

ENVOLVIMENTO GERENCIAL E EM ACCOUNTABILITY DOS CONTADORES PÚBLICOS: CONFLITO DE PAPÉIS, SATISFAÇÃO E PRESTÍGIO PROFISSIONAL

MANAGERIAL INVOLVEMENT AND ACCOUNTABILITY OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTANTS: ROLE CONFLICT, SATISFACTION, AND PROFESSIONAL PRESTIGE

YAN DAEVID LIRA GUIMARÃES¹

Universidade Federal de Pernambuco

• <https://orcid.org/0009-0004-4279-1848>

yandaavid@gmail.com

CLÁUDIO DE ARAÚJO WANDERLEY

Universidade Federal de Pernambuco

• <https://orcid.org/0000-0002-4559-176X>

claudio.wanderley@ufpe.br

JERONYMO JOSÉ LIBONATI

Universidade Federal de Pernambuco

• <https://orcid.org/0000-0001-9164-9144>

jeronymo.libonati@ufpe.br

RESUMO

Esse estudo se propõe a identificar o envolvimento dos contadores que atuam no setor público em decisões gerenciais e no processo de *accountability*, analisando a relação dos dois tipos de envolvimento com o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional. Para isso, o estudo adota uma abordagem quantitativa, com delineamento transversal que utiliza a técnica de investigação *survey*. O questionário foi aplicado numa amostra com 215 contadores públicos brasileiros. O estudo revela que contadores públicos têm mais participação em atividades relacionadas a decisões operacionais e pouca participação em decisões estratégicas, têm baixo envolvimento com atividades relacionadas às decisões gerenciais e ao *accountability* financeiro e de performance. Além disso, o estudo mostra uma relação significativa entre o envolvimento e conflito de papéis e o prestígio profissional. Assim, mesmo diante do ambiente de mudança dos contadores e da contabilidade pública, os respondentes do estudo ainda estão relativamente pouco envolvidos nesse processo e, quanto mais envolvidos em seus papéis, mais sujeitos esses profissionais estão a conflitos no exercício de suas funções, mas a percepção de prestígio aumenta.

Palavras-chave: Contadores públicos. Envolvimento. Conflito de papéis. Satisfação profissional. *Accountability*.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

¹ Endereço para correspondência: CCSA, Avenida dos Funcionários, s/n | 50740580| Recife/PE | Brasil.

Recebido em 19/12/2023. Revisado em 10/04/2024. Aceito em 08/05/2024 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). Publicado em 10/07/2024.

Copyright © 2024 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

ABSTRACT

This study aims to identify the involvement of accountants working in the public sector in managerial decisions and the accountability process, analyzing the relationship between these two types of involvement with role conflict, job satisfaction, and professional prestige. The study adopts a quantitative approach with a cross-sectional design using survey research techniques. The questionnaire was administered to a sample of 215 Brazilian public sector accountants. The study reveals that public sector accountants are more involved in operational decision-making activities and less involved in strategic decisions. They also show low involvement in activities related to managerial decisions and financial and performance accountability. Additionally, the study demonstrates a significant relationship between involvement, role conflict, and professional prestige. Thus, despite the changing environment for accountants and public accounting, respondents in the study are still relatively less involved in these processes. Furthermore, the more involved they are in their roles, the more susceptible these professionals are to role conflicts in their duties, although their perception of professional prestige increase.

Keywords: *Public sector accountants. Involvement. Role conflict. Job satisfaction. Accountability.*

1 INTRODUÇÃO

Na literatura de várias áreas do conhecimento, é comum encontrar a afirmação de que o avanço tecnológico e a dinâmica dos mercados geraram mudanças importantes nos perfis requeridos dos profissionais e nas funções que eles exercem nas organizações (Kon, 2017). O profissional contábil também passou por essa transformação, seu papel nas organizações foi se adaptando à necessidade de informação de seus usuários (Horton & Wanderley, 2018). Assim, os contadores das organizações públicas deixaram de se focar apenas nas leis de receitas e despesas, ou seja, no orçamento público (Thompson & Jones, 1986). Agora eles também participam da gestão, ajudando na decisão, na transparência e na arrecadação de tributos, na avaliação de desempenho e na melhoria do uso dos recursos públicos, buscando uma alocação eficiente (Durigon & Diehl, 2013). Nesse contexto, pesquisas que visam identificar a participação dos contadores que atuam no setor público em atividades ligadas ao *accountability* e à tomada de decisões gerenciais e/ou estratégicas ajuda a identificar em que estágio esses profissionais se encontram nesse processo de evolução de suas funções.

Os papéis ou funções organizacionais são definidos pelas posições, *status*, autoridade e responsabilidades de cada profissional, por exemplo, uma pessoa pode ter uma função gerencial e liderar vários funcionários, mas estar subordinada a um diretor. Nesse caso, o mesmo indivíduo tem diferentes papéis dentro da organização (Palomino & Frezatti, 2016). Assim, são vários os papéis dos contadores apontados na literatura, porém os estudos mais recentes têm focado em dois deles como os principais: *bean-counters* e *business partners* (Horton & Wanderley, 2018). O primeiro está relacionado às atividades de registro e manutenção de informações financeiras, elaboração de demonstrações contábeis e funções de análise, controle e fiscalização da performance dos gestores operacionais através de indicadores financeiros (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Emsley, 2005). Já o segundo papel está relacionado à função estratégica, através da qual o contador analisa de forma conjunta informações contábeis e indicadores não financeiros, com a finalidade de utilizar as informações geradas para auxiliar a alta administração na condução do futuro da organização. Tal função está relacionada a altos níveis de envolvimento desse profissional nos negócios da empresa (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Horton & Wanderley, 2018).

No contexto da administração pública, além de desempenhar as funções já descritas, outra atribuição que é apontada como relevante na literatura é o papel do contador público como um ator social (Silva Junior, 2001). Nesse contexto, o profissional contábil tem fundamental participação

no processo de *accountability*, sendo sua principal função a prestação de contas dos atos da gestão pública, fornecendo informações fidedignas e tempestivas; assim, tanto a sociedade civil quanto os órgãos fiscalizadores serão capazes de deliberar sobre os atos praticados pelos gestores públicos, fortalecendo a participação social e, conseqüentemente, a democracia (Paterson et al., 2019; Silva Junior, 2001).

Explorando tal aspecto do contexto da administração pública, o presente estudo possui como objetivo geral: verificar a relação entre o envolvimento (decisões gerenciais e no processo de *accountability*) dos contadores que atuam no setor público e o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional. Para alcançar o objetivo geral, a pesquisa se propõe a atender os seguintes objetivos específicos: (a) identificar os níveis de envolvimento dos profissionais de contabilidade que atuam no setor público em decisões gerenciais; (b) medir o nível de envolvimento dos contadores públicos com o seu papel social no processo de *accountability*; (c) averiguar a existência e os níveis de conflitos na execução de suas funções; (d) examinar o nível de satisfação e prestígio dos profissionais contábeis do setor público.

Considerando a população-alvo do estudo, profissionais contábeis que atuam no setor público, do ponto de vista de aplicabilidade e delimitação, a pesquisa se justifica pelos seguintes pontos: (i) A maioria dos estudos sobre envolvimento da profissão contábil foca suas atenções na figura do controller (Byrne & Pierce, 2007); (ii) Os estudos que abordam o envolvimento do contador limitam-se aos que atuam no setor privado, não direcionando sua atenção ao envolvimento dos profissionais que atuam na administração pública (Silva et al., 2017).

Do ponto de vista empírico, o estudo pretende examinar o efeito do envolvimento sobre a perspectiva endógena, isto é, sobre aspectos específicos do profissional contábil, neste caso o conflito de papéis, ambigüidade de papéis, satisfação e prestígio. Essa perspectiva tem pouca adesão nas pesquisas; a maior parte dos estudos associa o envolvimento com fatores exógenos, como inovação (Emsley, 2005) e implementação de novas práticas gerenciais (Anderson, 1995).

Os contadores são peças fundamentais no processo de *accountability* na administração pública (Paterson et al., 2019), por consequência eles são fundamentais para o processo democrático. Conhecer o nível de envolvimento desses profissionais na execução dessa função pode ser relevante para determinar a qualidade com que as informações contábeis são evidenciadas para o público e, por consequência, a qualidade da participação popular na democracia.

Essa pesquisa também pode beneficiar profissionais contábeis interessados em trabalhar no serviço público, mostrando-lhes os possíveis papéis, funções e atividades, bem como os conflitos, a satisfação e o esgotamento da área. Essas informações podem orientar sua escolha de carreira. Além disso, a pesquisa pode ajudar na elaboração de políticas de trabalho para as organizações públicas, visando diminuir os níveis de conflito e ambigüidade de papéis e tornar o ambiente de trabalho mais saudável e prazeroso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E HIPÓTESES DE PESQUISA

2.1 Envolvimento de papéis do profissional contábil

O envolvimento de papéis na contabilidade gerencial foi o tema dos primeiros estudos neste campo. O envolvimento se refere ao grau de engajamento e colaboração dos profissionais contábeis nas decisões gerenciais e estratégicas (Erhart et al., 2017; Lambert & Sponem, 2012). Anderson (1995, p. 31) conceitua o envolvimento de função como a “centralidade do trabalho, autoridade e responsabilidade do contador gerencial na área de controladoria”.

O envolvimento é estudado na literatura contábil principalmente como um impulsionador de alguns fatores que influenciam o exercício da profissão (Frazão & Wanderley, 2021). Tanto sob a ótica negativa, relacionada principalmente ao nível de independência do profissional (Lambert & Sponem, 2012), quanto sob a ótica positiva, relacionada à adoção de práticas inovadoras de

contabilidade gerencial (Anderson, 1995; Emsley, 2005), promoção da criatividade (Lambert & Sponem, 2012), aumento na participação dos contadores gerenciais na formação e execução das estratégias de suas organizações (Erhart et al., 2017) e no desempenho de suas atividades (Zoni & Merchant, 2007).

2.2 Setor público e a função de contador público

A natureza burocrática da gestão pública, juntamente com a responsabilidade dos contadores públicos, exigia que os profissionais dedicassem muito tempo à realização de registros contábeis, verificação dos balancetes e controle da execução orçamentária (Thompson & Jones, 1986). Exercendo funções tradicionais, como “contadores puros”, assemelham-se ao papel de *bean-counters* (Bogt et al., 2016).

Para reduzir a burocracia, a administração pública adotou um modelo de administração gerencial com ferramentas de contabilidade gerencial, gestão de custos e uso estratégico de instrumentos administrativos para a administração pública (Jackson & Lapsley, 2003; Lapsley & Wright, 2004). Além disso, enfatizou os processos e resultados dos serviços públicos, com foco na gestão de medição e desempenho (Martins & Peixe, 2020). Essas mudanças vieram do contexto da *New Public Management* (NPM) e da *New Public Governance* (NPG).

Para se adaptar à NPM e à NPG, as organizações públicas estão procurando gerir seus processos com mais eficiência e medir o desempenho dos serviços. Esse fato culminou na necessidade de contadores mais adeptos às ferramentas gerenciais (Bogt et al., 2016). O estudo de Jackson e Lapsley (2003) analisou a difusão dessas práticas no setor público e identificou alto índice de adoção de indicadores de desempenho em governos locais e agências governamentais, porém menos da metade dessas instituições usa ferramentas de orçamento base-zero (ZBB), gerenciamento baseado em atividades (ABM) e gestão de custos.

A literatura utiliza o termo *Business Partner* para referir-se a profissionais que são responsáveis pela utilização de ferramentas de contabilidade gerencial e afins, como gestão de orçamento, custos e relatórios internos, bem como o acompanhamento de relatórios financeiros e gerenciais. Outro termo utilizado é o de “*Controller*” ou “Contador Gerencial” (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Byrne & Pierce, 2007). A função de *Controller* na administração pública é essencial para os contadores que desejam trabalhar nesse setor, pois se exige que esses profissionais estejam aptos a fornecer informações que possam orientar a tomada de decisão e a avaliação do desempenho governamental (Bogt et al., 2016).

Além desse papel gerencial, estudos internacionais como os de Ilie e Miose (2012), Grossi e Soverchia (2011) e Hyndman et al. (2014) mostram que a padronização das normas contábeis aplicadas ao setor público às IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, ou em inglês *International Public Sector Accounting Standards*) contribuiu para o aumento dos níveis de *accountability*, proporcionando maior proximidade entre gestores públicos e população. Em âmbito nacional, o artigo de Darós e Pereira (2012) argumenta que, em sentido mais amplo, a convergência das NBC TSP às IPSAS contribuiu para aprimorar o planejamento, a transparência e a responsabilização dos gestores públicos. Além disso, é de suma importância para a ampliação do controle do patrimônio público e do cumprimento das metas de governo e aferimento da performance da gestão.

A adaptação às NBC TSP também elevou o reconhecimento dos contadores públicos. Segundo Piccoli e Klann (2015), que pesquisaram com contadores públicos do Meio Oeste de Santa Catarina, a adaptação permitiria valorizar mais o contador público, aumentando sua responsabilidade e seu papel. No entanto, Piccoli e Klann (2015) apontam que os contadores ainda têm pouco conhecimento e/ou preparo para aplicar as normas corretamente, o que pode prejudicar sua participação na *accountability* governamental.

Segundo Rocha (2009), *accountability* é quando os gestores públicos têm que responder pelos seus atos no uso do poder que a sociedade lhes delega pelo Estado. Pinho e Sacramento (2009) afirmam que a *accountability* está relacionada ao controle, transparência, à responsabilidade das ações que foram ou não executadas pelo agente público e suas consequentes gratificações ou sanções. A contabilidade no setor público é uma ferramenta fundamental, pois permite medir, registrar, divulgar e monitorar os atos do governo, exercendo assim sua função social (Matos, 2018). Segundo Cruz e Ferreira (2008, p. 5), a informação prestada pela Contabilidade Pública adquire relevância “Por meio de um de seus princípios, o da evidenciação, a contabilidade assume a tarefa de oferecer à população informações dispostas de forma clara e objetiva, passíveis de serem compreendidas e utilizadas pela mesma”. Corroborando com essa visão, Mendes (2008, p. 42) afirma que a contabilidade em âmbito público “possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela a demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais”.

O advento do *accountability* trouxe consigo uma nova função para o profissional contábil, que podemos chamar de “papel social”, a qual está relacionada à sua participação no processo de *accountability*, atuando como um coordenador da prestação de contas dos atos da gestão pública, provendo informações fidedignas e tempestivas, proporcionando aos cidadãos e órgãos fiscalizadores as ferramentas necessárias para que eles acompanhem, fiscalizem e deliberem sobre os atos praticados pela gestão pública (Paterson et al., 2019; Silva Junior, 2001).

2.3 Conflito de papéis

O conflito de papéis pode ser definido como a ocorrência simultânea de duas ou mais funções, onde pleno cumprimento dos requisitos de uma implique em dificuldade ou impedimento no cumprimento dos requisitos da outra (Palomino & Frezatti, 2016). De acordo com Tarrant e Sabo (2010), o conflito surge quando há expectativas divergentes sobre um papel específico, bem como quando a linha de autoridade hierárquica é rompida.

Na literatura contábil o conflito de papéis se desenvolve na relação entre variáveis de envolvimento e independência do contador. O estudo de Lambert e Sponem (2012) relaciona os níveis de envolvimento e independência desses profissionais com a posição do departamento de contabilidade na estrutura organizacional e conseqüentemente no tipo de função que ele exerce na empresa. Segundo os autores, contadores gerenciais que apresentam alto envolvimento no papel de *business partner* possuem dificuldades para exercer o papel de *bean-counter*, que demanda independência para exercer sua função de registro de informações fidedignas.

No que tange ao contador público, o conflito de papéis também apresenta características semelhantes; o estudo de Lapsley e Wright (2004) concluiu que a difusão de práticas de contabilidade gerencial (normalmente relacionadas ao papel de *business partner*) está diretamente ligada à independência do contador em relação à influência governamental: quanto maior a autonomia dos contadores, maior o nível de adoção destas ferramentas.

Conforme exposto, o envolvimento mostra ser uma variável importante para medição do conflito de papéis, essa relação será analisada através das seguintes hipóteses:

H1a: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de conflito de papéis.

H1b: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de conflito de papéis.

2.4 Satisfação profissional e prestígio

A satisfação profissional compreende o resultado do conjunto de condições proporcionadas por uma organização, que possibilitem aos trabalhadores alcançarem o melhor desempenho

possível e, ao mesmo tempo, permitam o alcance do bem-estar pessoal (Palomino & Frezatti, 2016). Existem estudos que tentam descobrir quais fatores influenciam a satisfação profissional no setor público. Alguns desses estudos indicam fatores como remuneração adicional, (Luechinger et al., 2010) e uma menor exposição a crises econômicas e financeiras, especialmente em países subdesenvolvidos (Danzer, 2019).

Numa linha similar, Klein e Mascarenhas (2016) estudaram a motivação e satisfação profissional. Os autores concluem que a satisfação se relaciona com fatores extrínsecos à função, como a remuneração, porém relaciona-se de forma mais forte a fatores intrínsecos, como exercer atividades consideradas compatíveis à função e desempenhar atividades consideradas relevantes pelo profissional e por colegas. Outra causa mencionada são os entraves burocráticos do setor público que podem dificultar o avanço de ideias e a participação nas gestões, levando ao menor engajamento do profissional na organização e podendo afetar negativamente a satisfação profissional (DeSantis & Durst, 1996; Matias-Pereira, 2008).

Com base no exposto e buscando testar a relação entre o envolvimento dos profissionais contábeis que atuam no setor público e a satisfação profissional, a seguinte hipótese será testada:

H2a: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de satisfação profissional.

H2b: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de satisfação profissional.

A mudança dos papéis exercidos pelos contadores requer melhor qualificação profissional e maior envolvimento com a organização (Burns & Baldvinsdottir, 2005), tal fato pode impactar positivamente no prestígio da função de contador no ambiente organizacional. Hiller, Mahlendorf e Weber (2014) afirmam que apesar das tentativas de organizações profissionais e pesquisadores de aumentarem o prestígio dos contadores, esta variável e seus efeitos ainda não são bem compreendidos, porém algumas variáveis podem estar associadas ao prestígio profissional dos contadores, como envolvimento destes com a organização e o nível de independência.

Estudos sugerem que contadores, quando exercem o papel tradicional de *bean-counter*, são estigmatizados e vistos de forma negativa, acarretando em um menor prestígio desses profissionais; de forma oposta, contadores, ao assumirem o papel moderno de *business partner*, possuem melhor imagem dentro das organizações e conseqüentemente maior prestígio (Frazão & Wanderley, 2021).

Com base no exposto, o estudo se propõe a testar as seguintes hipóteses:

H3a: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em decisões gerenciais reportam maior nível de prestígio.

H3b: Profissionais contábeis do setor público com maior nível de envolvimento em atividades de accountability reportam maior nível de prestígio.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Esse estudo adota uma abordagem quantitativa que teve como técnica de investigação o levantamento (*survey*). A população do estudo é composta por profissionais contábeis que atuam no setor público em todo território brasileiro e estão diretamente envolvidos no processo de produção e utilização da informação contábil para processo decisório da organização. Uma amostra probabilística para o estudo não pôde ser estabelecida, pois não há bases de dados abertas que disponibilizem informações para contato e a quantidade desses contadores que trabalham no setor público, considerando o total de contadores em atividade no Brasil. Desta forma, a amostra foi determinada através da participação voluntária dos indivíduos mediante a técnica “*snowball*”.

A *snowball* é indicada para casos onde os indivíduos são de difícil localização e contato (Saunders et al., 2016)

Aproximadamente 1.500 profissionais contábeis foram contatados no período de agosto a novembro de 2020 e foram obtidas 217 respostas. No entanto, 215 respostas foram qualificadas para este estudo, pois dois dos profissionais que responderam ao questionário eram, respectivamente, professor de uma instituição de ensino superior pública e empregado de uma empresa privada. Dessa forma, a taxa de resposta obtida por esta pesquisa foi de cerca de 14,50%.

O instrumento utilizado para coleta de dados foi um questionário eletrônico disponibilizado virtualmente numa Plataforma de Formulários - *Google Forms*. Um pré-teste foi aplicado ao instrumento, contando com a colaboração de 3 (três) professores especialistas na área de conhecimento da pesquisa, oriundos de Instituições de Ensino Superior públicas e privadas, além de 5 (cinco) profissionais do setor público.

As variáveis utilizadas no questionário estão descritas na Figura 1, assim como sua fonte, indicando sua prévia utilização por outros pesquisadores.

Figura 1

Variáveis do estudo

Variáveis	Fonte	Mensuração
Envolvimento em <i>Accountability</i>	Wang (2002)	Média de 23 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos, divididas em duas partes: <i>Accountability Financeiro</i> (15 proposições) e <i>Accountability de Performance</i> (8 proposições) (ver tabela 3).
Envolvimento Gerencial	Sathe (1982 apud Zoni & Merchant, 2007)	Média de 6 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos, divididas em duas partes: <i>Envolvimento em Decisões Operacionais</i> (3 Proposições) e em <i>Decisões Estratégicas</i> (3 proposições) (ver tabela 4).
Conflito de Papéis	Rizzo et al. (1970 apud Palomino & Frezatti, 2016)	Média de 8 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos (ver tabela 5).
Satisfação	Tarrant & Sabo (2010, apud Palomino & Frezatti, 2016)	Média de 6 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos (ver tabela 6).
Prestígio	Mael & Ashforth (1992)	Média de 5 proposições, obtidas em escala <i>Likert</i> de 5 pontos (ver tabela 7).

Para assegurar os aspectos éticos do desenvolvimento da pesquisa, foi redigida uma carta introdutória na página inicial da pesquisa, com uma breve descrição sobre o tema principal da pesquisa, local onde os participantes poderão acessar os resultados obtidos, garantindo assim o conhecimento destes sobre a finalidade do estudo. Também na apresentação, os participantes foram informados sobre a garantia de confidencialidade de suas respostas, não sendo passível de nenhuma identificação durante todas as etapas da realização da pesquisa.

Para análise dos dados foi utilizado o software IBM SPSS - através deste foram realizadas análises descritivas, teste de correlação e teste de confiabilidade interna do instrumento de pesquisa e análise inferencial com regressões simples. Nas análises descritivas, foram obtidas as medidas de média e desvio padrão, além das frequências relativas e absolutas. Essas análises foram feitas com o objetivo de conhecer as variáveis estudadas, no que tange ao perfil pessoal e de trabalho dos respondentes. O teste de correlação de Spearman foi utilizado com o intuito de identificar possíveis relações entre as variáveis, com significância estatística de 1% e 5%. Já o Alfa de Cronbach foi utilizado para medir a confiabilidade interna do questionário.

Para atingir o objetivo da pesquisa, que é examinar as relações entre as variáveis de envolvimento (em *accountability* e gerencial) e as outras variáveis (conflito de papéis, satisfação e prestígio profissional), foram efetuados testes de hipóteses para mensurar esse grau de explicação. As regressões simples efetuadas foram baseadas nas equações a seguir:

H1a: $CONF_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i$ (1)

H1b: $CONF_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i$ (2)

H2a: $SAT_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i$ (3)

H2b: $SAT_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i$ (4)

H3a: $PREST_i = \beta_0 + \beta_1 ENVger_i + \varepsilon_i$ (5)

H3b: $PREST_i = \beta_0 + \beta_1 ENVaccount_i + \varepsilon_i$ (6)

Onde: *ENVger* = *Score* médio de Envolvimento Gerencial; *ENVaccount* = *Score* médio de Envolvimento em Accountability; *CONF* = *Score* médio de Conflito de Papéis; *SAT* = *Score* médio de Satisfação; *PRES* = *Score* médio de Prestígio.

Para avaliar o nível de confiança das respostas obtidas foi utilizado o teste conhecido como Alfa de Cronbach. O referido teste mede a correlação existente entre os itens de um determinado instrumento de coleta (Almeida et al., 2010). Os resultados obtidos de todas as variáveis utilizadas nesse estudo estão expressos na tabela a seguir.

Tabela 1
Teste Alfa de Cronbach

Variável	Alfa de Cronbach	N de itens
Envolvimento em Accountability	0,963	23
Envolvimento Gerencial	0,894	6
Conflito de Papéis	0,871	8
Satisfação Profissional	0,827	6
Prestígio Profissional	0,655	5

Todas as variáveis, exceto a variável prestígio, apresentaram valores considerados bastante significativos. Mesmo com o índice considerado baixo, a variável prestígio profissional se encontra no critério de exceção apresentado por Hair Jr. (2005).

4 RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

Primeiramente buscou-se identificar as características comuns aos respondentes, conforme descrito na Tabela 2.

Tabela 2
Características dos Respondentes

Descrição dos itens da Pesquisa	n	%	Descrição dos itens da Pesquisa	n	%
Região - n = 215 respondentes.			Grau de Instrução = n = 215 respondentes.		
Norte	8	3,7%	Ensino Médio / Técnico em Contabilidade	1	0,5%
Nordeste	81	37,7%	Ensino Superior	31	14,4%
Sudeste	49	22,8%	Especialização	127	59,1%
Centro-Oeste	14	6,5%	Mestrado	53	24,7%
Sul	63	29,3%	Doutorado	3	1,4%
Área de Atuação - n = 215 respondentes.			Tipo de Vínculo - n = 215 respondentes.		
Contabilidade	157	73,0%	Estatutário (Concursado)	177	82,3%
Financeiro/Tesouraria	18	8,4%	Contratado (Celetista)	10	4,7%
Auditoria	25	11,6%	Terceirizado (Prestador de serviço)	10	4,7%
Controladoria	15	7,0%	Cargo Comissionado	18	8,4%
Tamanho do Órgão Público - n = 215 respondentes.			Sexo - n = 215 respondentes.		
≤ 100 Funcionários	82	38,1%	Masculino	125	58,1%
≥ 101 Funcionários e ≤ 1000 Funcionários	80	37,2%	Feminino	88	40,9%

≥ 1001 Anos	53 24,7%	Prefiro não dizer	2 0,9%
Média = 2547 funcionários; Desvio Padrão = 13194; Mínimo = 2; Máximo = 170.000			
Anos de Atuação no Setor Público - n = 215 respondentes.			
≤ 5 Anos	73 34,0%	≥ 11 Anos e ≤ 20 Anos	48 22,3%
≥ 6 Anos e ≤ 10 Anos	65 30,2%	≥ 21 Anos	29 13,5%
Média = 17,9 anos; Desvio Padrão = 79,6; Mínimo = 1; Máximo = 47			

Destacam-se os resultados: tratando-se da região do país onde o profissional contábil atua, predominaram respondentes das regiões Nordeste (38%) e Sul (29%); Quanto à escolaridade dos respondentes, a grande maioria possui pós-graduação *lato sensu* (59%); Já em relação à área de atuação, 73% deles exercem suas funções no setor contábil; Quanto à natureza do vínculo com o setor público, 82% deles são concursados; Por fim, com relação ao tempo de atuação do respondente no setor público, não limitando-se ao atual vínculo, os respondentes atuam há aproximadamente 18 anos, em média.

4.2 Variáveis do estudo

4.2.1 Envolvimento em Accountability

A Tabela 3 apresenta o nível de envolvimento dos contadores públicos com o seu papel social no processo de accountability. Conforme exposto por Wang (2002), a mensuração do accountability em órgãos públicos pode ser dividida em dois aspectos, a divulgação de informações financeiras (*Accountability* Financeiro) e do desempenho da instituição (*Accountability* de Performance). No que tange ao primeiro, a média das respostas na escala foi de 2,83 e o desvio padrão de 1,46. Destaca-se a maior participação dos contadores na divulgação dos itens de despesa e fontes de receita, além da divulgação dos critérios contábeis utilizados para a mensuração das informações financeiras e dos relatórios de gestão acerca de mandatos governamentais ou períodos de gestão.

Tabela 3
Envolvimento em Accountability

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Accountability Financeiro		
Grandes projetos de capital, mudanças nos orçamentos de capital, despesas de capital e/ou investimentos.	2,66	1,43
Questões orçamentárias significativas, decisões sobre alocação de recursos orçamentários.	3,12	1,43
Principais itens de despesas e estimativas orçamentárias.	3,23	1,39
Principais fontes de receita e estimativas orçamentárias.	3,13	1,51
Evolução e tendências da situação financeira da instituição.	3,05	1,42
Obrigações, níveis e limites das dívidas.	2,87	1,45
Mudanças significativas nos saldos dos recursos orçamentários.	2,97	1,49
Relatórios de gestão sobre mandatos dos gestores ou períodos de gestão.	3,14	1,42
Diretrizes legais para o orçamento.	2,91	1,42
Utilização de dotação suplementar.	2,91	1,56
Atividades de provisionamento, licitação e contratos com fornecedores.	2,59	1,34
Transferências de recursos em grandes valores.	2,43	1,42
Escolhas e critérios contábeis utilizados.	3,16	1,47
Investimentos.	2,37	1,28
Fornecimento de subsídios para contratação e desligamento de funcionários.	1,91	1,13
Variável Accountability Financeiro	2,83	1,46

Accountability de Performance

Políticas de prioridades e objetivos de toda a organização.	2,31	1,22
Metas e objetivos dos departamentos/programas.	2,52	1,27
Funções e atividades dos departamentos/programas.	2,50	1,26
Medidas de desempenho dos departamentos/programas.	2,31	1,21
Medidas de avaliação dos resultados finais dos departamentos/programas.	2,23	1,21
Análise comentada (escrita) do desempenho dos departamentos/programas.	2,10	1,17
Tendências futuras (projeção) das medidas de desempenho.	2,08	1,16
Comparações com o desempenho de outras organizações/departamentos (benchmark).	1,98	1,19
Variável Accountability de Performance	2,25	1,22

Variável Envolvimento Accountability (Financeiro + Performance)

Média = 2,63; Desvio Padrão = 1,00

Nota. n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Nunca, 2 – Raramente, 3 – Às vezes, 4 – Frequentemente, 5 – Muito Frequentemente).

No que se refere ao *Accountability* de Performance, a participação é ainda menor, com média das respostas na escala de 2,25 e o desvio padrão de 1,22. Neste item destaca-se a baixa atuação dos respondentes na divulgação de projeções de desempenho da instituição e um maior envolvimento na divulgação das metas da organização das atividades que elas desenvolvem. Por fim, com base na mensuração do envolvimento dos contadores pesquisados nos dois aspectos do *Accountability*, é possível construir a variável “Envolvimento em *Accountability*” dos contadores públicos. Esta variável possui média de 2,63, desvio padrão de 1,00.

Os resultados obtidos evidenciam aspectos importantes sobre o envolvimento dos profissionais contábeis que atuam no setor público em atividades ligadas ao *accountability* dos órgãos públicos, por exemplo, a baixa participação dos contadores públicos em atividades relacionadas à *accountability* (vide Tabela 3), com maior envolvimento em *accountability* financeiro, se comparada ao *accountability* de performance, resultado semelhante ao encontrado por Wang (2002).

O maior envolvimento dos contadores em *accountability* financeiro pode estar relacionado ao fato de a grande maioria dessas atividades estar associada à divulgação de informações referentes ao orçamento do ente público. Uma justificativa para tal resultado pode ser a persistência das práticas contábeis com foco orçamentário, apesar de mais de uma década do início do processo de convergência às IPSAS no Brasil. Conforme descrito por Darós e Pereira (2012), antes do advento das NBC TSP, a prática de contabilidade pública no Brasil se apoiava principalmente no registro da execução orçamentária; as normas convergidas às IPSAS surgiram para trazer para a prática contábil a visão patrimonial, aumentando assim a qualidade da informação e, por conseguinte, o *accountability*.

4.2.2 Envolvimento Gerencial

A Tabela 4 mostra que os respondentes afirmaram executar mais frequentemente atividades relacionadas a decisões operacionais, principalmente na apresentação de informações e realização de análises. Porém, quando questionados sobre sua participação na tomada de decisão estratégica, o envolvimento desses profissionais reduz. Tal redução impactou negativamente na variável “Envolvimento Gerencial”, que representa o agregado das duas anteriormente citadas, a estatística descritiva desta variável apresenta uma média de 2,96 na escala de frequência, com desvio padrão de 1,04. Apesar disso, através da comparação entre os resultados das tabelas 3 e 4, pode-se inferir que os contadores públicos que participaram do estudo envolvem-se mais no processo decisório do que em atividades relacionadas à divulgação e prestação de contas da organização na qual atuam.

Tabela 4
Envolvimento gerencial

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em termos de decisões operacionais, no ano passado, em que medida você:		
Apresentou informações e análises.	3,72	1,21
Recomendou ações a serem tomadas.	3,36	1,31
Questionou planos e ações de executivos operacionais.	3,12	1,33
Variável Decisões Operacionais	3,40	1,31
Em termos de decisões estratégicas, no ano passado, em que medida você:		
Apresentou informações e análises.	2,46	1,26
Recomendou ações a serem tomadas.	2,51	1,30
Questionou planos e ações de executivos operacionais.	2,60	1,33
Variável Decisões Estratégicas	2,52	1,29
Variável Envolvimento Gerencial (Decisões Operacionais + Decisões Estratégicas)		
Média = 2,96; Desvio Padrão = 1,04		

Nota. n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Nunca, 2 – Raramente, 3 – Às vezes, 4 – Frequentemente, 5 Muito Frequentemente).

Assim, os resultados obtidos na Tabela 4, referentes ao envolvimento gerencial dos contadores públicos, indicam que estes estão mais envolvidos em decisões em nível operacional do que em nível estratégico (média de 3,4 e 2,5, respectivamente), resultado diferente do encontrado por Frazão e Wanderley (2021). Nos achados de seu estudo, realizado com empresários contábeis brasileiros, os autores mostram que apesar do maior envolvimento dos contadores com decisões operacionais, os mesmos apresentam um envolvimento semelhante em decisões estratégicas (média de 3,63 e 3,25, respectivamente) (Frazão & Wanderley, 2021). A análise comparativa entre os resultados obtidos no presente estudo e no estudo de Frazão e Wanderley (2021) indica que, se tratando das amostras obtidas em ambos, os contadores privados apresentam maior envolvimento em decisões estratégicas do que os que atuam no setor público. Isso pode denotar que os contadores participantes ainda possuem pouca adoção ao seu papel de “*business partner*” dentro do setor público, ou seja, eles ainda estão ligados a uma atuação operacional, apesar das mudanças na administração pública, que deveriam impulsionar contadores a se envolver mais em atividades de cunho estratégico dentro de suas organizações (Bogt et al., 2016; Lapsley & Wright, 2004).

4.2.3 Conflito de Papéis

Os dados apresentados na Tabela 5 apresentam um baixo nível de conflito de papéis entre os contadores que participaram da pesquisa. Considerando a escala do tipo Likert de 5 pontos, a média de resposta para a variável foi de 2,28, com desvio padrão de 0,86. Assim, os contadores públicos pesquisados apresentam baixo nível de conflito de papéis no exercício de suas funções, resultado semelhante ao encontrado por Frazão e Wanderley (2021); isso significa que os participantes do estudo não percebem situações conflitantes no desempenho de suas atividades (Palomino & Frezatti, 2016).

Tabela 5

Conflito de papéis

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em seu trabalho, com que frequência as seguintes situações são verdadeiras?		
Eu tenho que fazer coisas que deveriam ser feitas de uma maneira diferente.	2,43	1,07
Recebo tarefas para as quais não possuo os recursos humanos necessários para concluí-las.	2,51	1,20
Eu tenho que ignorar ou mesmo quebrar uma regra ou política, a fim de realizar uma tarefa.	1,79	1,07
Eu trabalho com dois ou mais grupos de pessoas que agem de uma maneira bem diferente.	2,61	1,25
Recebo solicitações incompatíveis de duas ou mais pessoas ao mesmo tempo.	2,13	1,21
Faço coisas que são aceitas por uma pessoa e não são aceitas por outras.	2,22	1,19
Recebo uma tarefa sem os recursos ou materiais para cumpri-la adequadamente.	2,23	1,23
Executo atividades que considero desnecessárias.	2,33	1,23
Variável Conflito de Papéis	2,28	0,86

Nota. n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Raramente ou Nunca, 2 – Ocasionalmente, 3 – Frequentemente, 4 Muito Frequentemente, 5 – Sempre).

Uma análise interessante desse resultado pode ser feita sob a ótica do estudo de Beuren, Roth e Anzilago (2017), nele as autoras estudam a relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis; elas argumentam que conflito advém do acesso ou autoridade limitada para exercer sua função, fatores que são fortemente influenciados pela falta da aplicação deste princípio. Trazendo à ótica do contador público, caso esse profissional não possua a autoridade e independência necessária para a execução de suas atividades, mais conflito de função poderá ser por ele percebido. Os resultados obtidos no presente estudo indicam a possível observância desse princípio no exercício de suas funções.

4.2.4 Satisfação Profissional

A Tabela 6 mostra que os respondentes apresentaram maior satisfação com sua atual condição profissional. A média geral desta variável foi de 3,32, o desvio padrão de 0,80. Tal resultado indica que contadores públicos participantes do estudo estão, em média, satisfeitos com sua atual função, semelhante ao encontrado por Frazão e Wanderley (2021) ao estudar empresários contábeis e por Palomino e Frezatti (2016) ao estudar os *controllers* brasileiros, ambos no setor privado.

Tabela 6

Satisfação profissional

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Avalie conforme escala abaixo as seguintes perguntas.		
Qual seu grau de satisfação com a natureza de seu trabalho?	3,73	0,92
Qual seu grau de satisfação com a pessoa que supervisiona você (seu superior hierárquico)?	3,25	1,17
Qual seu grau de satisfação com a relação mantida com as pessoas da organização na qual você trabalha (seus colegas de trabalho)?	3,67	1,00
Qual seu grau de satisfação com a remuneração que você recebe pelo seu trabalho?	3,21	1,26
Qual seu grau de satisfação com as oportunidades de crescimento ou promoção, existentes na sua organização?	2,71	1,23
Considerando os itens acima, como conclusão, qual seu grau de satisfação com sua situação atual?	3,34	0,99
Variável Satisfação Profissional	3,32	0,81

Nota. n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Totalmente Insatisfeito, 2 – Insatisfeito, 3 – Neutro, 4 – Satisfeito, 5 – Totalmente Satisfeito).

Conforme descrito por Luechinger, Meier e Stutzer (2010), espera-se que funcionários do setor público apresentem maiores níveis de satisfação, devido ao *plus* salarial existente no setor

público, porém quando perguntados sobre sua satisfação com relação à sua remuneração, eles apresentaram uma média ainda menor do que nos estudos realizados no setor privado (Frazão & Wanderley, 2021; Palomino & Frezatti, 2016), esse resultado pode significar que o *plus* salarial para contadores do setor público seja pouco relevante, diminuindo a satisfação com sua remuneração.

Outro fato que pode se destacar é a baixa satisfação com as oportunidades de crescimento profissional, muito diferente do resultado encontrado por Palomino e Frezatti (2016). Barbosa *et al.* (2016), afirmam que a carreira no setor público possui a desvantagem da impossibilidade de promoção, diferentemente do setor privado onde as oportunidades de crescimento e promoção profissional são possíveis.

4.2.5 Prestígio Profissional

A Tabela 7 demonstra uma alta percepção de prestígio por parte dos contadores públicos. Os respondentes afirmaram ter orgulho de sua atual posição profissional e que a sua atual posição é considerada prestigiosa pelos demais colegas. A média das respostas na escala foi de 3,67, com desvio padrão de 0,66.

Tabela 7
Prestígio profissional

Descrição dos itens da Pesquisa	Méd.	Desv. Pad.
Em que medida você concorda com as seguintes declarações?		
As pessoas pensam muito bem dos funcionários em minha posição.	3,14	1,02
É considerado prestigioso ser um funcionário na minha posição.	3,57	1,03
As pessoas menosprezam funcionários em minha posição. *	3,76	1,03
Os funcionários deveriam ter orgulho em dizer que trabalharam na minha posição.	4,00	0,89
Minha posição de trabalho não tem boa reputação. *	3,85	1,13
Variável Prestígio Profissional	3,67	0,66

Nota. n = 215 respondentes. Uma escala tipo Likert de 5 pontos foi utilizada no questionário (1 – Discordo Totalmente, 2 – Discordo, 3 – Neutro, 4 – Concordo, 5 – Concordo Totalmente).

* No momento da análise, as pontuações foram invertidas, com o objetivo de melhor representar a escala.

A Tabela 7 mostra que os participantes do estudo consideram seu papel como importante no seu ambiente de trabalho e na sociedade, esse fato pode estar relacionado à forma de entrada no setor público, que normalmente é por meio de provas, muitas delas com alta concorrência.

4.3 Análise das hipóteses de pesquisa

Entre os resultados encontrados na matriz de correlação de Spearman (ver Tabela 8), destaca-se a forte correlação positiva e estatisticamente significativa entre as variáveis envolvimento social (*accountability*) e envolvimento gerencial (0,746, com $p < 0,01$), isso indica que a atuação destes profissionais no processo de divulgação das informações financeiras e da performance de suas organizações está positivamente associada à sua participação em decisões de nível operacional e estratégico.

Tabela 8
Análise de correlação

	Env_Accoun	Env_Ger	Conflito	Satisfação	Prestígio	Anos_Inst
Env_Accoun	1					
Env_Ger	,746**	1				
Conflito	,158*	0,126	1			
Satisfação	0,085	0,124	-,394**	1		
Prestígio	,248**	,209**	,173*	,224**	1	
Anos_Inst	0,114	,156*	-,162*	0,126	0,005	1

Nota. ** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades); * A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Ainda em relação à variável envolvimento social, a mesma também apresentou correlação positiva e significativa com as variáveis conflito de papéis (0,158, com $p < 0,05$) e prestígio profissional (0,248, com $p < 0,01$), tais dados indicam que, considerando a amostra coletada, contadores que se envolvem no processo de *accountability* tendem a possuir maiores níveis de conflitos de função no exercício da mesma, porém possuem maior prestígio dentro de seu contexto organizacional.

Com relação às variáveis independentes, pode-se observar que a variável conflito de papéis possui correlação negativa e estatisticamente significativa com a satisfação profissional (-0,394, com $p < 0,01$) e com o tempo que o profissional está em seu atual vínculo com o setor público (-0,162, com $p < 0,05$), indicando que quanto maior o nível de conflito dos profissionais pesquisados, menor é o nível de satisfação destes com relação a seu ambiente profissional e menor o tempo que este exerce sua atual função. Por outro lado, o conflito apresentou correlação positiva com o prestígio profissional (0,173, com $p < 0,05$), tal fato mostra que quanto maior o nível de conflito de função destes profissionais, maior o seu prestígio dentro da organização.

4.3.1 Envolvimento x Conflito de Papéis

A hipótese H1a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais geram maiores níveis de conflito de papéis. Os resultados obtidos indicam uma relação positiva e significativa entre envolvimento gerencial e conflito de papéis ($\beta = 0,145$, $t = 2,605$, $p = 0,01$), o modelo também se mostrou relevante ($F(1,213) = 6,787$; $p = 0,01$; $R^2 = 0,031$, Durbin-Watson = 1,762).

Já na hipótese H1b utilizou-se como variável independente o envolvimento em *accountability*. Nessa hipótese, maiores níveis de envolvimento em atividades relacionadas à *accountability* geram maiores níveis de conflito de papéis, os resultados obtidos indicam uma relação positiva e significativa entre envolvimento em *accountability* e conflito de papéis ($\beta = 0,187$, $t = 3,271$, $p = 0,001$), esse modelo também mostrou-se estatisticamente relevante ($F(1,213) = 10,70$; $p = 0,001$; $R^2 = 0,048$, Durbin-Watson = 1,756).

A relação entre o baixo envolvimento dos contadores pesquisados em atividades de *accountability*, em decisões gerenciais e o baixo conflito de função é demonstrada pela correlação significativa evidenciada na Tabela 8. Dessa forma, entende-se que os respondentes apresentam pouco conflito porque esses profissionais têm um baixo nível de participação em suas funções. Tal fato corrobora com as afirmações de Palomino e Frezatti (2016) quando estes afirmam que o conflito de funções é gerado pela adoção de novos papéis ou quando novas regulações são impostas, logo, ao não se envolverem em funções relativas à tomada de decisão estratégica e ao *accountability*, os contadores participantes não se expõem a situações que possam gerar conflito de função.

Com base no estudo de Lambert e Sponem (2012), também pode inferir-se que o baixo índice de conflito de função pode estar associado a um possível baixo nível de independência destes profissionais. Contadores com maior nível de independência tendem a reportar mais conflito, pois se expõem mais frequentemente a situações em que precisam se opor a decisões e sugestões vindas de superiores hierárquicos ou departamentos com maior força dentro da organização, quando estes percebem que tais decisões podem prejudicar a organização.

4.3.2 Envolvimento x Satisfação Profissional

A hipótese H2a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais geram maiores níveis de satisfação profissional. Os resultados obtidos indicam uma relação positiva, porém sem significância estatística entre envolvimento gerencial e satisfação profissional ($\beta = 0,074$, $t = 1,411$, $p = 0,160$), o modelo também se mostrou não relevante ($F(1,213) = 1,992$; $p = 0,159$; $R^2 = 0,009$, Durbin-Watson = 2,065).

Na hipótese H2b utilizou-se como variável independente o envolvimento em *accountability*, nela foi predito que maiores níveis de envolvimento em atividades relacionadas à *accountability* geram maiores níveis de satisfação profissional. Os resultados obtidos indicam uma relação positiva, mas sem significância estatística entre envolvimento em *accountability* e satisfação profissional ($\beta = 0,062$, $t = 1,131$, $p = 0,260$), o modelo também se mostrou não relevante ($F(1,213) = 1,278$; $p = 0,260$; $R^2 = 0,006$, Durbin-Watson = 2,056).

A análise da hipótese H2 evidencia a não relação entre as variáveis de envolvimento e sua percepção quanto à satisfação profissional. Esse resultado corrobora com o apresentado na Tabela 7, que mostra a não correlação entre essas duas variáveis, reforçando a rejeição dessa hipótese.

A hipótese H2 foi rejeitada, o que pode estar diretamente ligado ao conflito de papéis percebido pelos profissionais pesquisados. O estudo de Palomino e Frezatti (2016) revelou que o conflito de papéis percebido pela amostra de *controllers* brasileiros estudada afeta negativamente sua satisfação no trabalho, resultado parecido com o encontrado por Tarrant e Sabo (2010) em seu estudo com profissionais de enfermagem dos Estados Unidos. Uma análise adicional, feita por regressão simples, realizada com a amostra de contadores públicos coletada, mostrou que essa relação também se mantém ($\beta = -0,396$, $t = -5,837$, $p < 0,01$), mostrando também a relação negativa e estatisticamente significativa entre essas duas variáveis.

4.3.3 Envolvimento x Prestígio Profissional

A hipótese H3a utilizou a variável envolvimento gerencial como independente e considerou que maiores níveis de envolvimento em decisões gerenciais gerariam maiores níveis de prestígio profissional. Os resultados obtidos mostram uma relação positiva e estatisticamente significativa entre envolvimento gerencial e prestígio profissional ($\beta = 0,129$, $t = 3,013$, $p = 0,003$), o modelo apresentou relevância estatística ($F(1,213) = 9,073$; $p = 0,003$; $R^2 = 0,041$, Durbin-Watson = 2,114).

Na hipótese H3b utilizou-se como variável independente o envolvimento em *accountability*, nela se previu que maiores níveis de envolvimento em atividades relacionadas à prestação de contas geram maiores níveis de prestígio profissional. Os resultados obtidos indicam uma relação positiva e estatisticamente significativa entre envolvimento em *accountability* e prestígio profissional ($\beta = 0,117$, $t = 2,627$, $p = 0,01$), o modelo também mostrou-se estatisticamente relevante ($F(1,213) = 6,903$; $p = 0,0092$; $R^2 = 0,031$, Durbin-Watson = 2,088).

A aceitação da hipótese H3 confirma a premissa de que contadores públicos com maior envolvimento, seja em atividades de *accountability* ou em decisões gerenciais, percebem maior prestígio profissional. Isso sugere que ao envolver-se mais em atividades e funções não

operacionais, normalmente vistas de forma negativa e estigmatizada, estes profissionais percebem uma projeção positiva, aumentando seu prestígio pessoal e perante seus colegas.

Estes resultados corroboram com os achados de vários estudos, como o de Hiller, Mahlendorf e Weber (2014) e Lambert e Sponem (2012), que mostram a relação entre o envolvimento e/ou participação de profissionais em funções consideradas importantes e aspectos emocionais, como o prestígio, dentro do ambiente organizacional.

5 DISCUSSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo geral verificar a relação entre o envolvimento (decisões gerenciais e no processo de *accountability*) dos contadores que atuam no setor público e o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional. Como passo inicial foi identificado o nível de envolvimento desses profissionais em decisões gerenciais de caráter operacional e estratégico, também foi mensurada a participação deles em atividades relacionadas ao *accountability* financeiro e *accountability* da performance de suas instituições. Além disso, o estudo identificou o nível de conflito de função, satisfação e prestígio desses contadores na execução dessas funções e/ou atividades.

A análise do vasto corpo teórico acerca da evolução dos papéis dos profissionais contábeis mostrou a relação existente entre os níveis de envolvimento destes profissionais em seus papéis e/ou funções com alguns fatores. Com base nisso, foram testadas três hipóteses acerca das relações, sendo utilizadas como variáveis independentes, o conflito de papéis, a satisfação e o prestígio profissional.

Os achados desse estudo podem contribuir para o crescimento do debate científico acerca da temática sobre envolvimento, uma vez que os resultados apontaram que os profissionais contábeis do setor público participantes do estudo apresentaram baixo envolvimento em atividades relacionadas à prestação de contas em suas organizações, principalmente as de prestação de contas da performance da instituição. No que se refere ao envolvimento gerencial, infere-se que os contadores respondentes possuíam relativamente maior envolvimento em decisões de caráter operacional e um baixo envolvimento em decisões estratégicas; como também um nível relativamente baixo de conflito de função e um maior nível de satisfação e prestígio profissional percebido por eles.

Em particular, as análises revelaram contribuições importantes para a literatura, conferindo se os resultados corroboram as previsões teóricas elaboradas nas hipóteses. Assim sendo, pode-se afirmar que as evidências empíricas encontradas suportaram as hipóteses H1 e H3, já a hipótese H2 foi rejeitada por não apresentar significância estatística na relação das variáveis testadas. Salienta-se que mesmo com a evolução nos papéis dos contadores discutida na literatura, principalmente internacional, os contadores públicos brasileiros que participaram da pesquisa ainda se mostram relativamente pouco envolvidos em atividades gerenciais e estratégicas, além de serem pouco participantes em atividades relacionadas *accountability* dentro de suas instituições, ou seja, ainda estão menos engajados nesse processo de mudança de papéis. Porém, apesar do baixo envolvimento desses profissionais, existe uma relação positiva e significativa entre o envolvimento e o prestígio profissional percebido pelos contadores, mostrando que quanto maior a participação desses profissionais em funções gerenciais e no *accountability* da gestão, maior será o prestígio deles em suas instituições. Em contrapartida, também foi identificada uma relação positiva e significativa entre o envolvimento e o conflito de função, indicando que quanto mais engajados na execução na tomada de decisão estratégica e na responsabilização e prestação de contas da gestão, mais esses profissionais se expõem a situações conflitantes.

Desta forma, o estudo propiciou uma contribuição para o início de um debate acerca de uma lacuna apresentada na literatura sobre o envolvimento de função de profissionais contábeis que atuam dentro do setor público, provocando novas discussões e complementando resultados de

estudos anteriores. Além de provocar o debate acerca dos papéis desenvolvidos pelos contadores públicos no Brasil e o quão próximos eles estão do perfil desejado traçado pela literatura e observado empiricamente em estudos internacionais.

Essa pesquisa possui também contribuições práticas relevante. Esse estudo pode ser relevante para profissionais contábeis que desejam ingressar no serviço público, servindo como fonte de conhecimento dos futuros papéis, funções e atividades que estes profissionais executarão no futuro, bem como os níveis de conflitos, satisfação e prestígio a que os profissionais dessa área normalmente estão expostos. Tais informações podem alicerçar a decisão dos futuros contadores públicos, acerca de seguir ou não na carreira. Além disso, a identificação dos níveis de conflito de papéis e satisfação dos profissionais contábeis pode servir também para a criação de políticas de trabalho dentro das organizações públicas, capazes de ajudar os profissionais da administração pública em geral a reduzir esses índices, tornando o ambiente de trabalho mais saudável e prazeroso.

Apesar do rigor metodológico empreendido, o estudo apresentou algumas limitações, principalmente relacionadas ao tipo da pesquisa, população e a amostra coletada mediante os questionários de pesquisa. Por ter característica transversal, ou seja, os dados foram coletados de uma única vez, não sendo possível a consolidação dos resultados obtidos através do tempo e o conseqüente acompanhamento da tendência de transformação (ou não) dos papéis dos contadores públicos pesquisados. Referente à população, não existem bases de dados abertas que determinem o número preciso de profissionais contábeis que atuam no setor público. Assim, não se pode afirmar que a totalidade ou um número significativo dela tenha sido atingida pelo questionário de pesquisa. Estas limitações culminam na impossibilidade de generalização dos resultados e das conclusões obtidos pelo presente estudo, porém estes podem ser considerados *insights* para a ampliação e aprofundamento dessa pesquisa, expandindo o debate e consolidando os resultados.

Apesar das limitações apontadas, o estudo apresenta pontos de partida importantes na discussão relacionada ao envolvimento e à mudança de papéis dos profissionais contábeis no setor público. Sugere-se que em futuras pesquisas haja a utilização de estudos de caso com o objetivo de aprofundar as relações aqui debatidas, investigando de forma mais profunda como os contadores se envolvem com suas funções nas instituições públicas, como percebem e lidam com situações de conflito e como seu prestígio e a satisfação percebidos influenciam no desempenho de suas atividades. Além disso, a realização de estudos longitudinais, com amostras maiores, tornaria possível a generalização dos resultados obtidos capturando de forma mais consistente as relações aqui estudadas.

Por fim, nosso estudo apresentou e discutiu novos dados para avaliar a participação dos contadores que atuam no setor público em atividades ligadas ao *accountability* e à tomada de decisões gerenciais e/ou estratégicas e identificou em que ponto esses profissionais se encontram nesse processo de transformação de papéis. Desta forma, o presente estudo investigou o nível de envolvimento em dois papéis apontados na literatura como importantes no contexto dos contadores públicos e identificou como o conflito de função, a satisfação e o prestígio profissional afetam o envolvimento nas atividades ligadas ao *accountability* e à tomada de decisões gerenciais.

REFERÊNCIAS

- Almeida, D., Santos, Ma. A. R. dos, & Costa, A. F. B. (2010). *Aplicação do Coeficiente Alfa um Questionário para Avaliação de Desempenho da Saúde Pública*. Encontro Nacional de Engenharia de Produção.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-65. <https://doi.org/10.2308/jmar.1995.7.1>

- Barbosa, F. L. S., Bizarria, F. P. D. A., Neto, A. R., & Moreira, R. N. (2016). Visão multidimensional da satisfação do trabalho: um estudo em um hospital público piauiense. *REGE - Revista de Gestão*, 23(2), 99-110. <https://doi.org/10.1016/j.rege.2015.01.001>
- Bogt, H. ter, van Helden, J., & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership—reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money and Management*, 36(5), 379-384. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086>
- Beuren, I. M., Roth, T. C., & Anzilago, M. (2017). Effects of Application of the Principle of Controllability in the Managerial Performance Mediated By the Conflict and Ambiguity of Roles. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 6-28. <https://doi.org/10.4270/ruc.2017316>
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- Cruz, C. F. da, & Ferreira, A. C. de S. (2008). Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: Um estudo em um município brasileiro. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2), 1-14. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v13i2.5543>
- Danzer, N. (2019). Job satisfaction and self-selection into the public or private sector: Evidence from a natural experiment. *Labour Economics*, 57(February 2017), 46-62. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2019.01.002>
- Darós, L. L., & Pereira, A. de S. (2012). *Análise das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública* [Apresentação de Trabalho]. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil. <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>
- DeSantis, V. S., & Durst, S. L. (1996). Comparing Job Satisfaction among Public- and Private-Sector Employees. *The American Review of Public Administration*, 26(3), 327-343. <https://doi.org/10.1177/027507409602600305>
- Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2013). Controladoria no Setor Público: uma Análise dos Artigos Publicados no Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), 91-109. <https://doi.org/10.5752/P.2179-3565.2013v24n2p91>
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157-177. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
- Erhart, R., Mahlendorf, M. D., Reimer, M., & Schäffer, U. (2017). Theorizing and testing bidirectional effects: The relationship between strategy formation and involvement of

- controllers. *Accounting, Organizations and Society*, 61, 36-52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.07.002>
- Frazão, D. M., & Wanderley, C. de A. (2021). Envolvimento, independência e conflito na função dos empresários contábeis no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 17(1), p. 130-146. <https://doi.org/10.4270/ruc.2021301>
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>
- Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samuol, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*.
- Hiller, K., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). Management Accountants' Occupational Prestige Within the Company: A Social Identity Theory Perspective. *European Accounting Review*, 23(4), 671-691. <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.849204>
- Horton, K. E., & Wanderley, C. de A. (2018). Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39-50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.11.002>
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms: a comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 388-408. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.008>
- Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008>
- Jackson, A., & Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(4-5), 359-372. <https://doi.org/10.1108/09513550310489304>
- Klein, F. A., & Mascarenhas, A. O. (2016). Motivação, satisfação profissional e evasão no serviço público: o caso da carreira de especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental. *Revista de Administração Pública*, 50(1), 17-39. <https://doi.org/10.1590/0034-7612146562>
- Kon, A. (2017). Sobre Inovação Tecnológica, Tecnologia Apropriada e Mercado de Trabalho. *Revista Ciências do Trabalho*, 9, 1-14. <https://doi.org/10.1590/0034-7612146562>
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.07.001>

- Luechinger, S., Meier, S., & Stutzer, A. (2010). Why does unemployment hurt the employed?: Evidence from the life satisfaction gap between the public and the private sector. *Journal of Human Resources*, 45(4), 998-1045. <https://doi.org/10.3368/jhr.45.4.998>
- Martins, G. D., & Peixe, B. C. S. (2020). Governança Pública: Análise Exploratória do Disclosure dos Municípios da Região Sul do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 134-159. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.2020.166537
- Matias-Pereira, J. (2008). Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. *Revista de Administração Pública*, 42(1), 61-82. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122008000100004>
- Matos, E. F. (2018). Transparência Ativa dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e o papel do Contador Público. [Dissertação de Mestrado Profissional, Programa de Pós-Graduação em Tecnologia, Saúde e Sociedade, Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri], Repositório UFVJM. <http://acervo.ufvjm.edu.br/jspui/handle/1/1933>
- Mendes, R. da C., Oleiro, W. N., & Quintana, A. C. (2008). A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. *Sinergia*, 12(2), 37-48. <https://doi.org/10.47456/sinergia.v12i2.1478>
- Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. *Revista de Administração*, 51(2), 165-181. <https://doi.org/10.5700/rausp1232>
- Paterson, A. S., Changwony, F., & Miller, P. B. (2019). Accounting control, governance and anti-corruption initiatives in public sector organisations. *British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100844>
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista Do Serviço Público Brasília*, 3(66), 425-448. <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343-1368. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>
- Rocha, A. C. (2009). *Accountability na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas* [Apresentação de Trabalho]. XXXIII Encontro Da Anpad - EnANPAD, São Paulo, SP, Brasil. <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS716.pdf>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students* (7th ed.). Pearson Education.
- Silva, M. Z. da, Stolle, C., & Nez, E. De. (2017). *Polaridade e diferentes efeitos dos conflitos de papel e ambiguidade de função na satisfação do trabalho de controllers no setor público e privado brasileiro* [Apresentação de Trabalho]. 3o Congresso de Contabilidade e Governança

da UNB, Brasília, DF, Brasil.

Silva Junior, A. da. (2001). O perfil ideal do contador público frente à responsabilidade social. *Revista Economia & Gestão*, 1(2), 69-84. <https://doi.org/10.5752/P.1984-6606.2001v1n2p69>

Tarrant, T., & Sabo, C. E. (2010). Role conflict, role ambiguity, and job satisfaction in nurse executives. *Nursing Administration Quarterly*, 34(1), 72-82. <https://doi.org/10.1097/NAQ.0b013e3181c95eb5>

Thompson, F., & Jones, L. R. (1986). Controllership in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, 5(3), 547-571. <https://doi.org/10.1002/pam.4050050309>

Wang, X. (2002). Assessing administrative accountability: Results from a national survey. *American Review of Public Administration*, 32(3), 350-370. <https://doi.org/10.1177/0275074002032003005>

Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: An empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29-43. <https://doi.org/10.1108/18325910710732849>

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses com relação a este trabalho submetido.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1ª autor	2º autor	3º autor
Conceituação	♦	♦	♦
Curadoria de dados	♦		
Análise Formal	♦	♦	
Obtenção de financiamento	♦		
Investigação	♦	♦	♦
Metodologia	♦	♦	♦
Administração do projeto	♦	♦	
Recursos	♦		
Software	♦		
Supervisão		♦	♦
Validação		♦	♦
Visualização	♦	♦	♦
Escrita – primeira redação	♦	♦	♦
Escrita – revisão e edição	♦	♦	