serem utilizadas por entidades governamentais de todos os países na elaboração das demonstrações financeiras (Erin, Okoye, Modebe, & Ogundele, 2016). Organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, têm recomendado a sua implementação (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016), por serem referências de padrões de alta qualidade e possuírem aceitação internacional (Benito, Brusca, & Montesinos, 2007), capaz de produzir informações financeiras relevantes, usadas para fins de transparência e prestação de contas (Lapsley, Mussari, & Paulsson, 2009).

O setor privado foi pioneiro no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade que, posteriormente, passou a ser adotado pelo setor público (Marques, Bezerra Filho, & Caldas, 2020).

Países que adotaram as IPSAS apresentaram melhoria no nível de responsabilidade, transparência e redução da corrupção (Nzewi & Enuenwemba, 2020), confirmando que a mudança das normas contábeis não é apenas uma questão técnica, mas também cultural (Manes-Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca, 2016).

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu, em 2016, a NBC T SP - Estrutura Conceitual (NBC TSP EC), considerada a primeira norma de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público, demonstrando, naquela oportunidade, a intenção em adotar as IPSAS (Lima & Lima, 2019),

Lima e Lima (2019) verificaram que os contadores do setor público brasileiro têm a percepção da necessidade de mudança na contabilidade pública para os padrões internacionais, em que pese ser de um entendimento complexo e não compartilhado pelos gestores, de um baixo número de contadores atuantes e qualificados no setor público, da pluralidade dos sistemas de contabilidade, da ausência de demandas por informações de qualidade dos tomadores de decisão e das diferentes culturas, geografias e realidades econômicas em todo território brasileiro.

Salato, Gomes e Ferreira (2022) afirmam que, no ambiente interno das organizações, as dificuldades na implantação das IPSAS vão desde a resistência a mudanças, alto custo de implementação, conhecimento técnico dos profissionais contábeis, até à falta de estrutura tecnológica. Para Diniz, Silva, Santos e Martins (2015), é preciso capacitar os contadores e fornecer instrumentos de informações e controles capazes de atender as exigências trazidas pelas normas.

Em recentes pesquisas sobre a adoção das IPSAS no Brasil têm sido discutidos diversos fatores que levam à baixa velocidade da convergência no país (Lima & Lima, 2019; Azevedo, Aquino, & Neves, 2020; Bilhim, Azevedo, & Santos, 2022). Apesar de mais de 10 anos do início da convergência (2008), discute-se que a adoção pode estar sendo afetada pela necessidade de adaptação dos sistemas de TI às mudanças, como também a limitação de tempo e de atenção dos contadores têm dificultado os esforços para a implementação efetiva das políticas contábeis (Lino, Aquino, & Neves, 2022; Bilhim et al., 2022).

O desinteresse dos gestores públicos associado às pressões políticas e a adoção do regime de competência são os principais desafios do processo de convergência das normas brasileiras para as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (Marques et al., 2020).

Essas dificuldades precisam ser identificadas e tratadas antes de qualquer tentativa de implementação, a fim de reduzir riscos durante o processo (Ouda, 2008).

### 2.3 Dificuldades enfrentadas pelos contadores do setor público no exercício da profissão

A contabilidade enquanto ciência social busca afirmar a transparência e fidedignidade das informações, utilizando técnicas e tecnologias para identificar e corrigir possíveis falhas (Wuerges & Borba, 2014). Para isso, as atividades e operações contábeis devem estar orientadas pela tecnologia (Lartey et al., 2019). O contador do setor público tem sido cobrado a se adaptar a um novo conjunto de técnicas, além de demonstrar capacidade para gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle (Fu, 2019).

Na atual conjuntura, a crescente demanda por prestação de contas, o combate a fraudes e erros, a análise e o gerenciamento de riscos, bem como o aprimoramento da conformidade contábil são desafios a serem enfrentados pelos profissionais contábeis, demonstrando a necessidade urgente de se desenvolver novos instrumentos de controle preventivo (Frecka, Griffin, & Stevens, 2018; Heinz, Alves, Roratto, & Dias, 2019; Novaes & Almeida, 2020).

O despreparo para lidar com as novas informações da convergência, a falta de conhecimento e treinamento constante e a baixa experiência dos profissionais sobre o regime de competência, são fatores que se somam aos que afetam a adoção das IPSAS no Brasil (Azevedo, Lino & Diniz, 2019; Bilhim, et al., 2022).

Os baixos níveis gerais de conformidade na administração pública desafiam a rotina de trabalho do contador do setor público (Lartey, Kong, Bah, Santosh, & Gumah, 2019), sendo necessário um mecanismo de acompanhamento e verificação da precisão dos dados contábeis (Everett, Neu, & Rahaman, 2007).



Por isso, o controle preventivo surge como uma ferramenta de bastante utilidade para os profissionais contábeis, em razão da sua proativa capacidade de reduzir inconsistências e restaurar a conformidade (Lartey et al., 2019; Medeiros & Demo, 2020), permitindo o acompanhamento das funções - administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira e patrimonial - em busca dos melhores resultados, sendo fonte importante de informação para tomada de decisão (Garcia, Mello, & Resende, 2013), o que contribui para consolidação de uma política contábil mais conservadora e com melhores níveis de controles (Adedeji & Olubodun, 2018).

No setor público é necessário um planejamento orçamentário e financeiro próximo da realidade, tanto na previsão da receita como na fixação da despesa, por serem funções centrais do orçamento (Williams & Calabrese, 2016). Na execução da despesa pública, por exemplo, é o momento em que o contador enfrenta um universo de procedimentos burocráticos de conformidades, estabelecidos pela legislação pertinente. Para Chengyin (2019) é a oportunidade de se utilizar um moderno padrão de gestão e de tecnologia, guiado por normas, visando à redução de custos, a fim de resolver problemas de gastos irracionais e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos administrativos.

No campo da governança moderna os contadores do setor público são exigidos, cada vez mais, por melhoria da qualidade e confiabilidade das informações contábeis. Para que isso aconteça, faz-se necessário um sistema de controle interno eficaz, elemento-chave no gerenciamento de riscos e imprescindível nos processos de conformidade e consistências das informações contábeis (Eulerich, Theis, Velte, & Stiglbauer, 2013). Isso não significa que a eficácia possa se prolongar em anos subsequentes, pois novos riscos vêm emergindo junto com um escopo crescente de responsabilidades das organizações (Farrar, Hausserman, & Rennie, 2018). É preciso que a administração pública faça uso de ferramentas capazes de oferecer uma avaliação periódica de riscos (Lokanan, 2015).

No que se refere aos aspectos relacionais dos contadores com seus subordinados, a liderança autêntica vem reduzindo as dificuldades enfrentadas pelos contadores junto à sua equipe, sendo capaz de fortalecer o comprometimento de seus colaboradores e, ao mesmo tempo, reduzir estresses, conflitos e/ou intenções de abandonarem a equipe. Liderança autêntica é um estilo de liderança que promove capacidades psicológicas positivas e um clima ético positivo, sendo conhecida pelos contadores do setor público como uma ocupação orientada para os detalhes (Kalay, Brender & Kantor, 2018).

Diante do exposto, para fins de atender ao objetivo da presente pesquisa, o Quadro 1 apresenta, resumidamente, 24 dificuldades enfrentadas por contadores do setor público extraídas da literatura e passíveis de serem agrupados em fatores, possibilitando formar os constructos do estudo.

### **Quadro 1**

Dificuldade dos contadores do setor público pesquisada na literatura

N	Dificuldades	Fontes da literatura
1	Necessidade de capacitação	O processo de convergência contábil tem alterado o perfil dos contadores e exigiu uma maior capacitação dos contadores (Boscof & Carvalho, 2017; Azevedo, et al., 2019; Bilhim, et al., 2022; Marcelino & Gonçalves2021).
2	Não participação em reuniões estratégicas	Se o contador não for chamado em reuniões para fornecer informações estratégicas, seu desempenho diminui (Boscof & Carvalho, 2017).
3	Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	Habilidades e atributos pessoais do contador, muitas vezes, são mais importantes do que teorias e técnicas contábeis (Ahadiat & Martin, 2015).
4	Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	A capacidade do contador de trabalhar sob pressão, muitas vezes, é mais importante do que conhecimentos contábeis (Ahadiat & Martin, 2015)
5	Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	É preciso formar profissionais contadores que sejam efetivamente capazes de interpretar e implementar as normas internacionais de contabilidade (Crawford, et al., 2014).
6	Falta de experiência profissional	A experiência favorece um julgamento profissional dos contadores e não apenas suas habilidades técnicas (Rasouli, et al., 2015).
7	Falta de adaptação às normas contábeis	O contador público tem sido cobrado a se adaptar a um novo conjunto de técnicas que possam ser capazes de gerenciar os impactos das imperfeições nas estruturas de controle (Fu, 2018).
8	Falta de implementação de controles preventivos	Novos instrumentos de controle preventivo com a finalidade de melhorar a conformidade e atender à crescente demanda por prestação de contas (Frecka et al., 2018).
9	O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	A transparência e fidedignidade das informações contábeis ocorrem com a utilização de técnicas e tecnologias que possam identificar e corrigir possíveis falhas (Wuerges & Borba, 2014).
10	A contabilidade não orientada pela tecnologia	As atividades e operações contábeis devem estar orientadas pela tecnologia (Wuerges & Borba, 2014).
11	A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	Um sistema de controle interno eficaz é considerado um elemento-chave no gerenciamento de riscos e um componente prático de conformidade (Eulerich et al., 2013).
12		Torna-se necessário que a administração pública faça uso de ferramentas que ofereçam uma avaliação



13	Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	Os níveis gerais de conformidade no setor público são baixos, em comparação com outros indicadores de desempenho, como gerenciamento de riscos (Lartey et al., 2019).
14	Falta de segregação de funções nos setores	A segregação de funções é essencial para administração pública (Matei & Drumas, 2015), pois trata-se de um procedimento de controle preventivo, empregado antes da ocorrência de erros e irregularidades (Ter Bogt & Tillema, 2016; Adedeji & Olubodun, 2018)
15	Ineficiência nos processos administrativos	Exige-se um moderno padrão de gestão e tecnologia, guiado por normas e visando à redução custos, a fim de resolver problemas de gastos irracionais e melhorar a qualidade e a eficiência dos processos administrativos (Chengyin, 2019).
16	Realização de despesas sem o empenho prévio	Quando da execução orçamentária da despesa, verifica-se que um dos erros mais comuns cometidos pela contabilidade trata-se da realização da despesa sem o prévio empenho (Araújo, 2019).
17	Ordem ilegal de superior hierárquico	O comportamento antiético de um superior hierárquico com o contador público (Alleyne et al., 2018).
18	Falta de implementação de um Código de Ética	A implementação de uma cultura ética de suporte dentro da organização ajuda a melhorar as atitudes e encorajar os contadores públicos a relatar atos questionáveis (Alleyne et al., 2018).
19	Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	Entende-se que a capacitação é um dos principais caminhos para tornar os servidores mais produtivos e fazê-los crescer profissionalmente (Méndez & Sepúlveda, 2016)
20	Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores	Capacitação é uma das medidas que pode reduzir os efeitos negativos causados pela rotatividade do cargo de contador (Azevedo et al., 2019).
21	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	É fundamental que os contadores sejam proativos, com alternativas para o aperfeiçoamento da capacidade informacional, evidenciando uma demonstração contábil que retrate a realidade, apesar de todas as dificuldades existentes, por exemplo, no que tange ao inevitável processo de depreciação contábil (Szüster et al., 2005)
22	Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens	É importante que os contadores procurem alternativas visando à melhoria e aperfeiçoamento da reavaliação de bens que será evidenciada nas demonstrações contábeis. (Szüster et al., 2005)
23	Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que dêem suporte à execução	Em todas as organizações, orçamentos são planos que revelam objetivos estabelecidos pelos tomadores de decisão, a exemplo de como a organização obterá recursos e como usará esses recursos para atingir metas.

24	Falta de um tipo de liderança que melhor se adequa à sua equipe	Um estilo de liderança que promova capacidades psicológicas favoráveis e um clima ético positivo vêm reduzindo as dificuldades enfrentadas pelos contadores junto às equipes, tornando-os capazes de fortalecer o comprometimento de seus subordinados e, ao mesmo tempo, reduzir o estresse e as intenções de não fazerem parte da equipe (Kalay et al., 2018).
----	---	--

### 3 Método adotado

Para alcançar o objetivo desta pesquisa, adotou-se uma abordagem quantitativa, exploratória, com corte transversal e dados primários (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009). O modelo metodológico foi construído considerando os aspectos e particularidades das dificuldades dos contadores públicos, utilizando-se como base a literatura científica mundial, aplicando-se dados triangulados pelo referencial teórico, questionário e métodos estatísticos.

O objeto de estudo foi a percepção dos contadores públicos sob à égide da convergência com as normas internacionais de contabilidade (IPSAS), cuja população-alvo, escolhida em razão da característica comum apresentada, foi composta por uma amostra dos contadores públicos do Poder Executivo Federal de todos os estados brasileiros. Além disso, optou-se por utilizar amostragem não probabilística por acessibilidade.

Cabe esclarecer que a opção pelos contadores, vinculados ao Poder Executivo Federal, foi motivada pelas características similares inerentes à atual contabilidade nos respectivos órgãos, tais como manuais e regras específicas, plano de cargos e salários, prazos de aplicação de procedimentos contábeis patrimoniais.

Para a realização da coleta de dados foi criado um questionário com 33 questões, dividido em três partes, sendo a primeira com uma questão de controle; na segunda foram utilizadas 24 questões baseadas nas dificuldades enfrentadas pelos contadores públicos, identificadas na revisão da literatura; e, na terceira parte, foram inseridas 8 questões de caracterização do respondente.

As 24 questões (2ª parte do questionário) foram transformadas em afirmações de direcionamento positivo, acompanhadas por uma Escala de Likert, que variou de discordo totalmente (1) a concordo totalmente (5). Para cada afirmação o respondente declarava seu grau de concordância.

Antes da aplicação do questionário realizou-se um pré-teste, numa amostra controlada, com 21 contadores públicos integrantes de 15 estados brasileiros, cujos participantes validaram as afirmações do questionário.

O questionário foi aplicado no período entre os meses de março a junho de 2020, por intermédio da plataforma Google Forms, cujo link de acesso online foi encaminhado por e-mails aos contadores pertencentes ao quadro da administração pública do Poder Executivo Federal.

Após a coleta e consolidação dos dados, utilizou-se o método estatístico de caracterização da amostra, a estatística descritiva e a análise fatorial exploratória. Os resultados da pesquisa foram processados na ferramenta *software* Stata 15.

A variabilidade dos dados foi garantida pela utilização da estatística descritiva que permitiu verificar o comportamento da média, desvio-padrão, mediana e a variação das percepções dos respondentes para cada variável investigada.

Na validação da amostra, utilizou-se o teste de Bartlett's que examinou a presença de correlações entre os indicadores (afirmativa) e o teste "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)". A confiabilidade dos resultados foi verificada por meio da ferramenta estatística alpha de Cronbach (Quadro 2).

Quadro 2 Fatores (agrupamento das questões)

Indicador (Dificuldades)	Fator	Alpha de Cronbach
Questões 2, 3, 6, 8, 7, 9, 20	(1) Formação Profissional	0,88
Questões 23, 22, 24, 25	(2) Liderança e Desempenho Profissional	0,85
Questões 17, 18, 16, 13, 21	(3) Riscos e erros comuns	0,78
Questões 11, 19, 10, 15	(4) Gestão Contábil e Tecnológica	0,84
Questões 14, 12, 5 e 4	(5) Conformidade	0,68

Os resultados do método da análise fatorial exploratória demonstraram níveis de qualidade adequados, contribuindo como instrumento para avaliar a percepção dos contadores do setor público quanto às dificuldades na profissão, o que tornou possível a formação de 5 fatores que representam os 24 indicadores com poder explicativo de 47% da variância total.

### 4. Análise e Discussão dos Resultados

#### 4.1 Estatística descritiva dos indicadores

Tabela 1 Estatística descritiva dos indicadores

Indicador (Proxies)	Média	Desvio Padrão	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
Q2 - Necessidade de capacitação	4,44	0,93	4,00	5,00	5,00
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	4,14	1,07	4,00	4,00	5,00
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador	3,67	1,27	3,00	4,00	5,00
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão	2,96	1,35	2,00	3,00	4,00
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	4,31	1,05	4,00	5,00	5,00
Q7 - Falta de experiência profissional	3,79	1,21	3,00	4,00	5,00
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	4,04	1,13	4,00	4,00	5,00
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	4,21	1,04	4,00	5,00	5,00
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas	4,12	1,05	4,00	4,00	5,00
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia	4,19	0,99	4,00	4,00	5,00
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis	4,21	1,08	4,00	5,00	5,00
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos	4,00	1,13	4,00	4,00	5,00
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores	3,47	1,14	3,00	4,00	4,00
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores	4,37	1,08	4,00	5,00	5,00
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos	3,93	1,05	4,00	4,00	5,00
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio	3,30	1,52	2,00	4,00	5,00
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico	3,62	1,39	2,00	4,00	5,00
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética	4,05	1,02	4,00	4,00	5,00
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	4,38	0,98	4,00	5,00	5,00
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores	3,46	1,25	2,00	4,00	4,00
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados	4,11	1,16	4,00	5,00	5,00
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens	4,18	1,04	4,00	4,00	5,00
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que deem suporte à execução orçamentária e financeira	4,02	1,18	3,00	4,00	5,00
Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adequa à sua equipe	4,18	1,02	4,00	4,00	5,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando os principais resultados apresentados na Tabela 1 é possível inferir que os indicadores **Q2 - Necessidade de capacitação** e **Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão**, obtiveram as duas maiores médias entre os indicadores, demonstrando um alto nível de convergência entre os respondentes. Esse fato é possível ser explicado com base nos achados de Boscov e Carvalho (2017), quando constataram que a implementação do processo de convergência contábil alterou o perfil profissional do contador, aumentando sua necessidade de capacitação. Nesse mesmo sentido, Marcelino e Gonçalves (2021), em estudo anterior, corroboram com esses resultados, evidenciando que 100% dos contadores públicos ressaltaram a importância dos treinamentos e cursos.

Já **Q15 - Falta de segregação de funções nos setores** - apresentou a terceira maior média, entendimento esse apoiado pelos os achados da pesquisa de Ter Bogt e Tillema (2016), ao constatarem a relevância que tem a implementação da segregação de funções entre os indivíduos, como forma de controle preventivo.

Na outra extremidade, os indicadores com as menores médias foram **Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão**, corroborando com os estudos de Ahadiat e Martin (2015), quando constataram que a capacidade de trabalhar em situações de pressão é a segunda principal habilidade dos contadores públicos. A outra média baixa foi **Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio**. Na percepção dos

contadores, quando perguntados, mais discordaram que concordaram com essa questão, implicando em ratificar a necessidade de coerência com a legislação do direito financeiro brasileiro.

#### 4.2 Análise fatorial exploratória

Com o propósito de validar a amostra e a análise fatorial exploratória, utilizou-se o teste de Bartlett's que examina a presença de correlações entre os indicadores (afirmativa) e o teste "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)".

Tabela 2 Resultado do teste de KMO e esfericidade de Bartlett's

Kaiser-Meyer-Olkin	0,93
Bartlett's Qui-quadrado	2306,33
G1	276
p-valor	0,00***

Nota: \*\*\* Significativo ao nível de 1%.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: \*\*\* Significativo ao nível de 1%.

Analisando a Tabela 2, em relação ao teste de Bartlett's, verificou-se um p-valor (significância) de 0,00, ou seja, houve a presença de correlações entre as variáveis. No que se refere ao teste "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)", a estatística KMO estimou um valor de 0,93. Deste modo, essas medidas sugerem que o conjunto de indicadores (matriz de correlação) é adequado para uso da análise fatorial exploratória.

##### 4.2.1 Estatística descritiva dos fatores

A Tabela 3 apresenta a estatística descritiva dos constructos elaborados a partir da análise fatorial.

Tabela 3 Estatística descritiva dos fatores

Fatores	Média	Desvio Padrão	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
Formação Profissional	4,19	0,82	1,14	4,43	4,71
Liderança e Desempenho Profissional	4,12	0,92	1,00	4,25	4,75
Riscos e erros comuns	3,66	0,93	1,20	3,80	4,40
Gestão Contábil e Tecnológica	4,18	0,85	1,00	4,25	4,75
Conformidade	3,58	0,87	1,25	3,75	4,25

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A partir dos resultados da Tabela 3, é possível constatar que 3 dos 5 fatores apresentaram média acima de 4,00, com desvio padrão pequeno, ou seja, abaixo de 1, portanto, próximo da média, caracterizando uma amostra homogênea. Também é possível verificar que 2 fatores apresentaram médias maiores que 3 e menores que 4, com desvio padrão abaixo de 1, também resultando numa amostra homogênea. No que se refere aos fatores "*Formação Profissional*", em torno de 50% dos respondentes, esses mais concordaram que discordaram ou concordaram totalmente, apresentando uma Mediana de 4,43. Isso sugere, na percepção deles, a importância de atualização e capacitação profissional.

Ao avaliar os fatores "*Liderança e Desempenho*" e "*Gestão Contábil e Tecnológica*" a média incidiu em 4,12 e 4,18, respectivamente, sendo que 50% responderam que mais concordam que discordam ou concordam totalmente, indicando o mesmo valor para mediana, ou seja, 4,75. Nota-se que os fatores com menores médias foram "*Riscos e erro comuns*". "*Conformidade*", ou seja, na opinião dos respondentes a percepção ficou entre "Indiferente" e "Mais concordo que discordo", constatando-se, a partir do Percentil 25, que 42 dos 169 respondentes discordaram totalmente.



Já a Tabela 4 apresenta a média dos constructos por cada fator de caracterização da amostra acompanhada pela comparação das diferenças da média dos fatores. A estatística utilizada foi a Análise de Variância (ANOVA) de fator único e procedimento de Tukey, aplicada para múltiplas comparações.

De modo geral, pela estatística ANOVA de fator único, com exceção das variáveis “Sexo” e “Cargo”, todas as demais variáveis que caracterizam a amostra expuseram diferenças nos valores médios entre os grupos, como segue.

- Faixa de idade - evidenciaram-se diferenças em todos os constructos para respondentes acima de 60 anos;
- Escolaridade - quem tem ensino superior, apresenta média inferior nos construtos “Formação Profissional”, “Liderança e Desempenho profissional” e “Gestão Contábil e Tecnológica”;
- Renda - quem ganha acima de 15 mil, apresenta opinião diferente nos construtos “Liderança e Desempenho profissional”, “Gestão Contábil e Tecnológica” e “Conformidade Contábil”;
- Vínculos - os onze respondentes, classificados como “outros”, apresentaram média também inferior, comparados aos demais vínculos; e por fim,
- Profissionais com mais de 30 anos de tempo de serviço - diferem a opinião em todos os construtos.

Tabela 4 Comparação das médias – ANOVA de fator único e procedimento Tukey

Variável	Descrição	Formação Profissional	Liderança e Desempenho profissional	Riscos e erros comuns	Gestão Contábil e Tecnológica	Conformidade Contábil
Sexo	Feminino	4,20	4,19	3,69	4,23	3,53
	Masculino	4,18	4,07	3,64	4,15	3,62
Faixa de Idade (a)	21 a 30 anos	4,39	4,54	3,69	4,39	3,72
	31 a 40 anos	4,27	4,15	3,69	4,26	3,63
	41 a 50 anos	4,32	4,25	3,93	4,32	3,78
	51 a 60 anos	3,84	3,75**	3,39	3,92	3,17*
	Acima de 60 anos	3,06**	3,11**	2,66***	2,71***	2,71**
Escolaridade	Ensino Superior	3,47*	3,41***	3,24	3,27***	3,25
	Pós-graduação/Especialização	4,33	4,30	3,84	4,36	3,66
	Mestrado	4,05	4,08	3,56	4,12	3,54
	Doutorado	4,73	3,63	3,18	4,13	3,47
Faixa de Renda (a)	R\$ 1.500,00 a R\$ 3.000,00	4,11	4,31	3,50	3,69	4,00
	R\$ 3.001,00 a R\$ 5.500,00	4,26	4,22	3,90	4,14	3,34
	R\$ 5.501,00 a R\$ 8.500,00	4,24	4,27	3,74	4,33	3,62
	R\$ 8.501,00 a R\$ 11.500,00	4,21	4,07	3,62	4,25	3,73
	R\$ 11.501,00 a R\$ 15.000,00	4,21	3,72	3,75	4,28	3,78
	Acima de R\$ 15.001,00	3,80	3,48**	3,09	3,36***	3,05*
Vínculo Profissional (a)	Servidor Efetivo	4,23	4,19	3,72	4,26	3,63
	Servidor Temporário	4,04	4,54	4,06	4,14	3,89
	Outros	3,64**	2,95***	2,56***	3,18***	2,68***
Cargo de Chefia?	Não	4,12	4,04	3,63	4,16	3,52
	Sim	4,30	4,25	3,70	4,22	3,67
Tempo de Serviço (a)	Até 5 anos	4,35	4,43	3,85	4,36	3,90
	5 a 10 anos	4,16	4,10	3,68	4,23	3,50
	10 a 15 anos	4,26	4,18	3,60	4,26	3,69
	15 a 20 anos	4,44	4,25	3,77	4,33	3,69
	20 a 25 anos	4,43	4,25	4,09	4,43	3,68
	25 a 30 anos	4,50	4,33	3,97	4,25	3,88
	Acima de 30 anos	2,80***	2,78***	2,55***	2,41***	2,41***
Total Geral		4,19	4,12	3,66	4,18	3,58

Nota:\*, \*\* e \*\*\* Significativo ao nível de 1%, 5% e 10% respectivamente; (a) Diferença significativa ao nível de até 10% pelo teste ANOVA de fator único.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota:\*, \*\* e \*\*\* Significativo ao nível de 1%, 5% e 10% respectivamente; (a) Diferença significativa ao nível de até 10% pelo teste ANOVA de fator único.

#### 4.2.2 Resultado do modelo fatorial



Percebe-se, na Tabela 5, que a análise fatorial foi realizada, simultaneamente, através de uma combinação racional das variáveis, extraindo cinco fatores que explicaram 47% da variância total. Os fatores 1 e 2, com 12% cada um deles, foram individualmente os mais significativos, explicando a maior parte da variância total, sendo seguido, por ordem de grandeza (variância explicada), pelos fatores 3 (9%), 4 (8%) e 5 (6%).

Tabela 5 Agrupamento dos indicadores em fatores

Indicador	Fator				
	1	2	3	4	5
Q2 - Necessidade de capacitação	0,74				
Q6 - Falta de capacidade de interpretar e implementar normas internacionais	0,68				
Q8 - Falta de adaptação às normas contábeis	0,63				
Q9 - Falta de implementação de controles preventivos	0,60				
Q20 - Falta de plano de capacitação, alinhado à gestão de competências do órgão	0,49				
Q3 - Não participação em reuniões estratégicas	0,46				
Q7 - Falta de experiência profissional	0,44				
Q23 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre o tratamento contábil na reavaliação de bens		0,73			
Q22 - Demonstrações contábeis com informações inconsistentes sobre a depreciação contábil e seus critérios adotados		0,67			
Q24 - Falta de um planejamento orçamentário e financeiro que deem suporte à execução orçamentária e financeira		0,53			
Q25 - Falta de um tipo de liderança que melhor se adeque à sua equipe		0,52			
Q17 - Realização de despesas sem o empenho prévio			0,79		
Q18 - Ordem ilegal de superior hierárquico			0,59		
Q16 - Ineficiência nos processos administrativos			0,43		
Q13 - Falta periódica de avaliação de riscos			0,37		
Q21 - Falta de capacitação compatível com a complexidade e atribuições dos contadores			0,34		
Q11 - A contabilidade não orientada pela tecnologia				0,61	
Q19 - Falta de implementação de um Código de Ética				0,50	
Q10 - O não uso da tecnologia impede a identificação e correção de possíveis falhas				0,50	
Q15 - Falta de segregação de funções nos setores				0,46	
Q14 - Falta de conformidade em nível compatível com a complexidade do órgão e outros indicadores					0,51
Q12 - A falta de um sistema de controle interno preventivo eficaz impede o gerenciamento de riscos e a conformidade aos atos e fatos contábeis					0,47
Q5 - Falta de capacidade de trabalhar sob pressão					0,42
Q4 - Falta de habilidades e atributos pessoais do contador					0,35
% Variância Explicada	12%	12%	9%	8%	6%
% Variância Acumulada	12%	24%	34%	41%	47%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando individualmente cada fator, percebe-se que o primeiro fator (F1) “*Formação Profissional*”, com 12% da variância explicada, foi considerado um dos mais importantes para esclarecer as dificuldades dos contadores frente à adoção das novas normas convergidas (NBC TSP) no Brasil, pois os resultados apresentados sugerem que a necessidade de qualificação manifestada por esses profissionais têm relação direta com o processo de convergência das normas aos padrões internacionais de contabilidade (IPSAS). Esse fato vem exigindo dos contadores a melhoria contínua de interpretação para cada um dos fenômenos contábeis, além da capacidade de produzir respostas úteis, tempestivas e confiáveis para os usuários da contabilidade. Em pesquisa anterior Boscov e Carvalho (2017) reforçaram esse entendimento, ao constatarem que o nível de formação do profissional contábil não acompanhou a complexidade do processo das mudanças da contabilidade.

O segundo fator (F2) “*Liderança e Desempenho Profissional*” também obteve 12% da variância explicada. Sugerindo que o desempenho profissional está diretamente relacionado ao estilo de liderança,

indo ao encontro dos achados de Kalay et al., (2018) quando constataram que um ambiente de diálogo, transparência e confiança, ajuda o profissional contábil a lidar melhor com situações desafiadoras, com menos incertezas e conflitos. Além disso, cria-se um vínculo psicológico entre os funcionários e a organização, dando-lhes uma sensação de estabilidade e segurança, tornando-os mais resistentes às pressões no ambiente de trabalho.

Já o terceiro fator (*F3*) “*Riscos e erros comuns*”, apesar de obter 9% da variável explicada, torna possível inferir o alto grau de responsabilidades do contador do setor público, e que o enfrentamento de tais dificuldades depende, cada vez mais, da capacidade de análise e gerenciamento de riscos, além da implementação de eficientes mecanismos de controles internos preventivos, por parte desses profissionais. A literatura pesquisada também compactua com o resultado indicado, ao apresentar evidências de que os riscos de erros comuns, do dia a dia, têm relação direta com a falta de capacitação dos contadores do setor público (Heinz et al., 2019; Azevedo et al., 2019; Bilhim, et al., 2022).

No quarto fator (*F4*) “*Gestão Contábil e Tecnológica*”, é possível inferir que os contadores compreendem o quanto é importante uma gestão contábil orientada pela tecnologia. Fato que pode estar relacionado ao fenômeno da globalização, seja no avanço tecnológico, seja na premente necessidade de adoção dos padrões internacionais de contabilidade. Esse achado corrobora com os resultados Chengyin (2019), Eulerich et al. (2013) e Wuerges e Borba (2014), no sentido de que os contadores do setor público devem desempenhar suas atividades orientadas pela tecnologia com o objetivo de gerenciar riscos, reduzir custos e melhorar a qualidade e eficiência dos processos administrativos.

O fator (*F5*), relativo à “*Conformidade*”, demonstrou o menor impacto entre as dificuldades na profissão do contador. Isso pode estar relacionado ao fato de que Poder Executivo Federal realiza a execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que inclui uma importante ferramenta de controle interno - a “Conformidade de Registro de Gestão”, tendo a capacidade de segregar funções e reduzir riscos de erros e fraudes. O resultado desse fator está em consonância com os de Lartey et al. (2019) e de Garcia et al. (2013), no sentido de que os resultados dos níveis gerais de conformidade verificados no setor público ainda são baixos.

Depreende-se, após as análises, que as dificuldades e desafios ainda são muitos para adoção integral das IPSAS no setor público brasileiro. Imagina-se que, se o contexto dos contadores federais demonstra uma realidade de obstáculo e dificuldades, como não será esta situação junto aos contadores dos entes subnacionais (estados e municípios)? O presente estudo possibilita essa reflexão, importando em subsídios para implementações de ações, por parte das autoridades competentes (CFC, órgãos de controles, academia, gestores públicos, etc), no sentido de buscar soluções juntos com os contadores para mudar o cenário.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi identificar, agrupar e analisar os principais fatores associados às dificuldades enfrentadas na profissão dos contadores do setor público do Poder Executivo Federal no Brasil. Para isso, identificou-se na literatura 24 variáveis que dificultam o exercício da profissão, frente à adoção das IPSAS no Brasil.

Observou-se que a análise sobre cada variável, isoladamente, implicaria em alto grau de complexidade, pelo que se realizou uma análise fatorial exploratória, reduzindo a quantidade de variáveis em fatores, possibilitando a identificação e compreensão. A análise dos resultados permitiu responder ao problema da pesquisa e alcançar o objetivo proposto.

Os resultados descritivos apontaram a formação ineficiente dos contadores pesquisados como sendo a principal dificuldade, frente às novas mudanças na contabilidade pública brasileira. Além disso, das 24 dificuldades levantadas na literatura, 21 apresentaram uma sensível heterogeneidade de opiniões.

Quanto aos resultados do agrupamento, a estrutura fatorial desenvolvida mostrou que não há um fator preponderante que seja capaz de explicar todas as dificuldades, ou seja todos os 5 fatores formados

contribuíram de forma concomitante. O fator “Formação Profissional” representou 29% do total das variáveis, tornando-se o mais importante na percepção dos contadores para esclarecer suas dificuldades.

Em termos práticos, este estudo contribui para o debate e reflexão sobre o tema no meio acadêmico, também assiste a formulação e implementação de políticas públicas, fomentando programas de treinamento e capacitação dos diversos grupos de usuários e profissionais. Outra contribuição é a disseminação de boas práticas pelos órgãos reguladores da profissão contábil e pelos órgãos de controle, podendo resultar na prestação de serviços públicos de qualidade para a sociedade.

Sugere-se que futuras pesquisas incluam ou excluam novas variáveis e identificação de novos fatores. Os valores obtidos pela fatorial, por exemplo, podem ser utilizados em uma regressão, explicando-se a percepção geral de dificuldade. Sugere-se ainda que estudos futuros possam identificar, sistematizar e agrupar as dificuldades na profissão dos contadores do setor público do poder executivo estadual, em todo o território brasileiro. Outra sugestão de pesquisa pode ser a realização de um mapeamento sistemático que identifique e associe, em fatores, as principais dificuldades na profissão dos contadores do setor privado.

## REFERÊNCIAS

- Abbasi, N. (2013). Competency approach to accounting education: a global view. *Journal of Finance and Accountancy*, 13(1), 1–19.
- Adedeji, AO, & Olubodun, OH (2018). Sistema de controle interno em pequenas empresas de manufatura no estado de Ondo, Nigéria. *IOSR Journal of Business and Management*, 20(1), 34-39.
- Adhikari, Pawan. & Gårseth-Nesbakk, Levi. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142.
- Ahadiat, N., & Martin, R. M. (2015). Attributes, preparations, and skills accounting professionals seek in college graduates for entry-level positions vs. promotion. *Journal of Business and Accounting*, 8(1), 179-189.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.
- Araújo, A. K. (2018). A importância estratégica do empenho, liquidação e pagamento para a organização do setor público. *Empíricabr-Revista Brasileira de Gestão, Negócio e Tecnologia da Informação*, 1(1), 148-166.
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144691-e144691.
- Azevedo, R. R. De, Aquino, A. C. B. De, Neves, F. R., & Silva, C. M. Da. (2020). Deadlines and Software: disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). A harmonização dos sistemas de informação financeira do governo: o papel das IPSAs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Revista Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388–397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>
- Bloomfield, M. J., Brüggemann, U., Christensen, H. B., & Leuz, C. (2017). The effect of regulatory harmonization on cross-border labor migration: evidence from the accounting profession. *Journal of Accounting Research*, 55(1), 35-78
- Bosco, C. P., & Carvalho, L. N. G. de (2017). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 03-32.
- Chengyin, M. (2019). Research on existing problems and countermeasures of budget performance evaluation of public institutions in China from the perspective of the new budget law. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1-8.
- Costa, F. B., de Souza, F. G., Baihe, M. J. A., & de Santos Filho, S. A. (2018). Perfil do Profissional Contábil do Setor Público: Uma Análise das Capitais Brasileiras e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 74-92.
- Crawford, L., Helliard, C., Monk, E., & Veneziani, M. (2014). International accounting education standards board: Organisational legitimacy within the field of professional accountancy education. *Accounting Forum*, 38(1), 67–89.
- D'abate, C., Youndt, M. A., & Wenzel, K. E (2009). Making the most of an internship: an empirical study of internship satisfaction. *Academy of Management Learning and Education*, 8(4), 527-539.
- Dillard, J., & Vinnari, E (2019). Critical dialogical accountability: from accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.

- Diniz, J. A., da Silva, S. F. S., da Costa Santos, L., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 9(3). DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Erin, O., Okoye, L. U., Modebe, N. J., & Ogundele, O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. *ESUT Journal of Accountancy*, 7(2), 22-30.
- Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M (2013). Self-perception of the internal audit function within the corporate governance system--empirical evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management*, 11(2), 57-72.
- Everett, J., Neu, D, & Rahamn, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513–542.
- Farrar, J., Hausserman, C., & Rennie, M. (2018). The influence of revenge and financial rewards on tax fraud reporting intentions. *Journal of Economic Psychology*, 71, 102– 116.
- Frecka, T. J., Griffin, J. B., & Stevens, J. S. (2018). Transparency and the audit industry? Not in the US Evidence on audit production costs, profitability and partner compensation from the UK. *Research in Accounting Regulation*, 30(2), 73-81.
- Fu, Y. (2019). The value of corporate governance: evidence from the Chinese anti-corruption campaign. *The North American Journal of Economics and Finance*, 47(C), 461-476.
- Garcia, R. C. F., Mello, E. J. C., & Resende, A. L. (2013). O Papel da Conformidade de Registro de Gestão no Controle Preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. *Anais do XXXVII Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 7.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). O processo de harmonização internacional da contabilidade do sector público em Portugal: a perspectiva dos diferentes stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hassall, T., Joyce, J., Montaña, J. L. A., & González, J. M. G. (2010). The vocational skill priorities of Malaysian and UK students. *Asian Review of Accounting*, 18(1), 20–29.
- Heinz, G., Alves, E. B., Roratto, R., & Dias, E. D. (2019). Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*, 24(3), 699-721.
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I., & Kent, J. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 259-275.
- Kalay, E., Brender-Ilan, Y., & Kantor, J. (2018). Authentic leadership results in detail-oriented occupations: commitment, emphasis on role and intentions to leave. *Journal of Management & Organization*, 63(1), 1-18.
- IAESB – International Accounting Education Standard Board (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf> em 08/02/2023.
- Lartey, P. Y., Kong, Y., Bah, F. B. M., Santosh, R. J., & Gumah, I. A. (2019). Determinants of internal control compliance in public organizations; using preventive, detective, corrective and directive



- controls. *International Journal of Public Administration*, 1-13. DOI: 10.1080/01900692.2019.1645689
- 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.
- Lokanan, M. E. (2015). Challenges to the fraud triangle: questions on its usefulness. *Accounting Forum*, 39, 201–224.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista de Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Lin, Z. J. (2008). A factor analysis on knowledge and skill components of accounting education: Chinese case. *Advances in Accounting*, 24(1), 110–118.
- Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2022). Accountants postures under a compulsory digital transformation on government oversight. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 202–222. <https://doi.org/10.1111/faam.12313>
- Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4) 718–723.
- Marcelino, J. A., & Gonçalves, B. D. L. (2021). Responsabilidade do Contador Público: um estudo sobre o conhecimento dos Contadores Públicos da microrregião de Cornélio Procópio sobre as suas responsabilidades durante a liquidação da despesa. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 277-292.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973, 1-12. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Marin, T. I. S., de Lima, S. J., & Nova, S. P. D. C. C. (2014). Formação do contador –o que o mercado quer, é o que ele tem? Um estudo sobre o perfil profissional dos alunos de ciências contábeis da FEA-USP. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 59-83.
- Medeiros, J., & Demo, G. (2020). Attributes of a Relationship Management Model for the Public Sector (CiRS Exec). *Brazilian Business Review*, 18(1), 101–117. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.18.1.6>
- Méndez, F., & Sepúlveda, F. (2016). A comparative study of training in the private and public sectors: evidence from the United Kingdom and the United States. *Contemporary Economic Policy*, 34(1), 107-118.
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49-76.
- Novaes, P. V., & Almeida, J. E. (2020). The Role of Firms' Life Cycle Stages on Voluntary Disclosure and Cost of Equity Capital in Brazilian Public Companies. *Brazilian Business Review*, 17(6), 601–620. <https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.6.1>
- Nzewi, U. C., & Enuenwemba, F. (2020). Effect of adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) in the public sector of delta state. *Journal*, 6(10), 132-153.
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Carpes, A. M. D. S. (2014). Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(47), 15–36.
- Olusegun, E. A. (2019). The Effect of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) Implementation and Public Financial Management. *International Journal of Economics & Business*, 6(2), 140-151.
- Paisey, C., & Paisey, N. J (2018). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 67-68(48), 1-22.



- Pratama, A. (2015). Bridging the gap between academicians and practitioners on accountant competencies: an analysis of International Education Standards (IES) implementation on Indonesia's accounting education. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211(2), 19-26.
- Rasouli, M. S., Banimahd, B., & Royaei, R. A. (2015). The effect of motivational values on professionalism in accounting. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 19-26.
- Salato, RCJ, Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transição para a contabilidade de exercício no setor público de economias emergentes. *Jornal Internacional de Inovação Empresarial*, e27646-e27646. DOI: <https://doi.org/10.34624/ijbi.v1i1.27646>
- Silva, F. F., Azevedo, Y. G. P., & Araújo, A. O (2018). O ensino contábil na perspectiva da aprendizagem baseada em problemas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 188-210.
- Szuster, N. (2015). Temos do que nos orgulhar na contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121-125.
- Ter Bogt, H., & Tillema, S. (2016). Accounting for trust and control: public sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, 5-23. ]
- Voss, G (2017). Certificate of ethics in accounting and professional independence of accountants. *European Journal of Economics and Business Studies*, 9(1), 212- 220.
- Wuerges, A. F. E. & Borba, J. A. (2014). Fraudes contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(52), 466-483.
- Williams, D. W., & Calabrese, T. D. (2016). The status of budget forecasting. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 2(2), 127-160.
- Yusof, R. N., & Noh, M. M. (2016). Compliance level of international education standards (IES) e between professional accounting bodies. *International Journal of Accounting*, 1(2), 58-64.